

# Pratique des impôts différés : quelques difficultés d'application

ÉRIC DELESALLE

**L**a recommandation 1.20 de l'O.E.C.C.A. (février 1987) rappelle le principe selon lequel « l'impôt sur les bénéfices constitue une charge de la période au cours de laquelle sont comptabilisés les produits et les charges qui génèrent un effet fiscal, quelle que soit la période de paiement effectif de cet impôt » (§ 35). Cette recommandation explicite ainsi la nécessité de comptabiliser, tant dans les comptes individuels (1) que dans les comptes consolidés (2), la charge totale d'impôts différés — et pas simplement la charge d'impôts exigibles apparaissant sur le tableau fiscal 2058 de passage du résultat comptable au résultat fiscal — pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

Le Plan comptable général prévoit d'ailleurs un compte 155 — « Provision pour impôts » afin d'enregistrer « la charge probable d'impôts rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs » (P.C.G., p. II. 24) (3).

Nous rappellerons succinctement la terminologie applicable au suivi des impôts différés, et nous présenterons trois cas pratiques d'application (impôts différés sur les différences temporaires, sur les provisions réglementées et sur les subventions d'investissement) dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés (4), en tenant compte des changements de taux d'imposition.

### Terminologie

L'impôt exigible est l'impôt dû calculé sur la base du résultat fiscal déterminé au titre de l'exercice (tableau fiscal 2058).

L'impôt différé prend en compte, outre l'impôt exigible :

■ l'imposition ultérieure (on parle ainsi d'« impôt différé passif » ou de « dette d'impôt différé ») ou à récu-

pérer (on parle alors d'« impôt différé actif » ou de « créance d'impôt différé ») au titre des différences temporaires (c'est-à-dire des réintégrations ou des déductions fiscales qui ont été opérées au titre d'un exercice, mais qui seront ultérieurement déduites ou imposées) (5) (6) entre le résultat comptable et le résultat fiscal ;

■ l'imposition ultérieure liée à la réintégration, à une date détermi-

*1. Elle exclut cependant les impôts différés basés sur les provisions réglementées et les subventions d'investissement dans les comptes individuels, dont le montant total fait partie de la définition des capitaux propres de l'article 22 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983.*

*2. L'article 248-11 du décret n° 67-236 du 23 mars 1967 (modifié par le décret n° 86-221 du 17 février 1986) précise que « sont enregistrées au bilan et au compte de résultat consolidés les impositions différées résultant : 1° du décalage temporaire entre la constitution comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur ; 2° des aménagements et éliminations imposés (...) et des retraitements (...) [Ndlr: de consolidation] ; 3° des déficits fiscaux reportables des entreprises comprises dans la consolidation dans la mesure où leur imputation sur des*

*bénéfices fiscaux futurs est probable ».*

*3. L'article 24-24 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 prévoit aussi l'indication dans l'annexe des comptes individuels, si cette information est significative, du montant des impôts différés — et, le cas échéant, si leur montant est exceptionnel, des impôts latents.*

*4. La démonstration est en effet plus pertinente dans le cadre des comptes consolidés, la comptabilisation de tous les impôts différés étant obligatoire et l'article 248-6 du décret n° 67-236 du 23 mars 1967 imposant (§ c/) « l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales et notamment pour ce qui concerne les subventions d'investissement, les provisions réglementées et l'amortissement des immobilisations ».*



## b) Méthode du report variable

Dans cette méthode, les éléments de fiscalité différée sont calculés au taux d'impôt inscrit dans une disposition officielle (telle le Code général des impôts) qui sera applicable à l'exercice au cours duquel ils seront imposables ou déduits. Les variations de taux d'impôt sont donc prises en compte au titre de l'exercice au cours duquel elles sont connues.

Si le taux d'impôt applicable à des exercices ultérieurs n'est pas officiellement déterminé, il convient de retenir le seul taux d'impôt inscrit dans la législation.

## c) Modalités pratiques

Dans les deux méthodes, il est possible de procéder soit à un calcul global (prenant en compte tous les éléments d'imposition différée), soit à un calcul partiel (excluant du calcul les éléments susceptibles d'être remplacés, chaque exercice, par des différences de même nature et de montants équivalents).

