L'IMPOT DIFFERE : DES PRATIQUES COMPTABLES A AMELIORER...

Eric Delesalle

▶ **To cite this version:**

Eric Delesalle. L'IMPOT DIFFERE : DES PRATIQUES COMPTABLES A AMELIORER.... 22ÈME CONGRES DE L'AFC, May 2001, France. pp.CD-Rom. halshs-00584622

HAL Id: halshs-00584622

https://shs.hal.science/halshs-00584622

Submitted on 9 Apr 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'IMPOT DIFFERE : DES PRATIQUES COMPTABLES A AMELIORER...

Eric DELESALLE
Expert Comptable

172 Bd Bineau –92200 NEUILLY SUR SEINE
Tél. : 01.47.22.11.11
Fax 01.47.22.22.99
E-mail :delesalle @ wanadoo.fr

Résumé

La notion de l'impôt différé commence à devenir une question comptable « à la mode ».

Il s'avère que si cette question peut apparaître comme strictement technique, notamment au regard de la nouvelle réglementation française sur les comptes consolidés (très largement inspirée par la norme comptable IAS 12), elle relève aussi d'une question stratégique au cœur du débat, ancien mais toujours (et de plus en plus) d'actualité, des relations entre la comptabilité et la fiscalité.

Cette étude vise à opérer une observation des pratiques comptables des principales sociétés cotées françaises (tant en manière de comptes individuels que de comptes consolidés), et présente en conclusion quatre développements (constitutifs d'hypothèses, restant à valider) sur l'appréciation de la question de l'impôt différé dans les groupes.

Cette étude montre ainsi que, derrière la simple analyse des décalages entre base comptable et base fiscale, la notion de l'impôt différé comprend un volet stratégique (tant pour les entreprises que pour les pouvoirs publics).

Mots clés. - impôt différé - impôt latent – consolidation - relations comptabilité/fiscalité.

Abstract

The question of « deferred taxation » is now up to date.

If this question seems to need only technical studies, and it is necessary with the new french reglementation about consolidated statements (french rules are now compatible with IAS 12), it is also ncessary to consider that this point is a strategic question, in connection with the delicate relations between accountancy and taxation.

This study gives an observation on the French practicals on deferred taxation (individuals and consolidated statements), and developps (in conclusion) four thesis about the situation.

It also shows that deffered taxation is not only the valuation of diffrences between accoutancy and taxation.

Deffered taxation is a strategic question for enterprises and administrations.

Key words. - effered taxation - consolidated statements - connection between accountancy and taxation.

La notion de l'impôt différé commence à devenir une question comptable « *à la mode* » : études techniques dans les revues spécialisées, regard vigilant des analystes financiers, analyse théorique et pratique comparée (plus de quinze mémoires d'expertise comptable en dix ans sur ce thème), ...

La notion de l'impôt différé est liée à une problématique de rattachement de la charge d'impôt sur les sociétés au résultat : deux conceptions techniques sont, en effet, apparues au cours de ce siècle (tant dans la littérature qu'au niveau des pratiques) :
- d'une part, la conception de *l'impôt exigible* : où seul l'impôt effectivement dû au titre de la période concernée (et déterminé sur la base du « résultat fiscal imposable ») est enregistré en comptabilité ;
- d'autre part, la conception du *report d'impôt* : dans laquelle il est recherché une liaison de rattachement entre le fait comptable et son traitement fiscal.
Dans le cadre de cette dernière conception, plusieurs approches ont été développées par les praticiens (calcul global sur tous les décalages pouvant exister, calcul partiel sur une partie des décalages) et différentes méthodes de calcul ont été pratiquées (calcul selon le report fixe en retenant le taux d'impôt de naissance du décalage, calcul selon le report variable en retenant le taux d'impôt connu qui sera appliqué lors du renversement du décalage).

Cette question peut donc apparaître, dans un premier temps, comme strictement technique.

Or, il n'en est rien.

