



Droit fiscal n° 39, 29 Septembre 2005, 33

Les impôts différés sont-ils du domaine du fiscaliste ?

Etude rédigée par : Maxime Buchet
Avocat à la Cour, cabinet NS2A

Nouvelles normes comptables

Sommaire

L'introduction dans le droit comptable français de nouveaux référentiels (IAS/IFRS) conduit à de nombreuses interrogations en considération des options prises par le Conseil national de la comptabilité de faire converger les comptes sociaux avec ces normes^{Note 1}.

Dans le cadre de ces réflexions sur l'influence de la comptabilité dans le droit fiscal, il est intéressant de s'arrêter sur la notion particulière d'impôts différés. Ces derniers peuvent être d'une importance majeure pour certaines sociétés du fait qu'ils constituent un des rares éléments propres à la fiscalité qui doit être rendu public, voire largement public pour les sociétés faisant appel public à l'épargne. On peut se demander si le sujet relève de la fiscalité tant la notion d'impôts différés apparaît, au premier abord, éloignée des préoccupations classiques d'un fiscaliste. Notre conviction à cet égard est qu'il s'agit d'un domaine éminemment fiscal dans lequel le fiscaliste doit être amené à intervenir de manière active, en complémentarité avec les équipes comptables et financières. Notre propos n'est pas d'entrer dans le détail de cette notion mais plutôt de dégager, à partir de ses grandes caractéristiques, en quoi il s'agit bien de fiscalité.

1. - La notion d'impôts différés est relativement simple à appréhender. Les opérations déjà réalisées et régulièrement comptabilisées par une société peuvent être prises en compte de manière différente pour les besoins de la détermination de l'impôt calculé sur le résultat. L'objectif des impôts différés est de transcrire l'impact de l'ensemble des opérations déjà réalisées sur la charge future d'impôt de la société^{Note 2}. Dans cette perspective, ils sont le complément de la charge d'impôt régulièrement acquittée par une société et ont vocation à retranscrire les suppléments ou économies d'impôts générés par des événements constatés en comptabilité mais devant être pris en compte dans le cadre d'un résultat fiscal futur de la société concernée.
2. - La nécessité de constater des impôts différés dans les comptes d'une société peut être illustrée de la façon suivante. Prenons l'hypothèse d'une société réalisant de manière récurrente un résultat comptable (avant impôt) égal à 100 EUR qui est lui-même égal au résultat fiscal. Cette société achète le 1er janvier de l'année N un logiciel d'un montant de 100 EUR qu'elle décide d'amortir comptablement sur deux ans et fiscalement sur douze mois (CGI, art. 236, II). Alors que son résultat fiscal l'année N sera égal à 0, son résultat comptable (avant impôt) sera égal à 50 EUR (soit 100 EUR minoré de 50 EUR d'amortissement) mais ne donnera lieu au paiement d'aucun impôt. L'année suivante, son résultat fiscal sera égal à 100 EUR et son résultat comptable (avant impôt) à 50 EUR mais donnera lieu au paiement d'un impôt sur le résultat calculé sur la base de 100 EUR. Si la société concernée fait la publicité pour l'année N d'un résultat net (après impôt) de 50 EUR, l'information comptable donnée n'est pas tout à fait complète. En effet, ce résultat reflète un avantage fiscal qui a été entièrement consommé au cours de l'année N mais aura une incidence négative sur l'exercice suivant puisque le résultat comptable de 50 EUR sera affecté d'une charge d'impôt calculée sur un résultat fiscal de 100 EUR. Les impôts différés ont vocation à prendre en compte et retranscrire ce décalage.
3. - La réglementation comptable n'exige pas que les comptes individuels des sociétés françaises prennent en considération les impôts différés. En conséquence, la pratique comptable a tendance à ne refléter dans les comptes individuels que l'impôt exigible, c'est-à-dire que les sommes effectivement dues à l'État du fait des opérations intervenues au cours d'un exercice^{Note 3}. En revanche, les sociétés établissant des comptes consolidés ont l'obligation de comptabiliser leurs impôts différés^{Note 4}. À cet égard, l'évolution des normes

comptables fait que ce sont désormais des normes internationales (IAS/IFRS) qui réglementent les modalités de détermination des impôts différés^{Note 5}.