La recommandation n° 1.20 de l'O.E.C.C.A. préconise la méthode du report variable avec un calcul global (10).

L'existence d'un double taux d'impôt sur les sociétés en France, depuis les exercices ouverts le 1<sup>er</sup> janvier 1989 (l'un dit de droit commun, l'autre portant sur les montants distribués et qui entraîne l'exigibilité d'un supplément d'impôt), pose le problème de savoir quel taux retenir.

Trois solutions sont envisageables :

- soit retenir le taux d'impôt de droit commun (application de la règle générale) ;
- soit retenir le taux maximal d'impôt, c'est-à-dire le taux applicable aux montants distribués (application de la prudence) ;
- soit retenir un taux moyen entre ces deux taux, compte tenu de la

politique de distribution (avec une modalité de calcul à justifier).

Une précédente étude de la RFC a commenté les critères de choix (11) ; il apparaît, en pratique, que le taux d'impôt de droit commun est le plus souvent retenu (12).

## Principes de comptabilisation

Au niveau de la comptabilisation, la recommandation n° 1.20 de l'O.E.C.C.A. préconise (13) :

■ d'enregistrer le montant d'impôt différé passif (dette d'impôt différé) en « provision pour impôt » au bilan (le compte 155 figurant dans la nomenclature de l'arrêté du 27 avril 1982), en contrepartie d'un sous-compte du poste « impôt sur les bénéfiques » (compte 69 du P.C.G.) ;

■ d'enregistrer le montant d'impôt différé actif (créance d'impôt différé) en « compte de régularisation actif » au bilan, en contrepartie d'un

10. Ainsi que le projet de la norme 12 de l'I.A.S.C. (voir renvoi 9 supra) : voir R.F.C. n° 201, mai 1989, p. 13 et 14 (exposé-sondage E 33).

11. Voir R.F.C. n° 200, avril 1989, p. 121 à 123.

12. Il importe, à ce titre, de respecter la permanence des méthodes et d'indiquer dans l'annexe le choix du taux retenu.

13. A adapter selon qu'il s'agit des comptes individuels ou des comptes consolidés.

14. Exercice social correspondant à l'année civile et données en kF.

15. L'issue des procès en cours est prévue pour 1991.

16. Le signe + signifie fiscalité différée active (créance). Le signe - signifie fiscalité différée passive (dette).

sous-compte du poste « impôt sur les bénéfiques » (compte 69 du P.C.G.).

Les exemples qui suivent sont présentés dans le cadre des comptes consolidés (14), et sont indépendants les uns des autres. L'analyse peut être extrapolée aux comptes individuels, tant pour l'évaluation des éléments que pour leur comptabilisation, sous réserve de leur applicabilité (1).

L'ensemble de la fiscalité différée est calculée au taux d'impôt sur les sociétés de droit commun, à savoir :

- jusqu'en 1985 : 50 %
- 1986 et 1987 : 45 %
- 1988 : 42 %
- 1989 : 39 %
- 1990 : 37 %
- à partir de 1991 : 34 %.

## Différences temporaires

Soit la société A dont les tableaux 2058 (passage du résultat comptable au résultat fiscal) se présentent comme suit (Tableau 1).

Il convient de rechercher les différences temporaires, bases de la fiscalité différée (Tableau 2).

Le calcul des impôts différés à la clôture des exercices 1989 et 1990 est présenté ci-après de manière globale, selon les deux méthodes de calcul existantes, sur la base des seules différences temporaires (16).

1/ Méthode du report fixe (Tableau 3)

2/ Méthode du report variable (Tableau 4)

3/ Synthèse

Le calcul fait ressortir un montant d'impôt différé actif, qui pourra être pris en compte dans l'appréciation de la fiscalité différée totale de la société A (compte tenu par exemple des éléments d'impôts différés sur les provisions réglementées ou les subventions d'investissement). A