Les relations entre comptabilité et fiscalité ont toujours été une source d'écrits et de problèmes pratiques importants, certains auteurs (voir *infra*) n'hésitant pas à considérer qu'il y a eu « rapt » de la comptabilité par la fiscalité, voire de relations « dangereuses » ... Il ne fait pas de doute, en tout cas, que cette question concerne tous les pays, qu'ils soient à système comptable « connecté » (avec la fiscalité) ou « déconnecté » (à la fiscalité).
En France, l'article 38 quater de l'annexe III au Code général des impôts (dans sa version actuelle) fixe que : « *les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* » : cette connexion rend donc la question de l'impôt différé encore plus importante, la déformation fiscale de l'information économique étant un phénomène bien « connu » des praticiens. En effet, la comptabilité et la fiscalité ont un objectif commun en matière de détermination de la *situation patrimoniale* de l'entreprise, bien qu'elles aient parfois une approche divergente d'un même fait économique.

Cette situation s'explique par la poursuite de finalités par nature différentes :
- la comptabilité doit être un outil de gestion des entreprises et un moyen d'information des parties prenantes ;
- la fiscalité définit, à partir de la comptabilité, l'assiette de l'impôt à payer à l'Etat, dans un cadre où les lois de finances (au moins annuelles !) font évoluer les règles de manière parfois rapide, et souvent erratique...

D'ailleurs, pour Stéphane Griffiths (1985, p. 37) « l' *'image fidèle',* chère au nouveau droit comptable français, est tellement marquée par les règles du droit commercial, du droit des sociétés et surtout du droit fiscal, qu'elle ne peut être, peu ou prou, une image économique de l'entreprise. Les documents de synthèse - bilan, compte de résultat, annexe -, malgré toute la bonne volonté des comptables, ne peuvent être un outil infaillible pour le gestionnaire-économiste qui est bien souvent obligé de retraiter, de démaquiller cette image de l'entreprise pour mener à bien des contrôles ou prendre des décisions ».
Le « pourquoi » de la notion de l'impôt différé est donc résolument inscrit dans cet objectif assigné à la comptabilité : « donner une image fidèle » (terminologie apparue dans la littérature dès les années 1920 en France).

Il faut reconnaître que la situation en France est assez ambiguë, et que les développements récents de la comptabilité (avec les réformes de 1999) n'ont pas permis de faire évoluer cette situation.
Globalement, l'intérêt pour l'analyse de la question de l'impôt différé est assez récent, et les comptes individuels restent basés sur le principe de la comptabilisation de l'impôt exigible (avec des exceptions pour l'enregistrement partiel de certains passifs d'impôt futur). Quant aux comptes consolidés, le nouveau règlement CRC 99-02 a, en conservant la terminologie de la méthodologie de l'arrêté ministériel du 9 décembre 1986, opéré une profonde transformation des règles, dans le cadre de la convergence du système français avec les normes comptables internationales émises par l'IASC.
Parallèlement, aux Etats-Unis, une importante controverse (technique et politique) est survenue au début des années 1990 pour définir des nouvelles règles de suivi des impôts différés ; et une nouvelle norme a même été approuvée par l'organisme normalisateur (le FASB) sans même que son application ait été rendue obligatoire (il s'agit de la norme FAS 96 remplacée par la norme FAS 109)...
Et ce débat d'outre-Atlantique, tant qu'il n'a pas été résolu, a empêché l'IASC d'établir une nouvelle version de la norme 12, pourtant adoptée rapidement dans sa première version (1979), sur cette question.
La justification par rapport au concept de l'image fidèle, et au respect des principes comptables fondamentaux (comme l'indépendance des exercices), n'est donc pas suffisant.

Pour Bernard Colasse (1997, p. 2730), « Etrange instrument donc que la comptabilité... Conçue pour décrire l'entreprise, elle n'en fournit que des images partielles, souvent partiales et toujours floues. Conçue pour informer, pour aider au contrôle et à la prise de décision, elle se prête au leurre, à la mise en scène, à la rhétorique, à la ruse et, quelque fois, à la tromperie. Le chiffre comptable est donc hautement controversable et l'on peut se demander s'il ne trouve pas sa pleine utilité sociale à l'occasion, justement, des controverses qu'il provoque et alimente, jouant un rôle de médiation entre les acteurs sociaux amenés à construire ensemble l'entreprise ».
Il s'agit là de l'autre aspect de l'importance de la question stratégique de l'impôt différé.
La mise en évidence de ce solde, en terme de langage comptable, dévoile en réalité la stratégie de l'entreprise face à la « contrainte » de l'impôt direct.
Et, il n'est pas évident, en effet, que cet aspect incite à une analyse sereine et transparente, même si, dans le contexte français, l'impôt sur les sociétés ne représente schématiquement que 18 % (279 mds F) des recettes de l'Etat.