1. L'élaboration des impôts différés

4. - La détermination des impôts différés est réalisée sur la base d'une analyse du bilan de la société concernée, complétée par une analyse des impôts différés eux-mêmes qui conduit enfin à une large information donnée sur ces impôts différés.

Notre analyse portera exclusivement sur les impôts différés tels que réglementés par la norme IAS 12 résultant du règlement CE n° 1725/2003 de la Commission du 29 septembre 2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales^{Note 6}.

A. - La détermination des impôts différés réalisée sur la base d'une analyse du bilan de la société concernée^{Note 7}

5. - Les impôts différés ont pendant longtemps été établis à partir du compte de résultat d'une société ou plus exactement par référence aux rectifications apportées au résultat comptable en vue de la détermination du résultat fiscal^{Note 8}. Cette conception des impôts différés a été abandonnée au profit d'une analyse fondée sur le bilan de la société concernée. Ce choix a été dicté par la volonté d'une analyse plus exhaustive de la fiscalité potentielle d'une société. En effet, le patrimoine de l'entreprise peut être directement affecté lors de sa réalisation (par exemple lors de la vente d'un actif corporel) par un impôt calculé par référence à une valeur « fiscale » du bien concerné sensiblement différente de la valeur figurant au bilan comptable. Cette conséquence ne peut être appréhendée de manière complète à la seule étude du tableau de détermination du résultat fiscal, puisque n'y figure pas l'ensemble des rectifications antérieures.

6. - Dans cette perspective, les impôts différés sont élaborés en analysant toutes les différences entre :

a) la valeur comptable des éléments figurant au bilan d'une société et ;

b) la valeur « fiscale » de ces mêmes éléments^{Note 9}.

Le premier élément de comparaison se définit comme la valeur pour laquelle un élément d'actif ou de passif figure au bilan comptable de la société en cause. Pour une société établissant des comptes consolidés, il s'agira exclusivement de la valeur de ces éléments au bilan consolidé.

Le second élément de comparaison est la valeur attribuée à cet actif ou à ce passif à des fins fiscales. Plus précisément s'agissant d'un actif, la valeur fiscale sera égale à la valeur qui sera admise en déduction au moment du recouvrement de cet actif^{Note 10} (par exemple soit par le biais d'une cession, soit par le biais de la constatation des amortissements) et, s'agissant d'un passif, la valeur fiscale est définie comme la valeur comptable de ce même élément bilantiel diminuée de tout montant qui sera admis en déduction au titre des exercices postérieurs^{Note 11}.

7. - Sur la base de ces comparaisons, deux catégories peuvent être distinguées :

a) des **impôts différés passifs**, c'est-à-dire des différences qui généreront des impositions supplémentaires lors d'exercices futurs dans le cas où la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur fiscale ou lorsque la valeur comptable d'un passif est inférieure à sa valeur fiscale. À titre d'exemple, la circonstance qu'un élément de l'actif bénéficie d'un amortissement fiscal dérogatoire plus rapide que l'amortissement comptable aboutit à ce que cet actif ait une valeur fiscale inférieure à sa valeur comptable ;

b) des **impôts différés actifs**, c'est-à-dire des différences qui généreront des économies d'impôt dans les cas inverses où la valeur comptable d'un actif est inférieure à sa valeur fiscale ou lorsque la valeur comptable d'un passif est supérieure à sa valeur fiscale. Par exemple, une provision pour retraites^{Note 12} n'est pas fiscalement déductible au moment de sa comptabilisation alors que le décaissement sous-jacent le sera au moment de sa constatation ; la valeur comptable de ce passif est égale à la somme des dotations alors que sa valeur fiscale est nulle. Peuvent également donner lieu à la constatation d'impôts différés actifs, le report en avant de pertes fiscales et les crédits d'impôt non utilisés dans la mesure où il est probable que la société concernée disposera de bénéfices imposables futurs sur lesquels ces pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.