# LE POINT SUR

Tableau 1

Désignation des bases	Exercice 1989	Exercice 1990
<b>Résultat net comptable</b>	144	250
<b>Réintégrations</b>		
- Impôt sur les sociétés	+ 156	+ 170
- Taxes sur les véhicules de tourisme des sociétés	+ 30	+ 40
- Dettes provisionnées pour contribution à l'investissement logement (de l'exercice)	+ 50	+ 60
- Dotations aux provisions pour litiges (15) non déductibles (16)	+ 60	+ 20
<b>Déductions</b>		
- Plus-value imposable au taux réduit de 25 %		- 30
- Dettes provisionnées pour contribution à l'investissement logement (de l'exercice précédent)	- 40	- 50
- Intérêts courus sur obligations détenues en portefeuille		- 20
<b>= Résultat fiscal</b>	400	440

Tableau 2

Désignation des éléments	Différences temporaires	Différences permanentes	Observations
<b>Réintégrations</b>			
- Impôt sur les sociétés		X	) ( ces éléments ne sont jamais déductibles du résultat fiscal
- Taxes sur les véhicules de tourisme des sociétés		X	) (
- Dettes provisionnées pour contribution à l'investissement logement	X		) ( ces éléments seront ultérieurement déductibles
- Dotations aux provisions pour litiges non déductibles	X		) (
<b>Déductions</b>			
- Plus-value imposable au taux réduit de 25 %		X	il s'agit d'éléments taxés à un taux spécifique
- Dettes provisionnées pour contribution à l'investissement logement	X		il s'agit de la déduction d'un élément antérieurement réintégré au résultat fiscal
- Intérêts courus sur obligations détenues en portefeuille	X		ces intérêts seront ultérieurement taxés

Tableau 3

Désignation des différences temporaires	au 31/12/1989			au 31/12/1990		
	base	taux	montant	base	taux	montant
Dettes provisionnées pour contribution à l'investissement logement de l'exercice	+ 50	0,39	+ 19,5	+ 60	0,37	+ 22,2
Dotations aux provisions pour litiges non déductibles	+ 60	0,39	+ 23,4	+ 60	0,39	+ 23,4
• de l'exercice 1989				+ 20	0,37	+ 7,4
• de l'exercice 1990						
Intérêts courus sur obligations détenues en portefeuille (en 1990)	-			- 20	0,37	- 7,4
<b>TOTAL</b>	+ 110		+ 42,9	+ 120		+ 45,6

# LE POINT SUR

Tableau 4

Désignation des différences temporaires	Bases au 31/12/1989	Bases au 31/12/1990
Dettes provisionnées pour contribution à l'investissement logement de l'exercice	+ 50	+ 60
Dotations aux provisions pour litiges non déductibles	+ 60	(60 + 20) + 80
Intérêts courus sur obligations détenues en portefeuille	_____	- 20 _____
<b>TOTAL DES BASES</b>	<b>+ 110</b>	<b>+ 120</b>
Taux d'impôt différé : taux officiellement fixé qui sera applicable lorsque les éléments visés seront réintégrés ou déduits : a priori, il n'est connu que le seul taux d'IS de l'exercice suivant, soit :	x 37 % _____	x 34 % _____
<b>TOTAL DES IMPOTS DIFFERES</b>	<b>+ 40,7</b> =====	<b>+ 40,8</b> =====

Tableau 5

Méthode du report fixe			Méthode du report variable		
_____ 31/12/90 _____			_____ 31/12/90 _____		
Créance d'impôt différé	45,6		Créance d'impôt différé	40,8	
Réserves (17)		42,9	Réserves (17)		40,7
Résultat (impôt sur les bénéfices)		2,7	Résultat (impôt sur les bénéfices)		0,1
_____			_____		0,1
<b>Justification du mouvement sur le "résultat" :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• annulation de la créance d'impôt 1989 résultant de la déduction de la dette provisionnée 89 pour investissement logement <span style="float: right;">- 19,5</span></li> <li>• mise en évidence de la créance d'impôt 1990 sur l'investissement logement et la provision pour litige (22,2 + 7,4) <span style="float: right;">+ 29,6</span></li> <li>• mise en évidence de la dette d'impôt 1990 sur les intérêts courus sur obligations <span style="float: right;">- 7,4</span></li> </ul>			<b>Justification du mouvement sur le "résultat" :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• annulation de la créance d'impôt 1989 résultant de la déduction de la dette provisionnée 89 pour investissement logement (50x37) <span style="float: right;">- 18,5</span></li> <li>• mise en évidence de la créance d'impôt 1990 sur l'investissement logement et la provision pour litige [(60 + 20) x 34 %] <span style="float: right;">+ 27,2</span></li> <li>• incidence de la baisse du taux de l'IS sur la déduction ultérieure de la dotation 89 à la provision pour litige [60 x (37 - 34) %] <span style="float: right;">- 1,8</span></li> <li>• mise en évidence de la dette d'impôt 1990 sur les intérêts courus sur obligations (20x34 %) <span style="float: right;">- 6,8</span></li> </ul>		
<b>TOTAL</b>		<b>+ 2,7</b>	<b>TOTAL</b>		<b>+ 0,1</b>