Mais c'est à ce titre que le chercheur comptable, par observation de la réalité, par description et explication de la situation et par analyse des critères de validation (4), peut permettre de faire avancer l'état de *l'art*...

Ce étude vise à opérer une observation des pratiques comptables sur cette question, tant au niveau des comptes individuels que des comptes consolidés, des sociétés françaises industrielles, commerciales et de services (à l'exclusion des sociétés financières, des banques et des sociétés d'assurances) (6) cotées sur le marché boursier parisien et retenues dans l'indice CAC 40 ; il est étudié deux années d'informations sur l'impôt différé, à savoir les exercices 1998 et 1999.

I.- Présentation de l'étude

Le détail des observations est donné en annexes.

Les principales questions posées pour cette étude ont été les suivantes :
- d'abord, pour les comptes individuels :

. quelle est l'importance (et le contenu) du compte de « provision pour impôt » qui doit figurer au passif du bilan ?

. y a-t-il des sociétés qui ont inscrits une créance d'impôt différé à l'actif (hors le compte relatif à la créance résultant du report en arrière des déficits) ?

. comment est présentée l'information sur l'impôt différé, par respect des dispositions de l'article 24-24 du décret comptable du 29 novembre 1983 ?

- ensuite, pour les comptes consolidés :

. quel est le référentiel le plus utilisé pour la comptabilisation de l'impôt différé ? Y a-t-il eu des modifications entre 1998 et 1999, avec notamment une application anticipée des nouvelles dispositions introduites par le règlement CRC 99-02 ?

. quelle est l'importance significative des postes d'impôt différé figurant dans le bilan consolidé ?

. que contient l'annexe en terme d'informations complémentaires sur l'impôt différé ?

II.- *LA PRATIQUE DANS LES COMPTES INDIVIDUELS*

2.1.- La mention au bilan des impôts différés

2.1.1 Reconnaissance des impôts différés actifs

Aucune société étudiée n'a déclaré avoir inscrit à l'actif une créance d'impôt différé.
Raisonnablement, on peut donc estimer que, conformément à la doctrine exprimée par la CNCC, il n'a pas été jugé par les responsables des entreprises ni utile, ni sincère de procéder à une telle comptabilisation.

2.1.2 Reconnaissance des impôts différés passifs

L'analyse des rapports annuels des années 1998 et 1999 fait apparaître un nombre de cas très restreint de constatation d'une provision pour impôt.

a. Au titre de 1998
Huit sociétés mentionnent l'existence d'une telle provision, étant cependant à relever qu'il semble que ces provisions couvrent soit des risques de litige fiscal, soit des montants non recouvrables au titre du régime de l'intégration fiscale.

b. Au titre de 1999
Il n'y a pas de changement de méthode par rapport à 1998.
La situation est donc la même au niveau des sociétés, à l'exception de Bouygues (la provision pour impôt est passée de 99 MF à 1.153 MF) et de Casino qui font explicitement référence à la notion même de différences temporaires.

2.1.3 Mention de l'impôt différé et latent (article 24-24 du décret comptable)

Douze sociétés présentent une information à ce titre (soit moins de 40 % de l'échantillon...), dont quatre se limitant à une indication globale en une seule ligne.
Il n'y a pas eu de changement de présentation entre 1998 et 1999.
Pour Air Liquide et Bouygues, cette information est présentée sous le libellé de « fiscalité latente », alors même que les comptes consolidés sont basés sur la notion de l'impôt différé et sont publiés dans la même plaquette !