8. - Comme on peut le constater, la détermination des impôts différés dépend de l'analyse du bilan. Toutefois, la source de ces derniers provient de trois éléments : les ajustements propres au résultat comptable et

nécessaires à la détermination du résultat fiscal, les retraitements de consolidation et la fiscalité latente. L'ensemble de ces divergences qui ont leur traduction dans le bilan comptable de la société concernée pourront générer des impôts différés.

9. - Par opposition, certains ajustements du résultat comptable réalisés dans le but de déterminer le résultat fiscal des sociétés consolidées n'auront aucune incidence sur leur résultat fiscal futur. De telles rectifications sont alors qualifiées de **différences permanentes** car elles n'ont pas vocation à impacter le résultat fiscal futur de la société s'agissant d'ajustement du résultat comptable à caractère définitif. Constitueront notamment des différences permanentes les charges relatives aux amendes et pénalités (CGI, art. 39, 2) ou certaines charges dites somptuaires (CGI, art. 39, 4).

B. - Une détermination nécessairement complétée par une analyse des impôts différés eux-mêmes

10. - Une fois déterminés les éléments composant les impôts différés actifs et les impôts différés passifs, il faut de manière plus fine en analyser la nature pour en déterminer les impacts comptables.

Les principes de prudence et d'image fidèle gouvernant l'établissement de comptes consolidés conduisent à la constatation systématique des impôts différés passifs.

En revanche, la constatation d'un impôt différé actif et donc d'une économie d'impôt future ne sera possible que s'il est probable qu'existera un bénéfice imposable sur lequel pourra être imputé cet actif. Entre autres conséquences, il s'ensuit que les sociétés structurellement en pertes n'ont pas vocation à constater d'impôts différés actifs au titre des déficits reportables.

11. - Une fois le quantum des impôts différés déterminé^{Note 13}, la comptabilisation de ces éléments est dictée par un principe simple : la comptabilisation symétrique des impôts différés dans les comptes consolidés avec la transaction ou l'événement les générant. Après avoir déterminé la masse globale des impôts différés, ils devront être respectivement enregistrés au bilan (actif ou passif) ou au compte de résultat selon que l'opération ou l'événement qui en sont la cause a ou non un impact sur le résultat net de l'exercice.

Ces travaux doivent être réalisés pour toutes les sociétés (françaises et étrangères) incluses dans le périmètre de consolidation, et c'est uniquement la masse globale des impôts différés provenant des sociétés consolidées qui sera alors incluse au bilan et au compte de résultat de la société publiant des comptes consolidés.

C. - Des données comptables largement publiées

12. - Le règlement de 1999 exigeait que les comptes consolidés reflètent un certain nombre d'informations à propos de la charge d'impôt des sociétés. Au nombre de ces informations figuraient notamment :

a) une ventilation entre impôts différés et impôts exigibles ;

b) un 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 le taux d'impôt applicable à l'entreprise consolidante^{Note 14}.

De ces informations, il était souvent retenu un élément essentiel couramment appelé le taux effectif d'impôt qui est le rapport entre le résultat avant impôt de la société consolidante déterminé d'après les règles de consolidation et la charge d'impôt (exigible et différé) de cette dernière. Une telle information est particulièrement sensible dans la mesure où elle est censée refléter le poids effectif des charges fiscales pesant sur le résultat de la société consolidante.

La norme IAS 12 accentue les obligations d'information d'une société publiant des comptes consolidés dans une optique de plus grande transparence. En particulier, alors que les sociétés consolidantes pouvaient reléguer en annexe l'information sur les actifs et passifs d'impôts différés^{Note 15} dont elles disposaient. Dans le cadre des normes IFRS, les actifs et passifs d'impôts (exigibles, d'une part, et différés, d'autre part) doivent être présentés séparément des autres actifs et passifs (IAS 12, § 69).

2. La nécessaire implication du fiscaliste

13. - À titre liminaire, il est important de remarquer que les impôts différés demeurent sans incidence sur le résultat imposable d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés s'ils sont constatés dans le résultat individuel^{Note 16}. Il serait en effet difficilement concevable que soient incluses dans l'assiette imposable d'une

société française des économies ou charges d'impôt futures.

