

Résultat comptable / Résultat fiscal

ÉRIC DELESALLE

L'annexe de la recommandation n° 1.20 de l'Ordre « comptabilisation de l'impôt sur les bénéfiques » donne la liste des principales différences entre le résultat comptable et le résultat fiscal, en distinguant les *différences temporaires* (qui résultent de l'inclusion de certaines pertes ou charges et de certains profits ou produits dans le résultat comptable et le résultat fiscal sur des périodes comptables différentes) et les *différences permanentes* (qui correspondent à des pertes ou charges et des profits ou produits définitivement exclus de l'assiette de l'impôt).

Nous présentons ci-après, sous forme de tableaux, les principaux éléments de fiscalité différée (c'est-à-dire des

différences temporaires réintégrables ou déductibles ultérieurement, au titre d'un exercice déterminé) et de fiscalité latente (c'est-à-dire des différences temporaires pour lesquelles l'imposition dépend soit d'une déci-

sion de gestion de l'entreprise, soit de la survenance d'un événement extérieur).

Il faut rappeler que cette analyse est nécessaire pour la comptabilisation des impôts différés (voir recommandation n° 1.20 sus-visée, et son application obligatoire dans le cadre des comptes consolidés) (1) et la mention qui doit en être faite dans l'annexe des comptes individuels (2). Ces tableaux sont présentés dans le cadre de l'impôt sur les sociétés, et sont à jour au 30 novembre 1989. Ils concernent les trente éléments les plus couramment rencontrés au cours de la vie sociale d'une société ayant une activité commerciale ou industrielle classique, sans particularités fiscales liées au secteur d'activité.

1. *Par respect de l'article 248-11 du décret n° 67-236 du 23 mars 1967 : « Sont enregistrées au bilan et au compte de résultat consolidés les impositions différées résultant : 1° du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur (...) »*

2. *L'article 24-24 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 prévoit l'indication dans l'annexe (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 ou de charges et, lorsqu'ils sont d'un montant exceptionnel, de ceux dont la réalisation est éventuelle ».*

3. *C'est-à-dire « créance ».*

4. *C'est-à-dire « dette ».*

5. *Critères retenus par la norme comptable internationale 12 (I.A.S.C.) ; voir la recommandation O.E.C.C.A. n° 1.20 précitée (§ 23).*

6. *Il n'y aura remise en cause des déductions pratiquées que si, contrairement à l'engagement pris, l'œuvre d'art n'est pas remise gratuitement à l'État.*

7. *Pour plus de détails : voir R.F.C. n° 202, juin 1989, p. 20 à 22.*

8. *Son montant ne sera imposable que si la condition de son investissement dans l'année qui suit sa dotation n'est pas respectée.*

LE POINT SUR

| Tableau A : Pertes ou charges comptabilisées au cours de l'exercice et déduites du résultat imposable sur un exercice ultérieur | | | | | |
|---|--|--------------------|----------------|-------------------|----------------|
| Références au CGI | Désignation | Fiscalité différée | | Fiscalité latente | |
| | | active (3) | passive (4) | active (3) | passive (4) |
| art. 39-1-4° 39-1-6° 163 bis AA 237 bis A 237 bis DA | 1) Dettes provisionnées non déductibles l'année de leur engagement mais l'année de leur paiement effectif : participation des employeurs à l'effort de contribution sociale de solidarité (taxe Organic), participation des salariés aux résultats de l'entreprise ... | x | | | |
| art. 39-1-1° bis 236 bis | 2) Dettes provisionnées pour congés à payer, pour les entreprises ayant opté pour l'ancien régime de déductibilité au titre de l'exercice où les congés sont effectivement payés | x | | | |
| art. 39-1-5° | 3) Provisions non déductibles (telles que provisions pour retraites, provisions pour pertes sur contrat à long terme, provisions calculées forfaitairement ...) | x | | | |
| art. 39-1-2° 209-I | 4) Amortissements réputés différés (en période déficitaire) et déficits reportables (en avant) • 1er cas : leur imputation sur des bénéfices fiscaux futurs est probable (cas par exemple où la perte résulte d'une cause identifiable et non susceptible de se répéter, et où l'entreprise est rentable depuis de nombreuses années et où on s'attend à ce qu'elle le demeure) (5) • 2e cas : ce caractère de probabilité de l'imputation ne peut pas être démontré | x | | x | |
| art. 39 quindecies | 5) Moins-values à long terme (imputables sur des plus values à long terme au cours des dix exercices ultérieurs) | | | x | |