défaut d'autres éléments, sa prise en compte n'est possible que si l'imputation de cette « créance » apparaît comme certaine.

Pour les impôts différés à la clôture 1990, sous la réserve exprimée précédemment, les écritures comptables sont présentées dans le tableau ci-dessus.

17. Créance d'impôts différés calculée au titre de l'exercice précédent.

# LE POINT SUR

## Provisions réglementées

Les provisions réglementées sont enregistrées dans les comptes individuels afin de respecter des dispositions d'ordre fiscal (elles ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision). Dans les comptes consolidés, il convient d'éliminer leur incidence et de tenir compte des montants d'impôts différés qui y sont éventuellement attachés, lorsque la date de leur réintégration est connue, c'est le cas pour les provisions réglementées suivantes :

— provisions pour hausse de prix,

— provisions pour crédit à moyen terme à l'exportation,  
— provisions pour implantations commerciales ou industrielles à l'étranger,  
— amortissements dérogatoires.

L'exemple porte sur une provision pour hausse de prix (P.H.P.), constituée comme suit par la société B :

— dotation 1983	100
— dotation 1984	110
— dotation 1985	120
— dotation 1986	130
— dotation 1987	140
— dotation 1988	150

— dotation 1989	160
— reprise en 1989 de la dotation 1983 : — 100	
total de la P.H.P. au 31/12/1989 :	810
— dotation 1990 :	170
— reprise en 1990 de la dotation 1984 : — 110	
total de la P.H.P. au 31/12/1990 :	870

Ce calcul des impôts différés à la clôture des exercices 1989 et 1990 est présenté selon les deux méthodes :

### 1/ Méthode du report fixe

Analyse de l'origine de la PHP	au 31/12/1989			au 31/12/1990		
	base	taux	montant	base	taux	montant
Dotation 1984	110	0,50	55			
Dotation 1985	120	0,50	60	120	0,50	60
Dotation 1986	130	0,45	58,5	130	0,45	58,5
Dotation 1987	140	0,45	63	140	0,45	63
Dotation 1988	150	0,42	63	150	0,42	63
Dotation 1989	160	0,39	62,4	160	0,39	62,4
Dotation 1990				170	0,37	62,9
<b>TOTAL</b>	<b>810</b>		<b>361,9</b>	<b>870</b>		<b>369,8</b>

### 2/ Méthode du report variable

Il suffit d'appliquer le montant du taux d'imposition (variable) au montant de la P.H.P. à la clôture, soit :

— impôts différés au 31/12/1989 :  
 $810 \times 37 \% = 299,7$

— impôts différés au 31/12/1990 :  
 $870 \times 34 \% = 295,8$ .

L'impôt différé passif calculé ci-dessus pourra être compensé avec d'autres éléments de fiscalité différée active, tels que ceux étudiés dans le cas précédent. Dans cette hypothèse, seul le montant net d'impôt différé est enregistré.

A fin 1990, l'écriture d'élimination se présente comme suit en consolidation (Tableaux 6 et 7).

## Subventions d'investissement

Les subventions d'investissement sont comptabilisées au passif du bilan, dans un poste de capitaux propres, lorsqu'elles sont obtenues, et font l'objet d'un virement annuel au compte de résultat (19). Dans le cas d'immobilisations amortissables, il est d'usage d'opérer ce virement annuel au fur et à mesure des amor-

tissements fiscalement pratiqués (au prorata de la valeur de la subvention par rapport à la valeur d'immobilisation), afin de préserver une harmonisation entre traitement comptable et règle fiscale autorisée par l'administration au titre de l'article 42 septies du Code général des impôts.