Au 31 décembre 1999, les soldes calculés à ce titre sont les suivants (en MF) :

Société	**1998 : total d'impôt différé actif**	**1998 : total d'impôt différé passif**	**1998 : solde net**	**1999 : total d'impôt différé actif**	**1999 : total d'impôt différé passif**	**1999 : solde net**
AIR LIQUIDE	157	0	+ 157	118	0	+ 118
BOUYGUES	1 402	22	+ 1 380	1 442	0	+ 1 442
CANAL PLUS	125	7	+ 118	144	0	+ 144
CASINO	132	0	+ 132	91	0	+ 91
LVMH	67	0	+ 67	17	0	+ 17
MICHELIN	0.5	0	+ 0.5	1	391	- 390
PEUGEOT	785	0	+ 785	196	0	+ 196
SODEXHO	0.5	1	- 0.5	1	10	- 9
SUEZ - LYONNAISE	4 412	54	+ 4 358	2 759	304	+ 2 455
TF 1	33	282	- 249	47	282	- 235
VALEO	21	55	- 34	47	52	- 5
VIVENDI	577	N.S.	+ 577	786	138	+ 648

N.S. = information jugée « non significative »

Pour huit sociétés, la présentation est opérée sous forme de tableau, étant à noter qu'il n'y a pas de modèle généralement suivi.

2.1.4 Information sur l'option pour le régime de l'intégration fiscale

18 sociétés font mention d'une option pour le régime de l'intégration fiscale.
A part le cas de Vivendi, il est précisé le mode de répartition de la charge d'impôt entre les sociétés membres du groupe ; la pratique la plus courante est celle de la ré-affectation aux filiales des économies d'impôt attachées à l'option.

2.1.5 Autres informations

a. Une seule société opère le calcul de l'incidence des évaluations fiscales dérogatoires dans le résultat comptable social (information prévue par l'article 24-23 du décret comptable) : il s'agit de Valéo (tant pour 1998 que pour 1999).
b. La société Canal Plus est la seule société à présenter, au niveau de ses comptes consolidés, un passage du taux théorique d'impôt au taux réel.

III.- LA PRATIQUE DANS LES COMPTES CONSOLIDES

3.1.- L'importance significative des impôts différés

Les tableaux des annexes donnent le détail, par société, de l'importance des postes d'impôt différé.
La comparaison générale nécessite une attention particulière, du fait de la pratique de certaines sociétés d'opérer la compensation des soldes au niveau du bilan.
Globalement, l'impôt différé actif représente 2 % du total du bilan, et l'impôt différé passif 1 % du total du bilan. Il apparaîtrait donc que le « *seuil de signification* » soit, en réalité, assez modeste.

3.1.1 Impôt différé actif

Entre 1998 et 1999, on peut relever une augmentation sensible du poste d'impôt différé par rapport aux capitaux propres (mais pour un montant inchangé en terme de total du bilan).
- En 1998, pour huit sociétés, l'impôt différé actif représente plus de 6 % du total des capitaux propres ; et pour trois d'entre elles (Canal Plus, Alstom et France Télécom) plus de 10 % du montant des capitaux propres ; pour une seule société (France Télécom), la créance d'impôt différé représente plus de 5 % du total du bilan.
- En 1999, pour treize sociétés, l'impôt différé actif représente plus de 6 % du total des capitaux propres ; et pour deux d'entre elles (Canal Plus et Alstom) plus de 30 % du montant des capitaux propres ; pour deux sociétés (Canal Plus et Sanofi), la créance d'impôt différé représente plus de 5 % du total du bilan.
- En 1998, 12 sociétés présentent une créance nette d'impôt différé (par un calcul compensé) ; en 1999, 16 sociétés sont dans cette position.

3.1.2 Impôt différé passif

Comme pour l'impôt différé actif, on relève une augmentation importante du poste de l'impôt différé en valeur absolue, mais sans changement significatif en terme de valeur relative.
- En 1998, pour cinq sociétés, l'impôt différé passif représente plus de 6 % du total des capitaux propres ; et pour trois d'entre elles (TF 1, Alstom et Peugeot) plus de 10 % du montant des capitaux propres ; pour une seule société (Peugeot), la dette d'impôt différé représente presque 5 % du total du bilan.
- En 1999, pour huit sociétés, l'impôt différé passif représente plus de 6 % du total des capitaux propres ; et pour quatre d'entre elles (TF 1, Peugeot, Suez-Lyonnaise et Alstom) plus de 10 % du montant des capitaux propres ; pour aucune société, la dette d'impôt différé représente plus de 5 % du total du bilan.
- En 1998, 11 sociétés présentent une dette nette d'impôt différé (par un calcul compensé) ; en 1999, 8 sociétés sont en dans cette position.