| Tableau B : Pertes ou charges comptabilisées au cours de l'exercice et déduites du résultat imposable sur le même exercice, mais réintégrant ou susceptibles d'être réintégrées ultérieurement. | | | | | |
|---|--|--------------------|---------|-------------------|---------|
| Référence au CGI | Désignation | Fiscalité différée | | Fiscalité latente | |
| | | active | passive | active | passive |
| | B1 - la réintégration sera effectuée tant sur le plan fiscal que sur le plan comptable | | | | |
| art. 39-1-5° | 6) Provision pour hausse de prix | | x | | |
| art. 39-1-5° | 7) Provision pour fluctuation des cours | | | | x |
| art. 39-1-5° | 8) Provision pour crédit à moyen terme à l'exportation | | x | | |
| art. 238 bis OA | 9) Provision pour œuvres d'art données à l'Etat (6) | | | | x |
| art. 39 octies A et B | 10) Provision pour implantations commerciales ou industrielles à l'étranger | | x | | |
| art. 39 quinquies | 11) Amortissements dérogatoires (amortissements exceptionnels des immeubles destinés à la recherche ou à la lutte contre la pollution, des logiciels acquis, des titres de sociétés de recherche ou de SOFICA détenus en portefeuille ...) | | x | | |
| | B2 - autres cas | | | | |
| art. 239 sexies | 12) Crédit-bail immobilier : quotes-parts des redevances déduites à réintégrer chez le locataire au titre de l'exercice de la levée de l'option d'achat (7) | | x | | |
| art. 237 bis A | 13) Provision pour investissement (8) | | | | x |

LE POINT SUR

| Référence au CGI | Désignation | Fiscalité différée | | Fiscalité latente | |
|-----------------------|--|--------------------|---------|-------------------|---------|
| | | active | passive | active | passive |
| art. 119-1 | 14) Produits financiers d'emprunts - obligations (détenus en portefeuille) enregistrés au titre du coupon couru, et imposables lors de leur encaissement | | x | | |
| art. 39 quater-decies | 15) Plus-values à court terme étalées : . plus-value suite à un sinistre ou à une indemnité d'expropriation . plus-value de fusion . plus-value d'apport d'une entreprise individuelle en société | | x | | |
| art. 210 - A | | | x | | |
| art. 151 octies | | | | x | |

| Référence au CGI | Désignation | Fiscalité différée | | Fiscalité latente | |
|---|--|--------------------|---------|-------------------|---------|
| | | active | passive | active | passive |
| art. 8 et 8 bis 239 quater 1655 ter | 16) Quote-part dans les bénéfices d'une société de personnes imposable chez ses membres dès la réalisation, mais comptabilisée lors de sa distribution | x | | | |

| Référence au CGI | Désignation | Fiscalité différée | | Fiscalité latente | |
|------------------|---|--------------------|---------|-------------------|---------|
| | | active | passive | active | passive |
| art. 39-1-1° | 17) Charges différées et charges à étaler sur plusieurs exercices (non reconnues sur le plan fiscal) | | x | | |
| art. 38 nonies | 18) Charges financières incorporées dans le coût de production des immobilisations et des stocks (non reconnues sur le plan fiscal) | | x | | |

9. Pour plus de détails : voir R.F.C. n° 201, mai 1989, p. 70 à 76.

10. Pour plus de détails : voir R.F.C. n° 193, septembre 1988, p. 54 à 58.

11. Six cas principaux : nationalisation, privatisation, échange sans soulte d'actions effectué dans le cadre d'une offre publique d'échange ou opéré en vue d'améliorer la structure de l'entreprise, fusion, scission, apport

partiel d'actif ; voir R.F.C. n° 190, mai 1988, p. 16 et 17.

