

III^e partie

Cas pratique d'application

ENONCE DU CAS RSF

Chargé(e) de mission auprès du directeur comptable et financier du groupe international MAX, il vous appartient de répondre à des situations diverses et variées...

....Et, c'est ainsi qu'en janvier 2001, M. BIDAN – chef comptable de la société anonyme RSF, filiale à 90 % de la société MAX HOLDING EUROPE (MAHEU en abréviation) – vous interroge d'une part, sur l'application de l'article 24 - 24 du décret comptable du 29 novembre 1983 qui prévoit l'obligation de la mention dans les annexes (si cette information est significative) « des accroissements et des allègements de la dette future d'impôt provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits et de charges et, lorsqu'ils sont d'un montant exceptionnel, de ceux dont la réalisation est éventuelle » et d'autre part, sur l'enregistrement de l'impôt différé dans les comptes consolidés (établis sur la base du référentiel CRC 99-02).

M. BIDAN vous a transmis les informations nécessaires dans le document présenté en « *informations complémentaires 1* », et a préparé l'annexe au titre de l'article « 24 - 24 » dans le document présenté en « *informations complémentaires 2* ».

Travail à faire

1. Vérifier et, le cas échéant, corriger le document préparé par M. BIDAN au titre du respect des dispositions de l'article « 24-24 » pour la société RSF.
2. Présenter le traitement comptable spécifique aux comptes consolidés.

A relever :

- Taux d'impôt de droit commun à retenir : taux d'impôt officiellement fixés à la clôture de l'exercice (année civile) 2000 :
 - . Taux exigible à la clôture de l'exercice 2001 : 36,43 %
 - . Taux exigible à la clôture de l'exercice 2002 : 35,43 %
 - . Taux exigible à partir de la clôture 2003 : 34,43 %
- (NB : ces taux d'impôt comprennent les contributions additionnelles et les contributions sociales, sur la base des textes fiscaux votés par le Parlement le 31 décembre 2000) (1).*
- L'exercice social court du 1^{er} janvier au 31 décembre de chaque année.
 - La SA RSF a été constituée en octobre 1974.

(1) A savoir en % :	2001	2002	2003
Taux de droit commun	33,33	33,33	33,33
Contribution additionnelle	2,00	1,00	-
Contribution sociale	1,10	1,10	1,10
Total	<u>36,43</u>	<u>35,43</u>	<u>34,43</u>

INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES 1

DOSSIER PREPARATOIRE A L'ANNEXE DE LA SOCIETE RSF

(renseignements transmis par M. BIDAN, dans le cadre de la préparation des informations à fournir dans l'annexe au titre de l'article 24 - 24 du décret comptable du 29 novembre 1983)

1) Analyse du tableau 2058 de passage du résultat comptable au résultat fiscal de l'exercice 1999 et du projet de tableau 2058 de l'exercice 2000 (en K€)

Désignation	Sur la base des éléments du RESULTAT COURANT		Sur la base des éléments du RESULTAT EXCEPTIONNEL	
	Tableau 2058 exercice 1999	Projet 2058 exercice 2000	Tableau 2058 exercice 1999	Projet 2058 exercice 2000
a) Charges non déductibles	+ 120	+ 150	+ 25	+ 20
b) Charges réintégrées, mais à déduire en :				
- 2000	+ 130	- 130		
- 2001		+ 100		+ 10
c) Dotation à la provision pour retraite (total de la provision au 31.12.1999 = 550)	+ 50	+ 60		
d) Ecarts d'évaluation positifs sur OPCVM :				
- clôture 1999 :	+ 140	- 140		
- clôture 2000 :		+ 150		
e) Différences de conversion - passif :				
- clôture 1999 :	+ 20	- 20		
- clôture 2000 :		+ 15		
f) Différences de conversion - actif				
- clôture 1999 :	- 40	+ 40		
- clôture 2000 :		- 50		
g) Provisions pour perte de change :				
- dotations 1999 :	+ 40	+ 50		
- reprises 2000 :		- 40		
h) Plus-value de 1999 imposable sur 5 ans (suite à sinistre)			- 220	+ 44

2) Analyse des provisions réglementées (en K€)

a) Provision pour œuvre d'art données à l'état

(régime prévu par l'article 238 bis OA du code général des impôts).

- Objet : aquarelle de Paul SIGNAC (1863-1935) : « Inondation à Paris »
- Valeur de l'œuvre d'art : 500 K€
- Date d'acquisition : 1^{er} Juillet 1998
- Aquarelle données à l'état dès acquisition (et le don a accepté pour la valeur mentionnée).
- Date de remise effective de l'œuvre d'art à l'Etat : prévue au 30 juin 2008.

b) Amortissements dérogatoires

1. Différences entre l'amortissement dégressif et l'amortissement linéaire sur les deux matériels suivants :

<i>Désignation</i>	<i>Matériel 1</i>	<i>Matériel 2</i>
Valeur d'origine (nette de TVA récupérée)	1.000 K€	1.500 K€
Durée de vie	6 ans 2/3	3 ans
Date d'acquisition	15/05/1999	20/10/2000

2. Amortissement des titres détenus dans la société de financement d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles FILIALOCHINCH :

- Prix de la souscription à 20 % du capital : 200 K€.
- Date de souscription : 1^{er} novembre 1995.

c) Provision pour investissement (au titre du régime dérogatoire à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise) :

- Montant au 1^{er} janvier 2000 : 150
- Dotations en 2000 : + 20
- Reprises en 2000 : - 10
- Montant au 31 décembre 2000 : 160

3) Analyse des subventions d'investissement (en K€)

Aux clôtures 1999 et 2000, une seule subvention figure au passif du bilan : subvention octroyée par la Région Paris/Ile de France le 15/05/1999 pour financer 40 % de l'investissement du matériel 1 visé ci-dessus (point 2 b 1). Cette subvention a été versée le 1^{er} novembre 1998.

Elle entre dans le champ d'application des dispositions de l'article 42 septies du Code général des impôts.

4) Analyse des réserves non distribuées (en K€)

a) Réserve légale

- au 31 décembre 1999 : 10 000
- au 31 décembre 2000 : 10 000

b) Réserves statutaires

- au 31 décembre 1999 : 10 000
- au 31 décembre 2000 : 10 000

c) Autres réserves

- au 31 décembre 1999 : 8 500
- au 31 décembre 2000 : 5 000 (compte tenu d'une incorporation au capital de 5 000 KF).

d) Réserve spéciale pour œuvres originales d'artistes vivants (entrant dans le cadre des dispositions de l'article 238 bis AB du Code général des impôts) :

- Objet : tableau du jeune peintre Nicolas POUSSIN (né en 1968), grand prix 1992 du Louvre d'or, décerné par l'Association professionnelle des courtiers en assurances, dénommé « Les cendres du mur de Berlin ramassées par une femme de Potsdam. »
- Valeur de l'œuvre d'art : 110 K€.
- Date d'acquisition : 1^{er} mai 1997.

e) Réserve spéciale des plus-values à long terme

- au 31 décembre 1999 : 1 600
- au 31 décembre 2000 : 1 840

5) Analyses des déficits

Un total d'amortissements réputés différés d'un montant de 30 K€ était mis en évidence à la clôture 1999 ; il a été imputé sur le tableau 2058 de l'année 2000.

INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES 2

*CALCULS PREPARATOIRES AUX INFORMATIONS DE
L'ARTICLE 24-24 DU DECRET COMPTABLE DE 1983
(effectués par M.BIDAN, pour la clôture de l'exercice 2000 de la société RSF)*

en K€

1) Calcul des impôts différés

Charges non déductibles : $120+25 =$	145
Charges réintégrées : $- 130 + 100 + 10 =$	20
Provisions pour retraite (dotation) :	+ 60
Différences de conversion – Passif : $- 20 + 15 =$	- 5
TOTAL	180
Mouvements des provisions réglementées	<i>à calculer</i>
TOTAL	180
Impôts différés : 34 % soit	61

2) Calcul des impôts latents

Œuvres d'art données à l'état	<i>pour mémoire</i>
Subventions d'investissement	<i>pour mémoire</i>
Réserves (au passif du bilan)	<i>pour mémoire</i>

CORRIGE DU CAS RSF

**1.) Informations au titre des dispositions de l'article 24 - 24
du décret comptable**

Le document préparé par M. BIDAN est totalement erroné.

L'information à communiquer, sur la base de la distinction entre « impôt différé » (reposant sur les différences temporaires entre résultat comptable et résultat fiscal) et « impôt latent » (correspondant aux impôts attachés aux éventualités) est la suivante :

① Analyse des différences temporaires du projet de tableau 2058 de l'exercice 2000

IDA : impôt différé actif
IDP : impôt différé passif

Sources : selon tableau 1 (énoncé)	IDA Echéance 2001	IDA Echéance 2002	IDA Echéance 2003 et après	IDP Echéance 2001	IDP Echéance 2002	IDP Echéance 2003 et après
b- Charges à déduire	110					
c- Prov. retraite			610			
d- Ecart sur OPCVM	150					
e- Diff. de conversion passif	15					
h- Plus- value étalée				44	44	88
	-----		-----	-----	-----	-----
TOTAL	275		610	44	44	88
Taux	x 0,3643		x 0,3443	x 0,3643	x 0,3543	x 0,3443
SOLDE	100		210	16	16	30

② Analyse des soldes de provisions réglementées au 31 décembre 2000

Sources : selon détails 2 (énoncé)	Calculs	IDP Echéance 2001	IDP Echéance 2002	IDP Echéance 2003 et après
a) Provision œuvre d'art	500 x 10 % x 3 ans = 150			150
b1.1) Amortissts dérogatoires sur matériel 1	ex. 99 = 156 ex. 00 = 131 ----- total 287	23	71	193
b1.2) Amortissts dérogatoires sur matériel 2	dot. de l'ex. 90		90	
		-----	-----	-----
TOTAL		23	161	343
taux		x <u>0,3643</u>	x <u>0,3543</u>	x <u>0,3443</u>
SOLDE		8	57	118

③ Analyse de la subvention d'investissement au 31 décembre 2000

Solde de la subvention d'investissement au bilan 2000 :

$$(1.000 \times 40 \%) - (250 \times 40 \%) - (281 \times 40 \%) = 188$$

Echelonnement prévu :

Source	IDP Echéance 2001	IDP Echéance 2002	IDP Echéance 2003 et après
TOTAL	51	32	105
taux	x <u>0,3643</u>	x <u>0,3543</u>	x <u>0,3443</u>
SOLDE	19	11	35

④ Synthèse des impôts différés

Sources	IDA	IDP
Différences temporaires	310	62
Provisions réglementées		183
Subventions d'investissement		<u>65</u>
TOTAL	310	310

Il y a donc un équilibre entre les impôts différés actifs et les impôts différés passifs (solde nul), étant à relever que les échéances ne correspondent pas...

⑤ Synthèse des impôts latents

Sources des impôts éventuels : impôts attachés à :

- la réintégration de l'amortissement fiscal des titres de Sofica, en cas de cession de ceux-ci ;
- la réintégration de la provision pour investissement si la dotation ne fait pas l'objet d'un ré-investissement dans l'année qui suit sa dotation ;
- la distribution des réserves (précompte mobilier et complément d'impôt).

⑥ Cas particulier de l'impôt différé sur les provisions réglementées et les subventions d'investissement

On sait que l'impôt différé attaché aux provisions réglementées et aux subventions d'investissement ne peut pas être comptabilisé dans le cadre des définitions actuelles, notamment parce que ces montants sont compris pour leur montant total dans le calcul des « capitaux propres » (article 22 du décret du 29 novembre 1983 ; voir aussi en ce sens la recommandation 1.20 de l'OEC).

Toutefois, dans une étude technique publiée dans la « *Revue de Droit Comptable* » (septembre 1992, pp. 41 à 60), Eric Delesalle a proposé (sur la base de la technique comptable développée dans le Système Comptable d'Entreprise, SCE) un schéma d'écritures comptables permettant d'opérer un suivi adapté.

A titre illustratif au niveau des comptes d'amortissements dérogatoires de cet exemple, cette étude proposait de créer les comptes nouveaux suivants :

- 149 - Impôt différé passif (dette) sur les provisions réglementées
- 449 - Impôt différé passif (dette)
- 6958 - Impôt différé (charge d').

On aurait alors les écritures suivantes :

↳ Rappel des écritures des comptes individuels

	<i>145 - Amort. dérog.</i>		<i>687 - Dot. amort.</i>
<i>ouverture</i>	156		
<i>dot. mat. 1</i>	131	131	
<i>dot. mat. 2</i>	90	90	
= <u>solde</u>	377		221

↳ Calcul de l'impôt différé au 31 décembre 1999 (ouverture de l'exercice)

Par hypothèse :

$$156 \times 0,3777 = 59$$

↳ Calcul de l'impôt différé au 31 décembre 2000 (clôture de l'exercice)

Selon tableau supra :

$$8 + 57 + 66 = 131$$

↳ Calcul de l'impact des changements de taux sur la fiscalité d'ouverture :
au 31 décembre 2000, l'impôt différé attaché à la provision réglementée d'ouverture s'élève à :

$$(23 \times 0,3643) + (71 \times 0,3543) + (62 \times 0,3443) = 54$$

Soit une baisse de l'impôt différé (issue des nouveaux taux) de 5

(à savoir : 59 - 54)

↳ Schéma d'écritures proposées, pour l'obtention d'une meilleure image fidèle :

149 - Provision inscrite en dette d'impôt différé	131	
449 - Dette d'impôt différé <i>mise en évidence de l'impôt différé</i>		131
797 - Transfert de charges	5	
6958 - Charge d'impôt diff. <i>incidence baisse du taux d'impôt sur ouverture</i>		5
6958 - Charge d'impôt différé	77	
687 - Dotations amort. déro <i>requalification du flux d'impôt</i>		77

Il en ressort donc un flux net de 72 au niveau de la charge d'impôt différé, correspondant à la variation de la dette entre l'ouverture et la clôture de l'exercice 2000 (131 - 59).

☞ Ce schéma nécessite une annulation (par contre-passation) des comptes 149 et 449 à l'ouverture de chaque exercice.

2.) Traitement dans le cadre des comptes consolidés

① *Analyse des différences temporaires du projet de tableau 2058 de l'exercice 2000*

Le calcul est identique à celui préparé pour les comptes individuels.