Les mêmes principes s'appliquent aux comptes consolidés, mais il convient de tenir compte d'une part des impôts différés, le montant net d'impôt de la subvention pouvant être maintenu dans les capitaux propres ou porté dans un compte de régularisation, et d'autre part de l'éventuelle rectification à opérer quant à la reprise au résultat, dans

19. Sur l'ensemble des règles comptables et fiscales applicables aux subventions d'investissement. Cf. R.F.C. n° 201, mai 1989, p. 70.

# LE POINT SUR

Tableau 6

Méthode du report fixe					
Au niveau des comptes de bilan			Au niveau des comptes de résultat		
_____ 31/12/90 _____			_____ 31/12/90 _____		
Provision pour hausse des prix Provision pour impôt différé Réserves (18) Résultat	870	369,8 448,1 52,1	Résultat Reprises sur provisions réglementées Impôt sur les bénéfices Dotations aux provisions réglementées	52,1 110 7,9	170
Justification du mouvement sur le "résultat" :					
• annulation de la dotation de l'exercice à la PHP			+ 170		
• annulation de la reprise de l'exercice à la PHP :			- 110		
• annulation de l'impôt différé sur la dotation 84 reprise au résultat :			+ 55		
• mise en évidence de l'impôt différé sur la dotation 90 à la PHP :			- 62,9		
TOTAL			+ 52,1		

Tableau 7

Méthode du report variable					
Au niveau des comptes de bilan			Au niveau des comptes de résultat		
_____ 31/12/90 _____			_____ 31/12/90 _____		
Provision pour hausse des prix Provision pour impôt différé Réserves (18) Résultat	870	295,8 510,3 63,9	Résultat Reprises sur provisions réglementées Dotations aux provisions réglementées Impôt sur les bénéfices	63,9 110	170 3,9
Justification du mouvement sur le "résultat" :					
• annulation de la dotation de l'exercice à la PHP :			+ 170		
• annulation de la reprise de l'exercice à la PHP :			- 110		
• augmentation nette de la base de fiscalité différée entre les clôtures 89 et 90 : $60 \times 34 \% =$			- 20,4		
• diminution du taux d'impôt sur la fiscalité différée passive au 1er/01/90 : $810 \times (37-34) \% =$			+ 24,3		
TOTAL			+ 63,9		

18. A savoir :

	Méthode du report fixe	Méthode du report variable
P.H.P. existante au 31/12/1989	810	810
Impôts différés au 31/12/1989	- 361,9	- 299,7
Montant net	448,1	510,3

# LE POINT SUR

l'hypothèse où les comptes individuels tiennent compte des amortissements dérogatoires ; en effet, ces derniers doivent être éliminés en consolidation.

Le suivi comptable peut donc être complexe à ce titre.

Soit, par exemple, une société C ayant obtenu en 1989 une subvention d'investissement de 50 finançant une immobilisation amortissa-

ble de 100.

Cette subvention a été reprise sur le plan comptable et sur le plan fiscal à hauteur de 20 en 1989 et de 12 en 1990.

Première hypothèse : le virement annuel de la subvention est identique en consolidation.

Deuxième hypothèse : le virement annuel doit être ramené à 10 dans les comptes consolidés, par suite de

l'élimination de l'incidence des amortissements dérogatoires (comptabilisés dans les comptes individuels pour des raisons de prudence vis-à-vis des règles de déductibilité fiscale des amortissements).

Les impôts différés aux clôtures 1989 et 1990 se déterminent de manière simple sur la base de la valeur nette de la subvention à la date de la clôture de l'exercice.

Méthode de calcul	au 31/12/1989			au 31/12/1990		
	base	taux	montant	base	taux	montant
report fixe	30	0,39	11,7	18	0,39	7
report variable	30	0,37	11,1	18	0,34	6,1

*Remarque :*

Ce montant d'impôt différé passif pourra être compensé avec des élé-

ments de fiscalité différée active, afin de faire apparaître la dette fiscale nette (voir § 1 supra).