12. Respect pendant les soixante premiers mois d'activités des conditions relatives à l'activité, au critère de nouveauté et à la détention du capital social ; voir R.F.C. n° 203, juillet/août 1989, p. 13 et 14.

13. Respect de la condition relative à la détention du capital de la société créée pour la reprise de l'entreprise en difficulté. En

outre, il ne faut pas qu'il y ait cessation d'activité, dissolution, transformation, fusion... pendant les trois premières années d'exploitation. Voir R.F.C. n° 203, juillet/août 1989, p. 16 et 17.

14. Pour plus de détails : voir R.F.C. n° 192, juillet/août 1988, p. 42 à 48.

15. Il s'agit notamment de la réintégration des quotes-parts de frais et charges et des excédents de déficits (imputés sur le résultat d'ensemble).

LE POINT SUR

| Tableau F : Cas particuliers | | | | | |
|---|---|--------------------|---------|-------------------|---------|
| Référence au CGI | Désignation | Fiscalité différée | | Fiscalité latente | |
| | | active | passive | active | passive |
| art. 42 septies | 19) Reprise au résultat des subventions d'investissement (9) | | x | | |
| art. 38 | 20) Ecart de réévaluation libre (la plus-value a été immédiatement taxée, alors qu'elle n'a pas transité par le compte de résultat ; la différence de traitement sera mise en évidence lors de la sortie d'actif des éléments réévalués librement) | | | x | |
| art. 238 bis AB | 21) Déduction extra-comptable effectuée au titre de l'acquisition d'œuvres d'art d'artistes vivants, sous la condition d'affectation du bénéfice de l'exercice suivant d'un compte de "réserve réglementée" pour le montant ainsi déduit (en cas de non respect de cette condition : remise en cause de la déduction pratiquée) | | | | x |
| art. 209 quater | 22) Distribution aux associés de la réserve spéciale des plus-values à long terme : exigibilité du précompte et du complément d'impôt (10) | | | | x |
| art. 223 sexies 219 - I | 23) Distribution aux associés des autres réserves : exigibilité éventuelle du précompte et du complément d'impôt | | | | x |
| art. 125 C | 24) Non respect de la condition d'incorporation au capital des comptes bloqués d'associés (la déductibilité des intérêts a pu être opérée sans que la limitation de la rémunération à une somme égale à 1,5 fois le montant du capital social soit mise en œuvre pour les dirigeants) | | | | x |
| art. 210 - A 1 | 25) Echange de titres (11) : non mise en évidence des plus-values réalisées à l'occasion de certaines opérations d'échange (lors de leur cession, la plus-value sera augmentée d'autant) | | | | x |
| art. 244 quater B 199 ter B 220 B | 26) Remise en cause du crédit d'impôt recherche "en volume" en cas de diminution des dépenses réalisées par rapport aux dépenses exposées en 1987 • 1er cas : le plan de recherche rend très improbable cette diminution de dépenses • 2e cas : la diminution des dépenses est possible | | x | | x |
| art. 44 sexies | 27) Non respect des conditions du bénéfice des régimes d'exonération puis d'abattement d'impôt sur les sociétés applicables aux sociétés nouvelles (12) : remise en cause du régime de faveur | | | | x |
| art. 44 septies | 28) Non respect des conditions du bénéfice du régime d'exonération d'impôt sur les sociétés applicables en cas de reprise d'une entreprise en difficulté (13) : remise en cause du régime de faveur | | | | x |
| art. 220 quater A | 29) Application du régime de la reprise d'une entreprise par ses salariés : non respect d'une condition de mise œuvre (14) remettant en cause l'application du régime de faveur | | | | x |
| art. 223 J | 30) Régime de l'intégration fiscale : pénalisation liée à la sortie du périmètre d'intégration d'une société dans les cinq ans qui suivent son entrée (15) | | | | x |