La situation à l'ouverture de l'exercice peut être estimée comme suit :

Sources : selon tableau 1 (<i>énoncé</i>)	IDA (toute échéance)	IDP (toute échéance)
b- Charges à déduire	130	
c- Provision pour retraite	550	
d- Ecart d'évaluation positif sur OPCVM	140	
e- Différence de conversion passif	20	
	-----	-----
TOTAL	840	
Taux	x 0,3777	x 0,3777
	-----	-----
Solde	317	

On a les écritures suivantes :

↳ pour les comptes de bilan

44 - Créance d'impôt différé	248	
8 - Liaison, résultat	69	
106 - Réserves <i>mise en évidence de l'impôt différé</i>		317

↳ pour les comptes de résultat

69 - Charges d'impôt	69	
8 - Liaison, résultat <i>mise en évidence de l'impôt différé</i>		69

② *Elimination des comptes de provisions réglementées au 31 décembre 2000*

Dans les comptes consolidés, les comptes fiscaux doivent être systématiquement éliminés (en tant qu'aménagements indispensables des comptes consolidés par rapport aux comptes individuels).

a) Traitement de la provision pour œuvre d'art donnée à l'Etat

Le reclassement est, pour ce cas, particulier. En effet, la provision fiscale couvre une perte de valeur réelle, liée au don (définitif) de l'œuvre d'art.

Il n'y a donc pas à opérer une « élimination », mais il faut enregistrer un « reclassement » de cette provision en amortissement pour dépréciation.

Toutefois, il faut corriger la dotation de l'année 1998 opérée fiscalement sans *prorata temporis*, alors que l'amortissement comptable doit être calculé de date à date.

Il en ressort un écart de 25, assorti d'un impôt différé passif de :

- à l'ouverture de l'exercice : $25 \times 0,3777 \% = 9$
- à la clôture de l'exercice : $25 \times 0,3443 \% = 8$

↳ pour les comptes de bilan

142 - Provision réglementée pour œuvre d'art	150	
281 - Amortissements dépréciés		125
106 - Réserves		25
<i>reclassement de la provision fiscale</i>		
106 - Réserves	9	
155 - Impôt différé passif		8
8 - Liaison, résultat		1
<i>constatation de l'impôt sur l'écart d'amortissement de 1998</i>		

↳ pour les comptes de résultat

8 - Liaison, résultat	1	
69 - Impôt sur les bénéfices <i>constatation de la baisse du taux de l'impôt</i>		1

b1) Traitement des amortissements dérogatoires sur les matériels

Ces comptes doivent être totalement éliminés, car ils ne représentent pas une dépréciation économique.

↳ pour les comptes de bilan

145 - Amortissements dérogatoires	377	
155 - Impôt différé passif		131
106 - Réserves		97
8 - Liaison, résultat <i>annulation de la provision fiscale</i>		149

↳ pour les comptes de résultat

8 - Liaison, résultat	149	
69 - Impôt sur les bénéfices	72	
687 - Dotations exception. <i>constatation de la baisse du taux de l'impôt</i>		221

L'augmentation de la charge d'impôt de 72 s'explique dans les mêmes conditions qu'au titre de l'analyse présentée supra pour les comptes individuels (77 - 5).

b2) Traitement de l'amortissement sur les titres de SOFICA

Comme pour le cas précédent, il convient de solder ce poste correspondant à une aide fiscale, à hauteur du montant déduit soit : $200 \times 50 \% = 100$.

Au niveau de l'impôt différé, dans le cadre des définitions de la méthodologie des comptes consolidés du 9 décembre 1986, il s'agissait d'un

cas d'impôt latent, puisque le « reversement » est attaché à une éventualité de vente des titres (dont la décision n'est pas encore prise). Pour les nouvelles définitions du référentiel du 22 juin 1999, il y a un impôt différé à enregistrer.

Comptablement, c'est donc par un « changement de méthode comptable » (issu du nouveau référentiel) que l'impôt différé d'ouverture doit être constaté, à savoir : $100 \times 0,3777 = 38$

A la clôture de l'exercice, l'impôt différé passif ressort à : $100 \times 0,3443 = 34$

↳ pour les comptes de bilan

110 - Report à nouveau	38	
155 - Impôt différé passif <i>constatation de l'impôt différé au titre du changement de réglementation comptable</i>		38
142 - Provision réglementée	100	
106 - Réserves <i>annulation de la provision fiscale</i>		100
155 - Impôt différé passif	4	
8 - Liaison, résultat <i>incidence des changements de taux</i>		4

↳ pour les comptes de résultat

69 - Impôt sur les bénéfices	4	
8 - Liaison, résultat <i>constatation de la baisse du taux de l'impôt</i>		4

c) Traitement de la provision pour investissement

Il convient de l'éliminer totalement. Il n'y a pas, généralement, d'impôt différé attaché à ce poste, puisque la reprise de la provision n'est pas fiscalement imposable si son montant a été réinvesti dans l'année qui suit sa dotation.

↳ pour les comptes de bilan

142 - Provision pour investissement	160	
106 - Réserves		150
8 - Liaison, résultat		10
<i>annulation de la provision fiscale</i>		

↳ pour les comptes de résultat

8 - Liaison, résultat	10	
787 - Reprises exceptionnelles sur provisions	10	
687 - Dotations exceptionn.		20
<i>Annulation du flux de la provision fiscale</i>		

③ *Reclassement des subventions d'investissement au 31 décembre 2000*

Deux traitements comptables sont, en pratique, possibles pour les subventions d'investissement : soit leur imputation au passif du bilan dans un compte de « produits constatés d'avance » (solution retenue ici), soit leur déduction de la valeur d'entrée des immobilisations ainsi financées.

S'agissant d'une subvention entrant dans le champ de l'échelonnement fiscal du produit (prévu par l'article 42 septies du Code général des impôts), il n'y a pas - en principe - d'impôt différé attaché à ce poste, puisqu'il est déduit des capitaux propres.

Toutefois, dans le présent cas, un impôt différé doit être calculé car la reprise en produit de la subvention doit être corrigée afin de correspondre aux seuls amortissements économiques (linéaires) de l'immobilisation, et non aux amortissements dégressifs (d'ailleurs, le poste d'amortissements dérogatoires a été précédemment annulé).

On a les calculs suivants :

Année	Reprise de la subvention enregistrée	Recalcul économique de la reprise	Différence
1999	250 x 40 % = 100	94 x 40 % = 38	+ 62
2000	281 x 40 % = 112	150 x 40 % = 60	+ 52

Total			+ 114

Soit une créance d'impôt différé :

- à l'ouverture de l'exercice : $62 \times 0,3777 = 23$
 - à la clôture de l'exercice :
 $(23 \times 40 \% \times 0,3643) + (71 \times 40 \% \times 0,3543) + (193 \times 40 \% \times 0,3443) = 40$

↳ pour les comptes de bilan

106 - Réserves	62	
8 - Liaison, résultat	52	
13 - Subventions d'invest. <i>recalcul économique du virement annuel de la subvention</i>		114
13 - Subventions d'investissement	326	
487 - Prods comptabilisés d'avance <i>virement de la subvention en compte de régul.</i>		326
44 - Créances d'impôt différé	40	
106 - Réserves		23
8 - Résultat <i>constatation de l'impôt différé</i>		17

↳ pour les comptes de résultat

777 - Quote-part de subvention	112	
75 - Produits d'exploitation		60
8 - Liaison, résultat		52
<i>régularisation du virement annuel de la subvention</i>		
8 - Liaison, résultat	17	
69 - Impôt sur les bénéfices		17
<i>constatation de l'impôt différé</i>		

④ *Analyse des réserves non distribuées au 31 janvier 2000*

La société RSF est une société consolidée par intégration globale par la société MAHEU, société consolidante.