Ceci étant dit, on pourrait douter que la mécanique purement comptable et généralement propre aux comptes consolidés conduisant à la détermination et à la constatation des impôts différés ait vocation à être appréhendée par un fiscaliste. En effet, l'impôt sur les sociétés est établi sur la base des comptes individuels et sa gestion est la préoccupation majeure du fiscaliste. Dans ce contexte, qu'a-t-il à apporter à l'analyse d'une exigence purement comptable et principalement établie sur la base d'un référentiel auquel il est peu habitué ?

A. - La raison objective : l'appréciation des actifs et passifs d'impôts différés dépend exclusivement de règles fiscales

14. - Plusieurs raisons militent en faveur d'une implication du fiscaliste dans ce domaine. Une des plus évidentes est que la détermination efficace des impôts différés dépend uniquement de l'évaluation des charges et économies futures d'impôt. Or, seul un fiscaliste rompu à la gestion de l'environnement fiscal d'une société ou d'un groupe de sociétés pourra précisément étudier les impacts des options comptables et fiscales prises au cours d'un exercice sur la charge d'impôt future de la société consolidante.

La reconnaissance d'un actif d'impôt différé, c'est-à-dire d'une économie fiscale future ou d'un passif d'impôt différé, c'est-à-dire d'une charge fiscale future, dépend de facteurs fiscaux propres à l'entité ou aux entités considérées. La parfaite connaissance de la situation fiscale de la société concernée, des impacts des retraitements rendus nécessaires pour la détermination du résultat fiscal, des règles fiscales applicables peut seule permettre de rendre compte d'une information fidèle à cet égard. L'ensemble de ces éléments devra être ainsi analysé afin de confirmer ou infirmer l'existence d'une charge ou d'une économie future d'impôt. C'est dans le cadre de cette nécessité d'appréciation que le fiscaliste retrouve pleinement son rôle.

En particulier, deux aspects de la détermination des impôts différés requièrent l'implication d'un fiscaliste.

15. - D'une part, la réglementation comptable exige qu'un actif d'impôt différé ne soit constaté que lorsqu'il est probable que la société concernée disposera de bénéfices imposables futurs. Cette condition implique la nécessité d'analyser l'avenir opérationnel de la société en cause mais également les éléments purement fiscaux qui pourraient venir influencer sur sa future charge fiscale. Il s'ensuit la nécessité de gérer dans une perspective à moyen terme les résultats fiscaux des sociétés consolidées afin de s'assurer de la correcte analyse des impôts différés actifs. À titre d'exemple, alors qu'un crédit d'impôt recherche^{Note 17} donnera lieu à la comptabilisation systématique d'un impôt différé du fait de son caractère remboursable (CGI, art. 244 quater B), il n'en sera pas de même des crédits d'impôt étrangers résultant de retenues à la source prélevées sur des redevances qui, à défaut d'être utilisés l'année même, seront définitivement perdus et n'ont donc pas vocation à générer des impôts différés actifs.

16. - D'autre part, la société consolidante est autorisée à compenser les actifs et passifs d'impôts différés si l'impôt sur le résultat est prélevé par la même autorité fiscale et si cette autorité fiscale permet à l'entreprise de faire un seul paiement d'impôt sur le résultat. On peut penser bien évidemment aux dispositions de l'article 223 A du CGI autorisant une société mère à se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés pour les sociétés qu'elle détient directement ou indirectement à plus de 95 %. Dans ce cadre, doivent être analysés pour les besoins des impôts différés non seulement les retraitements propres à la détermination du résultat individuel mais également les impacts liés aux rectifications apportées au résultat d'ensemble pour rendre compte de la position fiscale latente des sociétés membres d'une intégration fiscale. À titre d'illustration, la cession d'un élément d'actif corporel entre deux sociétés incluses dans le périmètre d'intégration fiscale et de consolidation générant une plus-value imposable aura pour incidence d'augmenter le résultat fiscal de la société cédante. Toutefois, cette plus-value sera neutralisée lors de la détermination du résultat d'ensemble (CGI, art. 223 F). Pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés, cette plus-value doit également être neutralisée, dès lors il n'y aura aucune distorsion de valeur génératrice d'impôts différés puisque le bien en cause aura une valeur identique dans le cadre du régime de l'intégration fiscale et dans le cadre des comptes consolidés.