3.2.- Le référentiel comptable des impôts différés

Les tableaux des annexes donnent le détail, par société, de l'énoncé du type de référentiel utilisé.
La situation est la suivante :

Exercice	*Référentiel de la méthodologie 1986*	*Référentiel du règlement CRC 99-02*	*Référentiel de la norme FAS 109*	*Référentiel de la norme IAS 12*
1998	28 (a)	0	1	2
1999	27 (b)	3	1	0

(a) dont :
- faisant référence à des pratiques comptables internationales compatibles avec les options françaises : 5 sociétés
- faisant référence aux principes comptables généralement admis aux USA : 7 sociétés

(b) dont :
- faisant référence à des pratiques comptables internationales compatibles avec les options françaises : 6 sociétés
- faisant référence aux principes comptables généralement admis aux USA : 5 sociétés

Il y a ainsi une stabilité dans le choix des référentiels :
- **16** sociétés déclarent retenir, par l'énoncé des normes de référence, la notion de « différences temporaires » de la méthodologie française du 9 décembre 1986 (ou de l'ancienne version de la norme IAS 12, avant révision) ;
- **15** sociétés déclarent retenir, sur la même base, la notion de « différences temporelles » issues des travaux du FASB (repris par l'IASC et par le règlement CRC 99-02).

En ce qui concerne l'analyse des définitions des différences temporaires et temporelles, les annexes permettent d'obtenir l'analyse suivante :

Base de calcul des impôts différés selon la mention dans l'annexe	*Comptes consolidés 1998*	*Comptes consolidés 1999*
sur les différences temporaires	**19** sociétés	**16** sociétés
sur les différences temporelles	**12** sociétés	**15** sociétés

Il en ressort donc une incohérence entre l'énoncé des normes utilisées et la pratique technique du calcul des impôts différés (au niveau des règles et méthodes spécifiques de consolidation).
C'est le cas pour :

Au titre des exercices	Calcul en « différences temporelles » au lieu des « différences temporaires »	Calcul en « différences temporaires » au lieu des « différences temporelles »
Pour 1998 et 1999	*Aérospatiale* *Sanofi* *Schneider* *Thomson*	*Accor* *Air Liquide* *Alstom* *Cap Gémini* *Lagardère* *LVMH*
Uniquement pour 1998		*Carrefour*
Uniquement pour 1999	*Canal Plus* *Pinault Printemps Redoute*	

3.3.- La méthode de calcul des impôts différés

3.3.1 Report fixe ou report variable

Aucune société étudiée n'a retenu le calcul selon le report fixe (bien que celle-ci était autorisée par la méthodologie du 9 décembre 1996). ; à ce titre, l'application du règlement CRC 99-02 (qui prévoit, à titre obligatoire, la méthode du report variable) n'aura donc pas d'incidence.

3.3.2 Calcul global ou calcul partiel

Seules trois sociétés ont retenu la calcul partiel : Lafarge, L'Oréal et Sodexho (les 28 autres sociétés ont retenu le calcul global, comme le prévoit le règlement CRC 99-02).

3.3.3 Taux retenu

Seules huit sociétés donnent la précision sur la fixation du taux de calcul des impôts différés.
Les précisions sont assez générales, et il semble que les sociétés retiennent bien le taux effectivement voté à la clôture de l'exercice.

3.4.- La présentation au bilan des impôts différés

3.4.1 Compensation générale des soldes actifs et passifs

Aucune société ne fait mention d'une pratique générale de compensation nette.
Toutefois, comme montré sur les tableaux de détails, il s'avère que dans un certain nombre de cas, il n' a pas été possible d'identifier le poste comptable (soit d'actif, soit de passif) utilisé au bilan. Une explication pourrait être qu'il y a compensation et présentation dans un seul poste au bilan (actif ou passif).
C'est certainement le cas pour *Lafarge*, *Renault* et *Sanofi* (soit trois sociétés).