Il ne faut tenir compte de l'impôt différé passif sur les réserves qu'en cas de distribution « décidée ou probable ».

On pose qu'en 2001, il est « probable » que la société distribue une partie des réserves disponibles (soit 300), entraînant l'exigibilité du précompte et du complément d'impôt (soit 40).

Au 31 décembre 2000, l'analyse est la suivante :

↳ pour les comptes de bilan

106 - Réserves	40	
155 - Impôt différé passif		40
<i>constatation de l'impôt différé au titre des distributions probables</i>		

☞ remarque :

La société mère MAHEU devra constater, au 31 décembre 2000, l'impôt attaché à la quote-part de frais et charges, à savoir :

(300 - 40) x 90 % (quote-part de détention)
 x 1,5 (calcul du dividende brut)
 x 5 % (quote-part fiscale des frais à réintégrer)
 x 0,3643 (taux d'impôt 2001)

= 6 de montant d'impôt différé passif à comptabiliser par la société consolidante.

④ *Analyse du déficit reportable au 1^{er} janvier 2000*

Ce déficit a du donner lieu à la comptabilisation d'une créance d'impôt dans les comptes de l'exercice clos en 1999 à hauteur de : $30 \times 0,3777 = 11$.

Comme cette créance a été « consommée » en 2000, il convient d'annuler la créance qui avait été mise en évidence.

☞ pour les comptes de bilan

8 - Liaison, résultat	11	
106 - Réserves		11
<i>annulation de la créance d'impôt 1999</i>		

☞ pour les comptes de résultat

695 - Impôt sur les bénéfices	11	
8 - Liaison, résultat		11
<i>Consommation de la créance d'impôt 1999 sur les amortissements réputés différés</i>		

⑥ Synthèse de l'impôt différé dans les comptes consolidés au 31 décembre 2000

Sources	créance (IDA)	dette (IDP)
Différences temporaires	248	
Provisions réglementées :		
- œuvre d'art		8
- amortissements dérogatoires		131
- titres de Sofica		34
Subventions d'investissement	40	
Distributions probables		40
	-----	-----
TOTAL	288	213

Soit un montant net de créance d'impôt différé de 75 (= 288 - 213).
Ce solde doit faire l'objet d'une présentation dans un seul compte de bilan (par compensation), s'agissant d'un calcul pour la même société.

↳ pour les comptes de bilan

155 - Impôt différé passif	213	
44 - Créance impôt différé		213
<i>compensation des comptes de bilan</i>		

☞ Remarque :

l'incidence d'un calcul actualisé n'est pas présenté, bien que dans cet exemple, il apparaît qu'un « début » d'échéancier de renversement des différences temporaires (et autres bases d'impôt différé) semble pouvoir être établi de manière raisonnable.

Néanmoins, les contraintes et modalités d'application de ce calcul actualisé ne sont pas aujourd'hui précisées par le normalisateur comptable français.

CONCLUSION

La question des relations entre comptabilité et fiscalité n'est donc pas « *un long fleuve tranquille* »... Il y a des questions techniques délicates à résoudre, et la problématique se situe au coeur d'un domaine considéré comme stratégique (et privé) pour la gestion de l'entreprise : celui de la maîtrise, voire de la planification, fiscale.

En terme d'évolution comptable, bien qu'il ait été analysé les considérants de l'école de la non-constatation de l'impôt différé, on peut estimer que la solution préférentielle consiste à ne pas suivre cette voie et à appliquer la solution retenue par le FASB et l'IASC, à savoir la mise en évidence de tous les impôts différés, dans un souci de donner une image *dynamique* (Richard, 2000, p. 161) à l'information comptable.

Dans le contexte français, on a montré que si la nouvelle solution (1999) applicable aux comptes consolidés n'est pas entièrement « compatible » avec les solutions internationales de l'IASC, on peut raisonnablement estimer que le référentiel constitue une base raisonnable pour engager une démarche de mise en œuvre au niveau des comptes individuels (et y compris pour les comptes spécifiques de provisions réglementées et de subventions d'investissement).

On peut d'ailleurs regretter que le CNC, par son important avis 00-01 sur les passifs (du 20 avril 2000), n'ait pas saisi l'occasion pour introduire les modifications nécessaires.

Pour Olivier Breillot (1987, p. 47), « à notre avis, l'évolution de la doctrine comptable française doit aller vers une comptabilisation des impôts différés (...) En fait, le blocage qui existe actuellement en France provient du fait que la comptabilisation des impôts différés n'est pas autorisée en dehors des comptes consolidés. Une solution possible pour améliorer cette situation consisterait à appliquer aux impôts différés les règles qui ont été adoptées en matière d'engagements de retraite. Ces règles, qui laissent le choix entre la comptabilisation et la présentation en annexe du montant total des engagements, pourraient également s'appliquer à la fiscalité latente. Cette solution permettrait aux sociétés qui le souhaitent de comptabiliser les impôts différés et éviterait aux autres sociétés cet exercice complexe. Elle n'est certes pas parfaite, car elle laisse aux sociétés la possibilité de ne pas comptabiliser d'impôts différés même si leur impact est significatif sur les comptes. Mais on peut espérer qu'elle créera, à partir d'un certain nombre

de sociétés importantes qui adopteront le principe de comptabilisation, les bases d'une pratique comptable qui s'imposera ensuite d'elle-même ».

En réalité, il n'apparaît pas que cette solution soit satisfaisante : le dualisme avec les comptes consolidés persisterait, sans aucun fondement ni en terme conceptuel ni en terme d'identité des principes comptables : le « vagabondage comptable » serait encore à critiquer...

La seule solution est donc de rendre obligatoire l'enregistrement de l'impôt différé dans les comptes individuels, en retenant - lorsque cela est nécessaire - des solutions 'imaginatives', notamment pour ce qui concerne les provisions réglementées et les subventions d'investissement.

Il est évident que le principe du seuil de signification devrait s'appliquer pleinement à cette disposition (pour le cas des petites et moyennes entreprises), et que le principe de prudence (en matière d'impôt différé actif) ne peut pas avoir une signification différente entre les comptes individuels et les comptes consolidés.

Ce n'est que dans ce cadre que la notion d'image fidèle retrouverait une cohérence harmonieuse...

... Et que les pratiques comptables (tant en terme de technique que de clarté dans l'information financière) seraient plus cohérentes et lisibles ; à ce titre, le rôle de l'« informateur financier » serait facilité, tant en terme de réactivité que de polyvalence.

... Mais ce n'est pas le seul objectif !

Comme le soulignait Alain Barale (1984, p. 217) : « la gestion doit approcher les problèmes posés par la fiscalité latente (...). La gestion de l'entreprise, dans une large acception du terme, devient un élément d'aide à la décision. En ce sens, la fiscalité dans son ensemble, et les impôts latents et différés en particulier, doivent être intégrés, mieux connus par la gestion, afin d'aboutir à une meilleure approche du plus grand nombre d'effets externes ». L'impôt différé peut, en effet, constituer un excellent moyen d'analyse de la gestion fiscale (c'est la notion américaine de « *tax planning* »), que les praticiens français n'ont pas encore réellement envisagé... A tort !

Et, inversement, au niveau de l'Etat (comptabilité publique et contrôle fiscal), les intérêts de cette notion n'ont pas encore été ni envisagés, ni compris...

Sur ce point, les Etats-Unis semblent être, une nouvelle fois, en avance.