Afin d'illustrer l'implication nécessaire du fiscaliste dans la détermination des impôts différés, il est intéressant d'examiner la loi de finances rectificative pour 2004, qui a réformé de manière significative certains aspects de notre droit fiscal. En particulier, les dispositions de l'article 39 de cette loi de finances (L. fin. rect. 2004, n° 2004-1485, 30 déc. 2004, art. 39 : Dr. fisc. 2005, n° 5, comm. 148) définissent un nouveau régime d'imposition des plus-values à long terme et aboutissent progressivement (à compter du 1er janvier 2007) à l'exonération des plus-values sur titres de participations réalisées par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Cette évolution législative a entre autres conséquences que les moins-values à long terme sur titres de participations ne seront plus reportables à compter du 1er janvier 2007. Or une société aurait pu prendre en compte dans la détermination de sa charge d'impôt latente de futures économies d'impôt générées par l'utilisation de moins-values en report. L'impossibilité de report résultant de la loi de finances rectificative aboutit

pour les sociétés établissant des comptes consolidés à devoir évaluer les possibilités d'utilisation des moins-values à long terme au cours des exercices 2005 et 2006 et annuler pour les exercices suivants les moins-values à long terme qui auraient pu être reconnues en tant qu'actif d'impôts différés dans les comptes consolidés. Dans ce cas particulier, une réforme fiscale aboutit ainsi à impacter les comptes consolidés d'une société, réforme dont seul un fiscaliste pouvait pleinement appréhender l'ampleur compte tenu du court laps de temps intervenant entre la publication de la loi de finances et le délai normal de publication des comptes consolidés d'une société clôturant au 31 décembre.

B. - La raison d'opportunité : un outil de compréhension des sociétés prises en compte pour la détermination des comptes consolidés

17. - Du fait de l'évolution du périmètre des sociétés publiant des comptes consolidés, les impôts différés ne sont généralement pas exclusivement établis en fonction des seules règles fiscales françaises mais également en fonction de règles fiscales étrangères^{Note 18}. En effet, s'agissant d'une société étrangère, les impôts différés devront être déterminés en analysant la situation fiscale de cette société par référence à un corpus fiscal étranger.

Un fiscaliste français pourrait être démuné dans l'analyse des impôts différés afférents à des sociétés du groupe établies à l'étranger. Cependant, là encore, l'appréciation des impôts différés peut dépendre d'opérations réalisées entre des sociétés du groupe que pourra connaître et analyser le fiscaliste. Ainsi, les flux financiers (dividendes, intérêts, redevances, etc.) entre les sociétés du groupe localisées en France et celles résidant à l'étranger génèrent des impacts fiscaux (le prélèvement de retenues à la source notamment) de nature à influencer sur le montant des impôts différés pouvant être analysés par le fiscaliste français.

18. - De manière plus pragmatique, l'établissement des impôts différés, et donc la détermination dans chaque pays d'implantation du groupe des charges et économies d'impôt futures, nécessite la mise en place de remontée d'informations comptables et fiscales exhaustives pour les sociétés incluses dans le périmètre de la société consolidante. Il sera notamment nécessaire de rassembler au niveau de chaque entité légale (ou redevable légal de l'impôt) les informations relatives à la détermination de son résultat fiscal propre, les ajustements réalisés pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés, les moyens de paiement de l'impôt sur les sociétés, les éventuels crédits d'impôt disponibles, l'historique des pertes fiscales, etc. Cette remontée d'informations notamment fiscales permettra au fiscaliste d'accroître sa connaissance de la charge fiscale des sociétés composant son groupe (et de sa répartition) pour, le cas échéant, accentuer ses efforts et sa politique fiscale sur certains pays ou activités connaissant une charge fiscale jugée significative.

Dans ce cadre, les impôts différés pourront être vus non seulement comme une contrainte réglementaire comptable mais encore comme un outil de meilleure compréhension et d'analyse de la charge fiscale du groupe.