A la clôture 1990, on distingue les deux hypothèses de l'exemple :

Première hypothèse					
Méthode du report fixe			Méthode du report variable		
_____ 31/12/90 _____			_____ 31/12/90 _____		
Subvention d'investissement	18		Subventions d'investissement	18	
Provision pour impôt différé		7	Provision pour impôt différé		6,1
Subventions d'investissement		11	Subventions d'investissement		11,9
_____			_____		

*Remarque :* les réserves ou le résultat de l'exercice n'ont pas à être affectés par cette réimputation comptable, puisque — par définition — l'impôt exigible comprend bien la charge fiscale calculée après la prise

en compte du coût de l'immobilisation (pour son montant net de subvention) ; en effet, il s'agit de corriger les comptes de bilan du fait de la non inscription, lors de la réception de la subvention, de la dette

d'impôt attachée au virement au résultat de la subvention ; les modifications de taux d'impôt, dans le cadre de la méthode du report variable, n'ont donc pas d'incidence sur le résultat de l'exercice.

Deuxième hypothèse					
Méthode du report fixe			Méthode du report variable		
31/12/90			31/12/90		
Réserves	10		Réserves	10	
Résultat (20)	2		Résultat (20)	2	
Subventions d'investissement (21)		12	Subventions d'investissement (21)		12
d°			d°		
Subventions d'investissement	30		Subventions d'investissement	30	
Provision pour impôt différé		7	Provision pour impôt différé		6,1
Réserves (22)		3,9	Réserves (22)		3,7
Résultat (23) (25)		0,8	Résultat (23) (25)		0,4
Subventions d'investissement (24)		18,3	Subventions d'investissement (24)		19,8

*Remarque :* le compte de résultat (ou de réserves pour les montants relatifs aux exercices antérieurs) étant mouvementé au titre de la rectification du virement de la quote-part de la subvention, il convient d'opérer un retraitement symétrique au niveau de la charge d'impôt sur les bénéficiaires. Selon les principes généraux de la consolidation, les éléments sur exercices antérieurs doivent être réimputés au poste de réserves.

Le suivi comptable des impôts différés présente donc un très grand nombre de dispositions complexes. Un enregistrement exact suppose, au préalable, une étude approfondie de la situation fiscale de l'entreprise afin d'appréhender l'ensemble des éléments fiscaux.

Les difficultés qui apparaissent lors de l'élaboration des comptes consolidés ne se poseraient pas si les enregistrements comptables prenaient en considération les montants d'impôts différés dans les comptes individuels.

Cette démarche, nécessaire pour donner « une image fidèle » du patrimoine, de la situation financière ou du résultat de l'entreprise, présente en outre l'avantage de récapituler à une date donnée l'ensemble des engagements fiscaux et

peut donc être un instrument utile de (re-) définition d'une stratégie fiscale cohérente pour l'entreprise.

Éric DELESALLE,  
Expert-comptable diplômé,  
Agrégé d'économie et de gestion.

*20. Il s'agit du poste de « quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice ».*

*21. Retraitement de l'excédent de subvention viré aux résultats 1989 (réserves) et 1990 (résultat), du fait des amortissements dérogatoires.*

*22. Incidence sur le résultat 1989, imputée en réserves, de la rectification du virement de la subvention au résultat, soit :*

*- report fixe :  $10 \times 39\% = 3,9$*   
*- report variable :  $10 \times 37\% = 3,7$*

*23. Incidence sur le résultat 1990 de la rectification du virement de la subvention au*

*résultat, soit :*

*- report fixe :  $2 \times 39\% = 0,8$*

*- report variable :  $2 \times 34\% = 0,7$*   
*avec incidence de la baisse du taux de l'I.S. sur la rectification du virement de l'exercice*

*1989 :  $10 \times 3\% = -0,3$*   
*soit montant net :  $0,4$*

*24. Montant net d'impôt de la subvention (nette sur le plan économique) :*

*- report fixe :  $30 \times (100 - 39)\% = 18,3$*   
*- report variable :  $30 \times (100 - 34)\% = 19,8$*

*25. Il s'agit du poste d'« impôt sur les bénéficiaires ».*