Même en matière de recherche sur un sujet connexe, on peut citer, avec intérêt, la notion de « comptabilité par génération » (« *generational accounting* »), développée par Laurence J. Kotlikoff (depuis 1993), qui vise à estimer la somme des impôts payés et des prestations reçues par une génération pendant son existence, compte tenu des politiques budgétaires et fiscales actuelles... Cette notion n'a pas encore été développée en France en terme d'analyse de la politique budgétaire, alors qu'elle est pourtant bien importante au plan économique-politique, et qu'elle pourrait trouver dans l'analyse de l'information sur les impôts différés des éléments complémentaires de validation des calculs...

Mais aussi, de manière concomitante, s'il ne fait pas de doute que la France demeurera, au moins à moyen terme, dans la famille des pays « à connexion » entre comptabilité et fiscalité, il sera intéressant de noter dans quelle mesure les solutions préconisées par l'IASC (notamment sur des questions non traitées dans la normalisation comptable) seront « analysées » par le juge de l'impôt. A ce titre, les chroniques des revues de jurisprudence fiscale, voire même les conclusions des commissaires du gouvernement dans certaines affaires renvoyées au Conseil d'Etat, font - de plus en plus - référence à ces normes pour fixer la décision juridique.

A ce titre, on peut citer la célèbre affaire de l'amortissement du fonds commercial jugé par la négative (en terme de déduction fiscale) pour la société Foncia Particimo (ayant une activité de syndic de copropriétés) par le Conseil d'Etat (arrêt n° 177.809 du 1^{er} octobre 1999) ; Guillaume Goulard, commissaire du gouvernement, indique ainsi dans ses conclusions, par référence à l'obligation d'amortissement systématique fixé par la nouvelle norme 38 de l'IASC (1999, pp. 123 et 124) : « les normes de l'IASC ne sont toutefois pas applicables en France et ne présentent aucun caractère obligatoire. Elles n'en doivent pas moins être prises en compte (...) En droit, ni les objectifs fixés par la quatrième directive, ni la norme adoptée par l'IASC ne s'imposent au juge fiscal. Il faut seulement savoir qu'elles conduiront inéluctablement, à terme, à un amortissement comptable des fonds de commerce en France, comme dans les autres pays. *Chacun doit s'y préparer* (...) Le fonds de commerce ne fait l'objet en France d'aucun amortissement dans les comptes sociaux, alors que la norme mondiale est un amortissement sur vingt ans de toutes les immobilisations incorporelles et la norme européenne un amortissement sur cinq ans du seul fonds de commerce. Dès lors, quel que soit le souci du juge fiscal de ne pas maintenir

une position incompatible avec la pratique comptable, nous ne pensons pas qu'il vous appartienne, ici et aujourd'hui, de prendre une initiative majeure en la matière. Avant que votre jurisprudence n'évolue, il faudra que les professions concernées *s'adaptent aux contraintes internationales*, soit à la suite de modifications nationales, soit simplement par la pratique. Il ne vous appartient pas d'imposer une solution contraire à votre jurisprudence traditionnelle, que le droit n'impose pas et qui ne serait favorable ni aux intérêts du budget de l'Etat ni même à ceux de l'ensemble des entreprises françaises ».

En terme d'application sensible, il semble aussi que le thème des provisions (avec la nouvelle norme 37 de l'IASC, assez restrictive sur les conditions et modalités de constitution des provisions) figurera en tant que domaine privilégié de référence en cas de contentieux... Ce qui peut ouvrir la voie à des solutions originales, que le législateur aura toujours la possibilité d'amender, le cas échéant de manière rétroactive, par la loi...

L'avenir laisse donc entrevoir, dans ce cadre, des débats passionnants et... passionnés !

N'oublions pas que le mot fisc vient du mot latin « *fiscus* », à savoir une petite corbeille d'osier destinée à recueillir de l'argent... Tout un programme, déjà !

Dans le domaine des relations entre comptabilité et fiscalité, Georges Haddou a bien résumé la situation en affirmant que (1996, p. 1022) « la frilosité de nombre de théoriciens et praticiens, le besoin assez général de s'autoprotéger par des règles réelles ou inventées, le conservatisme solidement ancré chez certains, font que la question n'évolue que très lentement alors qu'elle est révélatrice de quelques problèmes fondamentaux ».

Il ne fait pas de doute que la question (technique) de l'impôt différé, si elle est aujourd'hui « résolue » au niveau des comptes consolidés, reste un domaine de « flou » (avec une juxtaposition de « ni obligation », « ni interdiction sauf... », mention en annexe, ...) non admissible au regard des caractéristiques (notamment de pertinence et de fiabilité) attendues des états financiers. En ce domaine, les Etats-Unis ont été beaucoup plus vite (après de larges débats, très animés...), alors que la situation anglaise semble être marquée par beaucoup d'ambiguïtés...

Tous ces éléments prouvent donc l'intérêt et l'importance de la notion de l'impôt différé.

ANNEXE 1

BIBLIOGRAPHIE

- Normes comptables sur l'impôt différé :
 - . réglementation française (1986 et 1999)
 - . recommandation OEC 1.20 (1987)
 - . rapport d'étude du CNC (1991)
 - . norme IAS 12 (deux versions)
 - . normes américaines (FAS 96 et 109)
 - . normes britanniques (SSAP 11 et 15)
- AMIOT G. (1986) : « *Impôts différés (les) : proposition d'un traitement comptable* », mémoire d'expertise comptable, session de novembre
- BAILLY L. et LAVOYER J.C. (1991) : « *Apprenez les impôts différés en jouant* », Revue française de comptabilité, décembre
- BARALE A. (1984) : « *La fiscalité latente : le principe de non comptabilisation et ses incidences financières* », Revue française de comptabilité, n° 146, mai, pp. 204 à 217
- BARTHES de RUYTER G. (1999) : « *La réforme du plan comptable général* », journée d'étude du 21 septembre 1999 de l'Association Française de Comptabilité
- BENOIT T. (1991) : « *Pour la maîtrise de la comptabilisation des impôts différés : analyse critique et comparative des plans comptables français, britanniques et américaines* », mémoire d'expertise comptable, session de mai
- BERNHEIM Y. (2000) : « *La nouvelle méthodologie des comptes consolidés réforme les impôts différés* », Option Finance, 9 mai
- BONNET F. (1995) : « *Pièges (et délices) de la comptabilité (créative)* », éd. Economica
- BOUSSARD D. (1997) : « *La modélisation comptable en questions(s)* », éd. Economica
- BREILLOT O. (1987) : « *Faut-il comptabiliser les impôts différés en France ?* », Revue française de comptabilité, juin n° 180, pp. 39 à 47
- BRUTE DE REMUR D. (1990) : « *L'entreprise : un contribuable à part* », Congrès de l'Association française de comptabilité, pp. 110 à 127
- BUFFET A. (2000) : « *La réforme des comptes consolidés en France : se préparer aux nouvelles méthodes d'évaluation* », mémoire d'expertise comptable, session de mai