C. - La raison subjective : le taux effectif d'impôt

19. - Les impôts exigibles et les impôts différés constituent la somme de la charge fiscale constatée au cours d'un exercice par une société publiant des comptes consolidés. Cet ensemble comparé au résultat comptable avant impôt de la société consolidante déterminera son taux effectif d'impôt.

Cette information est nécessairement très sensible puisqu'elle quantifie dans une certaine mesure la performance fiscale d'une société. Ceci étant, sa détermination doit être réalisée dans le cadre notamment de deux contraintes contradictoires.

20. - Le taux effectif d'impôt peut être utilisé par les analystes financiers d'une société publiant des comptes consolidés afin d'en apprécier la valeur^{Note 19}. En effet, les impôts, et donc les impôts différés, sont des éléments qui influent sur le résultat net de la société. Il apparaîtra particulièrement préjudiciable à la valorisation d'une société de supporter des charges d'impôt très significatives retranscrites par la publication d'un taux effectif d'impôt élevé.

21. - À l'inverse, il est également important de souligner que les impôts différés et plus largement la charge d'impôt du groupe sont des informations fiscales qui ont vocation à être largement diffusées. Dès lors, parmi les tiers ayant accès à cette information, l'administration fiscale pourrait être amenée dans un contexte de vérification de comptabilité à étudier les informations publiées dans les comptes consolidés. Il serait sans doute mal perçu que soit affiché un taux effectif d'impôt faible et ceci d'autant plus si des informations explicites sont données sur les moyens ayant permis de réduire la charge d'impôt réelle ou potentielle du groupe.

3. Conclusion

22. - Il ne faut pas cacher la complexité de l'appréhension des impôts différés. Ils s'établissent le plus souvent dans le cadre de la détermination de comptes consolidés, nécessitent la connaissance de règles fiscales françaises voire étrangères et doivent être appréciés dans un laps de temps généralement court. Si certains s'interrogent sur la pertinence de cette information^{Note 20} - et on les comprend - compte tenu des difficultés d'analyse que suscitent les impôts différés, leur caractère obligatoire et le poids qu'ils peuvent avoir dans les comptes consolidés d'une société rendent nécessaire pour le fiscaliste d'en mesurer toute la portée afin d'apporter à cette construction un surplus de pertinence.

Note 1 D. Villemot, Présentation du rapport d'étape du groupe IAS/Fiscalité : Dr. fisc. 2005, n° 17, ét. 15. - Colloque Fiscalité/Comptabilité/IAS, jeudi 19 mai 2005, Université Paris-Dauphine.

Note 2 Les charges d'impôt en cause sont :

- a) les impôts sur le résultat, c'est-à-dire tous les impôts nationaux et étrangers dus sur la base des bénéfices imposables et ;
- b) les impôts de distribution qui sont payables par une filiale sur ses distributions de dividendes à l'entreprise publiant des comptes nécessitant la comptabilisation d'impôts différés.

Note 3 Il existe toutefois des exceptions à ce principe. Notamment en cas de fusion placée sous le régime de faveur de l'article 210 A du CGI, la doctrine comptable suggère qu'une provision pour impôt soit constatée en cas d'étalement de l'imposition des plus-values de fusion portant sur des éléments corporels (*Mémento comptable 2005 : Éd. F. Lefebvre, n° 4372*).

Note 4 Les sociétés visées aux articles L. 233-16 à L. 233-26 du Code de commerce ont l'obligation d'établir des comptes consolidés. Il s'agit principalement des sociétés cotées ou émettant des titres de créances négociables ou des sociétés ayant atteint une taille significative (deux des trois critères suivants devant être remplis : effectif salarié supérieur à 250, chiffre d'affaires supérieur à 30 M EUR, total du bilan supérieur à 15 M EUR).

Note 5 Auparavant, les règles afférentes à l'établissement des impôts différés dans les comptes consolidés étaient contenues dans le règlement du Comité de la réglementation comptable (CRC) n° 99-02 (§ 31).

Note 6 En effet, selon les normes comptables de référence utilisées (par exemple « US General Accepted Accounting Principles ») pour établir les comptes (consolidés) d'une société, les méthodes de détermination des impôts différés peuvent différer.