- BURLAUD A. (1998) : « *Comptabilité et droit comptable* », éd. Gualino Editeur
- CASTA J.F. (1997) : « *La comptabilité et ses utilisateurs* » in : *Encyclopédie de gestion*, article 26, p. 528 à 551, éd. Economica
- CAUVIN ANGLEYS SAINT-PIERRE, DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, ERNST & YOUNG Audit, MAZARS & GUERARD (2000) : « *100 groupes industriels et commerciaux – doctrine et pratiques européennes* », éd. CPC
- CHADEFaux M. et ROSSIGNOL J.L. (2000) : « *Fiscalité et comptabilité* » in : *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, article 53, p. 719 à 732, éd. Economica
- COLASSE B. (1997) : « *Qu'est-ce que la comptabilité ?* » in : *Encyclopédie de gestion*, article 142, p. 2.715 à 2.731, éd. Economica
- COLINET F. (1992) : « *Les impôts différés dans les comptes consolidés en France : peut-on harmoniser le traitement comptable ?* », *Revue française de comptabilité* n° 239, décembre
- CONUS P. (1996) : « *Les conséquences de l'intégration fiscale sur les impôts différés dans les comptes consolidés* », mémoire d'expertise comptable, session de novembre
- CORMIER D. et RAFFOURNIER B. (1986) : « *La situation fiscale latente : où en est-on ?* », *Revue française de comptabilité* n° 174 ; décembre
- COZIAN M. (1996) : « *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* », 3^e édition, Litec
- DANDON P. (2000) : « *La nouvelle méthodologie relative aux comptes consolidés* », *Revue française de comptabilité* n° 322, mai, pp. 18 à 26
- DEGONZAGUE P. (1993) : « *Les impôts différés sur les comptes consolidés. La nouvelle norme américaine FAS 109 : caractéristiques, utilisation en France et problèmes particuliers d'application* », mémoire d'expertise comptable, session de mai
- DEGOS J.G. (1998) : « *Histoire de la comptabilité* », *Que sais-je ?* n° 3398, éd. PUF
- DELESALLE E. (1991) : « *Pratique des impôts différés : quelques difficultés d'application* », *Revue française de comptabilité*, janvier
- DELESALLE E. (1992) : « *L'information financière publiée en 1991 : titres de participation, impôt sur les bénéfices, écart de première consolidation et impôt différé dans les rapports annuels 1990 des 50 premières sociétés cotées* », *Revue française de comptabilité* n° 234, mai

- DELESALLE E. (1992) : « *La comptabilisation de l'impôt différé : comment faire évoluer le PCG 1982 ?* », Revue de droit comptable n° 92-3, septembre, pp. 41 à 60
- DELESALLE E. (2000) : « *La comptabilité plurielle* », éd. FID
- DELESALLE E. (2000) : « *100 difficultés comptables, juridiques et fiscales* », 4^e édition, éd. FID
- DELESALLE E. (2000) : « *Les comptes consolidés en France 1968-1999 : 31 ans pour une majorité* », Revue française de comptabilité n° 322, mai, pp. 27 à 42
- DIDIER J.P. (1990) : « *Le traitement comptable des impôts différés au regard des principes français et américains* », mémoire d'expertise comptable, session de mai
- DOCUMENTATION ORGANIQUE (1998) : « *Fiche pratique : définition et suivi de l'impôt différé* », supplément diagonales DO n° 13, 19 juin
- DUTHILLEUL F. (1989) : « *Quels enseignements peut-on tirer pour la France du nouveau régime allemand de comptabilisation des impôts différés dans les comptes sociaux ?* », Revue française de comptabilité n° 198, février
- FASB (2000) : « *The IASC-US comparison project* », éd. FASB, 2^e édition
- FRYDLANDER A. (1987) : « *Traitement de l'impôt sur les bénéfices* », fascicule 640 du Juris-Classeur Entreprise, tome 1
- GATET P. (1992) : « *Le SFAS 109 remplace le SFAS 96* », Revue française de comptabilité, avril
- GELARD G. (1993) : « *Révision de l'IAS 12 : comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices* », Revue française de comptabilité n° 250, novembre
- GOULARD G. (1999) : conclusions du commissaire du gouvernement sur l'arrêt du Conseil d'Etat du 1^{er} octobre 1999 n° 177.809 relatif à *l'amortissement du fonds commercial*, Revue de jurisprudence fiscale, novembre, pp. 832 à 836
- GRIFFITHS S. (1983) : « *La comptabilisation de la situation fiscale latente* », thèse pour le doctorat de troisième cycle en sciences de gestion, Université de Poitiers
- HADDOU G. (1990) : « *Fiscalité et comptabilité du revenu des entreprises industrielles et commerciales* », Congrès de l'Association française de comptabilité, pp. 153 à 186

- HADDOU G. (1994) : « *Dépenses fiscales : approche comptable* », Congrès de l'Association française de comptabilité, pp. 339 à 345
- HADDOU G. (1996) : « *Comptabilisation de l'impôt sur les bénéficiaires : contraintes et libertés* », Congrès de l'Association française de comptabilité, pp. 1021 à 1029
- LAVOYER J.C. (1995) : « *Les impôts différés* », Revue Fiduciaire Comptable n° 207, avril, p. 39 à 66
- LEBRUN B. (1999) : « *Comptes consolidés : les nouvelles règles* », Revue Fiduciaire Comptable n° 250 et n° 251, avril et mai, p. 31 à 62 et p. 29 à 54
- ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES (1984) : « *Comptabilité et prospective* », ouvrage préparatoire au Congrès
- ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES (1991) : « *Fiscalité : stratégie pour les entreprises et la profession* », ouvrage préparatoire au Congrès
- OURVOIS S. (1998) : « *L'impôt différé dans les comptes consolidés : une aide à la décision et un vecteur de communication* », mémoire d'expertise comptable, session de mai
- PLAS A. (1977) : « *Autonomie de la comptabilité par rapport à la fiscalité : une opinion* », Revue française de comptabilité n° 69, février, pp. 43 à 56
- PRICEWATERHOUSECOOPERS : études techniques publiées dans le Bulletin Comptable et Financier des éditions F. Lefebvre :
 - . n° 6/00, p. 13 à 23
 - . n° 1/99, p. 26
 - . n° 12/97, p. 24 et 25
 - . n° 1/97, p. 23 à 29
 - . n° 55, juin 1992, p. 53 à 61
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (2000) : « *Mémento Comptable 2000* », éd. F. Lefebvre
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (1999) : « *Mémento des comptes consolidés* », éd. F. Lefebvre, 2^e édition
- RICHARD J. (1996) : « *Comptabilité et pratiques comptables* », éd. Dalloz
- RICHARD J., BECOM SIMONS et SECAPHI ALPHA (2000) : « *Analyse financière et gestion des groupes* », Economica
- ROSSIGNOL J-L. (1999) : « *Comptabilité et fiscalité : chronique d'une relation impériale* », Comptabilité-Contrôle-Audit, tome 5, volume 2, septembre

ANNEXE 2

GLOSSAIRE SIMPLIFIE SUR L'IMPOT DIFFERE

...les définitions d'aujourd'hui, dans le contexte français des comptes consolidés...

<i>Calcul global</i>	Mode de calcul des impôts différés prenant en considération toutes les différences temporelles (à l'exception de celles fixées limitativement par le normalisateur)
<i>Calcul partiel (ou restrictif)</i>	Mode (interdit) de calcul des impôts différés éliminant du calcul des impôts différés les éléments susceptibles d'être remplacés, à chaque exercice, par des différences de même nature et de montants équivalents
<i>Différence temporelle</i>	Différence entre valeur comptable et valeur fiscale des actifs et des passifs ; représente la source des impôts différés
<i>Impôt exigible</i>	Impôt dû, calculé sur la base du résultat fiscal déterminé notamment à partir des tableaux fiscaux 2058 et 2059 (liasse fiscale)
<i>Impôt différé</i>	Impôt futur, prenant en considération les différences temporelles
<i>Impôt latent</i>	Vocabulaire à ne plus utiliser ; anciennement, synonyme d'impôt différé devenu ensuite impôt éventuel (par opposition à impôt différé)

Report fixe

Méthode (interdite) de calcul des impôts différés prenant en considération le taux d'impôt applicable au titre de l'exercice de naissance des différences temporelles

Report variable

Méthode de calcul des impôts différés prenant en considération le taux d'impôt officiellement fixé à la clôture de l'exercice qui sera appliqué à l'échéance des différences temporaires

ANNEXE 3

TABLEAU COMPARE DES SOLUTIONS TECHNIQUES DES NORMES COMPTABLES EN MATIERE D'IMPOT DIFFERE

Remarque :

Ce tableau a été élaboré sur la base (après mise à jour) des synthèses publiées dans le Bulletin comptable et financier n° 55, juin 1992, p. 58 à 61 et n° 1/1997, p. 28 et 29

Objet de la comparaison	Règlement français CRC 99-02 (comptes consolidés)	Norme FAS 109	Norme IAS 12
1. Source des impôts différés	Différences temporaires équivalentes aux différences temporelles (sauf exception : voir infra 4)	Différences temporelles (différences entre valeur comptable et valeur fiscale des actifs et passifs)	Différences temporelles (différences entre valeur comptable et valeur fiscale des actifs et passifs)
2. Mode de calcul	Report variable, selon le taux officiellement adopté à la clôture	Report variable, selon le taux voté à la date de clôture	Report variable, selon le taux voté ou quasiment voté à la date de clôture
3. Méthode de calcul	Calcul global	Calcul global	Calcul global

<p><i>4. Exception à la constatation des impôts différés passifs :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>sur les écarts d'acquisition</i> - <i>sur les écarts d'évaluation affectés à des actifs incorporels non amortis non cessibles séparément des titres</i> - <i>sur les bénéfiques non distribués des filiales, sociétés associées et co-entreprises</i> 	<p>oui (pas d'impôt)</p> <p>oui (pas d'impôt)</p> <p>oui, sauf pour les distributions décidées ou probables</p>	<p>oui (pas d'impôt)</p> <p>non</p> <p>non, sauf pour les sociétés étrangères et traitement uniquement prospectif depuis 1993</p>	<p>oui (pas d'impôt)</p> <p>non</p> <p>oui si la mère contrôle la décision de distribution (ce qui n'est pas le cas dans la mise en équivalence) et si pas de distribution dans un avenir prévisible</p>
---	---	---	--

ANNEXE 4

EXTRAITS DU REGLEMENT CRC 99-02 **SUR LA COMPTABILISATION DE** **L'IMPOT SUR LES RESULTATS** **DANS LES COMPTES CONSOLIDES**

§ 310 - Généralités

Les impôts sur les résultats regroupent tous les impôts assis sur le résultat, qu'ils soient exigibles ou différés.

Lorsqu'un impôt est dû ou à recevoir et que son règlement n'est pas subordonné à la réalisation d'opérations futures, il est qualifié d'exigible, même si le règlement est étalé sur plusieurs exercices. Il figure selon le cas au passif ou à l'actif du bilan.

Les opérations réalisées par l'entreprise peuvent avoir des conséquences fiscales positives ou négatives autres que celles prises en considération pour le calcul de l'impôt exigible. Il en résulte des actifs ou passifs d'impôts qui sont qualifiés de différés.

Il en est ainsi en particulier lorsqu'en conséquence d'opérations déjà réalisées, qu'elles soient comptabilisées dans les comptes individuels ou dans les seuls comptes consolidés comme les retraitements et éliminations de résultats internes, des différences sont appelées à se manifester à l'avenir, entre le résultat fiscal et le résultat comptable de l'entreprise, par exemple lorsque des opérations réalisées au cours d'un exercice ne sont imposables qu'au titre de l'exercice suivant. De telles différences sont qualifiées de temporaires.

Il en est ainsi également des crédits d'impôts dont la récupération est subordonnée à une circonstance autre que le simple déroulement du temps, et des possibilités de déductions fiscales liées à l'existence d'un report déficitaire.

Tous les passifs d'impôts différés doivent être pris en compte, sauf exceptions prévues au paragraphe 313, en revanche, les actifs d'impôts différés ne sont portés à l'actif du bilan que si leur récupération est probable.

§ 311 - Différences temporaires

Une différence temporaire apparaît dès lors que la valeur comptable d'un actif ou d'un passif est différente de sa valeur fiscale.

Comme cas de différences temporaires, source d'imposition future et donc de passifs d'impôts différés, on peut citer en particulier :

Les produits dont l'imposition est différée, comme les produits financiers courus qui ne seront imposables qu'une fois échus :

Les dépenses immobilisées immédiatement déductibles au plan fiscal mais dont la prise en charge comptable sera étalée ou reportée ;

Les actifs qui, lors de leur cession ou de leur utilisation, ne donneront lieu qu'à des déductions fiscales inférieures à la valeur comptable ; il en est ainsi notamment des actifs qui, lors d'une prise de contrôle, sont entrés à l'actif consolidé pour une valeur supérieure à la valeur qui, au plan fiscal, donne lieu à déduction soit lors de la cession de l'actif, soit lors de son utilisation au rythme des amortissements (« valeur fiscale » de la l'actif inférieure à sa « valeur comptable »).

Comme cas de différences temporaires, sources de déductions futures et donc d'actifs d'impôts différés, on peut citer en particulier les charges comptables qui ne seront déductibles fiscalement qu'ultérieurement, telles que les dotations à des provisions qui ne seront déductibles que lors de la survenance de la charge ou du risque provisionné (en France, la provision pour indemnités de départ en retraite par exemple).

§ 312 - Prise en compte des actifs d'impôt différé

Les actifs d'impôts différés ne sont pris en compte que :
si leur récupération ne dépend pas des résultats futur ; dans cette situation, ils sont retenus à hauteur des passifs d'impôts différés déjà constatés arrivant à échéance dans la période au cours de laquelle ces actifs deviennent ou restent récupérables ; il est possible dans ce cas de tenir

compte d'options fiscales destinées à allonger le délai séparant la date à laquelle il se prescrit ;

Ou s'il est probable que l'entreprise pourra les récupérer grâce à l'existence d'un bénéfice imposable attendu au cours de cette période ; il est présumé qu'un tel bénéfice n'existera pas lorsque l'entreprise a supporté des pertes récentes au cours des deux derniers exercices sauf à apporter des preuves contraires convaincantes, par exemple si ces pertes résultent de circonstances exceptionnelles qui ne devraient pas se renouveler dans un avenir prévisible ou si des bénéfices exceptionnels sont attendus.

§ 313 - Exceptions

Ne doivent pas être pris en compte les passifs d'impôts différés provenant de :

- la comptabilisation d'écarts d'acquisition lorsque leur amortissements n'est pas déductible fiscalement ;

- la comptabilisation des écarts d'évaluation portant sur des actifs incorporels généralement non amortis ne pouvant être cédés séparément l'entreprise acquise ;

- la comptabilisation initiale d'achats d'actifs, amortissables au plan fiscal sur un montant inférieur à leur coût, et dont la valeur fiscale lors de leur sortie ne tiendra pas compte de ce différentiel d'amortissements, bien que ces achats soient une source de différences temporaire ;

- et pour les entreprises consolidées situées dans des pays à haute inflation, l'écart entre la valeur fiscale des actifs non monétaires et leur valeur corrigée des effets de la forte inflation, suivant la méthode retenue par le groupe (voir § 3212).