Note 7 Par commodité, nous utilisons dans la suite de l'exposé la notion de société consolidante, c'est-à-dire de sociétés amenées à publier des comptes consolidés et de sociétés consolidées, c'est-à-dire de sociétés incluses dans le périmètre de la société consolidante.

Note 8 Soit pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés en France à partir du tableau n° 2058 A.

Note 9 Cette conception étendue des impôts différés connaît toutefois trois exceptions (dans le référentiel IFRS) :

- a) en cas d'écart d'acquisition (plus couramment appelé *goodwill*) non amortissable ;
- b) en cas de comptabilisation initiale d'un actif ou passif lors d'une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprise et qui n'affecte pas le bénéfice comptable ;
- c) s'agissant des titres de participations, dans le cas où la société consolidante contrôle la politique de distribution de dividendes de la filiale concernée ou s'il est probable que la différence entre la valeur comptable et la valeur fiscale n'aura aucun impact dans un avenir prévisible, ces titres ne doivent pas donner lieu à la comptabilisation d'impôts différés.

Note 10 Par exemple : Un équipement industriel a coûté 100 000 EUR. Pour des raisons fiscales, un amortissement de 30 000 EUR a déjà été déduit au titre de l'exercice et des exercices antérieurs et le solde sera déductible au titre des exercices futurs. Les profits générés par l'utilisation de la machine sont imposables et les profits (pertes) générés par la vente de la machine en cause sont imposables (déductibles). La base fiscale de la machine est de 70 000 EUR.

Note 11 Dans le cas de produits perçus d'avance, la valeur fiscale de cet actif est égale à leur valeur comptable diminuée de tous produits qui ne seront pas imposables au cours des exercices ultérieurs.

Note 12 L'article 39, 1, 5°, 1er alinéa, du CGI interdit toute déduction des provisions pour retraites constituées en vue de faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite ou préretraite.

Note 13 Les impôts différés doivent être valorisés selon le taux d'impôt applicable, c'est-à-dire que l'économie d'impôt ou la charge d'impôt supplémentaire ne seront comptabilisées que pour leur valeur en matière d'impôt (une provision pour retraites de 10 000 EUR donnera lieu à la constatation d'un impôt différé actif de 3 333 EUR si la société est imposée au taux de 33 1/3 %).

Note 14 Il était également demandé :

c) l'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 ;

d) en cas d'actualisation des impôts différés, l'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 ;

e) la ventilation des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés par grande catégorie : différences temporaires, crédits d'impôt ou reports fiscaux déficitaires ;

g) la justification de la comptabilisation d'un actif d'impôts différés lorsque l'entreprise a connu une perte fiscale récente.

Note 15 Règlement du CRC 99-02, § 3152.

Note 16 Dans une lettre du 3 mai 2000 adressée au président du CNC, M. Le Floc'h-Louboutin, (directeur de la sous-direction B de la Direction de la législation fiscale) a indiqué que « la comptabilisation à l'actif du bilan d'un impôt différé resterait sans incidence sur le résultat imposable dès lors que l'économie potentielle d'impôt qu'il représente ne serait pas, sur le plan juridique, constitutive d'un droit de créance sur l'État et ne pourrait, par suite, être regardée comme une créance acquise au sens des dispositions du 2 de l'article 38 du CGI ».

Note 17 S'agissant plus particulièrement du crédit d'impôt recherche, son analyse comptable nécessiterait une étude complète compte tenu du fait qu'il pourrait être vu non pas comme un crédit d'impôt mais comme une subvention publique telle que définie par la norme IAS20 (*Comm. CE, régl. n° 1725/2003, 29 sept. 2003*)

Note 18 Une société imposée dans un autre pays que la France devra déterminer le montant de ses impôts différés uniquement en fonction des règles fiscales applicables à la détermination de son résultat imposable dans son pays de résidence.

Note 19 Ceci est d'autant plus vrai lorsque la valeur d'une société est déterminée en fonction d'une méthode utilisant le résultat net comme référence, par exemple la méthode d'actualisation des flux de trésorerie futurs.

Note 20 Lettre de Vernimenn n° 39, juin 2005 par P. Quiry et Y. Le Fur, disponible sur <http://www.vernimmen.net/>