Par ailleurs, les différences entre la valeur fiscale des titres de participation dans les entreprises consolidées et leur valeur en consolidation ne donnent lieu à impôts différés que dans les conditions définies § 314.

§ 314 - Imposition des capitaux propres des entreprises consolidées

- Entreprise consolidante

Les impôts dus par l'entreprise consolidante en raison de ses distributions aux actionnaires sont comptabilisés directement en déduction des capitaux propres ; ils ne donnent pas lieu à la constatation d'impôts différés.

- Autres entreprises consolidées

Ne sont constatés comme impôts différés que les impôts non récupérables portant sur des distributions décidées ou probables.

§ 315 - Traitement comptable des actifs et passifs d'impôts

§ 3150 – Evaluation

Les actifs et passifs d'impôts doivent être évalués en utilisant le taux d'impôts et les règles fiscales en vigueur à la clôture de l'exercice. En ce qui concerne les impôts différés, le taux de l'impôt et les règles fiscales à retenir sont ceux résultant des textes fiscaux en vigueur à la clôture de l'exercice et qui seront applicables lorsque la différence future se réalisera, par exemple, lorsque les textes fiscaux en vigueur à la clôture de l'exercice prévoient l'instauration ou la suppression de majorations ou de minorations d'impôts dans le futur. Lorsque ces textes ne prévoient pas d'évolution du taux et des règles fiscales applicables, il convient d'utiliser le taux d'impôts et les règles fiscales en vigueur à la date de clôture, quelle que soit leur probabilité d'évolution.

Lorsque, dans le cadre des règles fiscales en vigueur à la clôture, le taux applicable diffère en fonction de la façon dont se réalisera la différence future, c'est le taux applicable au mode de réalisation le plus probable qui doit être retenu.

Les actifs et passifs d'impôts différés sont actualisés lorsque les effets de l'actualisation sont significatifs et qu'un échéancier faible de reversement peut être établi. Il n'y a pas lieu d'actualiser l'impôt différé calculé sur une différence temporaire engendrée par une opération comptabilisée pour une valeur déjà actualisée, par exemple sur les provisions pour retraites.

Le respect des conditions de constatation des actifs d'impôts différés doit être réexaminé à chaque clôture sur la base des critères retenus au paragraphe 312.

§ 3151 – Contrepartie de l'impôt

La contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé doit être traitée comme l'opération réalisée qui en est à l'origine. C'est ainsi que dans le cas le plus fréquent où l'opération réalisée affecte le résultat, la contrepartie de l'impôt différé affecte la charge d'impôt sur les bénéfices.

Lorsque l'opération affecte les capitaux propres la contrepartie de l'impôt différé affecte directement les capitaux propres. Il en est par exemple ainsi pour l'impact à l'ouverture en cas de changement de méthode comptable.

L'effet des variations des taux d'impôt et des règles fiscales sur les actifs et passifs d'impôts différés existants affecte le résultat, même lorsque la contrepartie de ceux-ci a été comptabilisée à l'origine directement en capitaux propres.

Lorsque l'opération consiste dans la détermination des écarts d'évaluation dans le cadre d'une acquisition d'entreprise par le groupe, la contrepartie de l'impôt différé vient augmenter ou diminuer la valeur de l'écart d'acquisition.

§ 3152 – Présentation

Les actifs et passifs d'impôts différés, quelle que soit leur échéance, doivent être compensés lorsqu'ils concernent une même entité fiscale. Les actifs, passifs et charges d'impôts différés doivent être présentés distinctement des actifs, passifs et charges d'impôts exigibles, soit au bilan et au compte de résultat, soit dans l'annexe.

§ 316 - Information à porter dans l'annexe

- Ventilation entre impôts différés et impôts exigibles.
- Rapprochement entre la charge d'impôt totale comptabilisée dans le résultat et la charge d'impôt théorique calculée en appliquant au résultat comptable avant impôt applicable à l'entreprise consolidante sur la base des textes fiscaux en vigueur. Parmi les éléments en rapprochement se trouvent les incidences de taux d'impôt réduits ou majorés pour certaines catégories d'opérations, et de différences de taux d'impôts pour les résultats obtenus

par l'activité exercée dans d'autres pays que celui de l'entreprise consolidante.

- Indication du montant des actifs d'impôts différés non comptabilisés du fait que leur récupération n'est pas jugée probable avec une indication de la date la plus lointaine d'expiration.
- En cas d'actualisation des impôts différés, indication de la méthode et du taux d'actualisation ainsi que de l'impact de l'actualisation sur les actifs et passifs d'impôts différés.
- Ventilation des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés par grande catégorie : différences temporaires, crédits d'impôts ou reports fiscaux déficitaires.
- Justification de la comptabilisation d'un actif d'impôts différés lorsque l'entreprise a connu une perte fiscale récente.



Autres publications de l'auteur

- Cours de "synthèse de droit et comptabilité" (mise à jour annuelle) du CNAM-INTEC
- "100 difficultés comptables, fiscales et juridiques" (FiD édition, janvier 2005 ; 5^e édition)
- "La comptabilité plurielle" (FiD édition, février 2000) (ouvrage repris de l'étude : " dix ans d'application de la loi comptable " publié en 1994 à la Documentation Organique)
- "La comptabilité et les dix commandements" (avec Florence DELESALLE)
- "Cas comptables pratiques : passage d'un bilan PCG à un bilan IAS-IFRS" (FiD Edition, mars 2004 ; volume 1)
- "Mémo IAS-IFRS" : livret et tirette (FiD Edition, avril 2005), avec Pascal Chapin
- "Le Petit Guide FiD" : collection FiD Edition
- "Le Système Comptable d'Entreprise" (2 tomes) avec Gilbert Gélard, Ordre des Experts Comptables, 1991
- "Les mélanges Pérochon" (ouvrage collectif), édition Foucher, 1995
- Diverses études techniques publiées dans la "Revue Française de Comptabilité", la "Documentation Opérationnelle", les "Petites Affiches", les "Annonces de la Seine", la "Revue de Droit Comptable", l' "Expert Comptable de Demain", le spécial dossier de la revue " Ouverture ", "Economie et Comptabilité", "Droit fiscal", "Bulletin Fiscal", guides pratiques Lamy ...

Petits Guides FiD

(FiD édition : le point en 100 pages)

- Les fusions de sociétés
- Les normes IAS-IFRS
- La consolidation : cas simples
- La consolidation : cas complexes
- L'impôt différé
- Sites internet comptables
- CD-ROM portant recueil de la normalisation comptable

Le petit guide FiD sur la notion de l'impôt différé

novembre 2000

Ce *petit guide* FiD vise à présenter la notion de l'impôt différé, au niveau des normes comptables françaises, internationales et américaines.

A jour au 1^{er} novembre 2000, il présente notamment la réglementation française applicable tant pour les comptes individuels que pour les comptes consolidés.

Il comprend ainsi des tableaux schématiques de qualification des décalages temporaires (ou décalages temporels), et un exemple pratique corrigé.

L'auteur est **Eric DELESALLE** (*Agrégé d'Economie et de Gestion, Expert Comptable Diplômé, Professeur à l'INTEC*).

**Sites internet d'actualité : www.fidedition.com
www.fid-ifrs.fr**



FiD édition
BP 158 - 92204 Neuilly sur Seine cedex

ISBN 2-913787-03-7

10 €