3.4.2 Choix des comptes de bilan

a. Pour l'impôt différé actif

Créances diverses ou autres	*13*
Compte d'actif spécifique	*7*
Compte de régularisation	*3*
Pas de précision indiquée	*7*
Pas d'impôt différé actif (mention expresse)	*1*

Total des cas observés	*31*

b. Pour l'impôt différé passif

Dettes diverses ou autres	*7*
Compte de passif spécifique	*6*
Compte de régularisation	*1*
Pas de précision indiquée	*8*
Provision pour risques et charges	*9*

Total des cas observés	*31*

c. Distinction court terme / long terme

Cinq sociétés opèrent une analyse d'échéance entre le court terme et le long terme : Alcatel, Cap Gémini, France Télécom, Peugeot et Valéo.

3.5.- La prise en compte de l'impôt différé passif sur les réserves non distribuées des sociétés consolidées

L'information a été plus complète à ce titre entre 1998 et 1999, puisque :
- en 1998 : seules sept sociétés précisaient leur approche ;
- en 1999 : ce cas spécifique a été décrit par onze sociétés.

Cas de prise en compte de l'impôt différé passif	Exercice 1998	Exercice 1999
Constatation de l'impôt différé passif sur les distributions prévues	4	5
Constatation de l'impôt différé passif, sauf si la distribution est improbable	2	4
Pas d'impôt différé sur les réserves considérées comme « permanentes »	1	1
Pas d'impôt différé sauf si la distribution est probable		1
	-----	-----
Total des cas observés	7	11

Aucune société ne comptabilise donc systématiquement les impôts de distribution sur l'ensemble des réserves (il y a, en quelque sorte, une analyse restrictive de cette source de différences...).

Il faut remarquer qu'il n'y a pas eu d'évolutions dans l'analyse pour les sociétés qui ont choisi d'appliquer le référentiel CRC 99-02 par anticipation. C'est le cas de la société *Alcatel*.

3.6.- L'actualisation du solde d'impôt différé au bilan

En 1998, cette question n'est abordée que par une seule société : le groupe ACCOR, qui précise qu'il n'est pas procédé à un calcul d'actualisation.
Cette règle est confirmée en 1999.
Mais, pour 1999, une deuxième société fait mention de cette question : le groupe CARREFOUR, qui précise (dans la note 1 de l'annexe) que « (...) les actifs et passifs d'impôts différés sont actualisés lorsque les effets de l'actualisation sont significatifs ».
Il faut rappeler que Carrefour a appliqué, par anticipation, le règlement CRC 99-02.
Toutefois, aucune autre précision n'est donnée ultérieurement sur cette éventuelle mise en œuvre de l'actualisation (taux, enregistrement comptable, notion d'échéancier fiable, ...) : on peut donc raisonnablement estimer que, bien qu'énoncée, cette règle n'a pas été suivie...

3.7- La reconnaissance de l'intégralité des impôts différés actifs avec le provisionnement de tout ou partie de ceux-ci en cas de besoin

Douze sociétés (en 1998 : onze sociétés) font mention de la pratique de constater la totalité des impôts différés actifs, y compris sur les déficits fiscaux, et de provisionner le montant dont la récupération est incertaine.
Par contre, il n'est pas explicité le mode d'enregistrement comptable, tant au niveau du bilan qu'au niveau du compte de résultat.

3.8- Les informations complémentaires de l'annexe sur les impôts différés

3.8.1 Mention de la ventilation de l'impôt entre le résultat courant et le résultat exceptionnel

Seules sept sociétés présentent cette information (soit dans l'annexe, soit par une ligne spécifique au compte de résultat).
Il n'y a pas de modèle standard, mais le meilleur niveau de l'information correspond à l'exemple reproduit ci-après.

3.8.2 Mention du rapprochement entre le taux théorique et le taux réel d'impôt

Il y a eu une importante progression dans la production de cette information, puisque :
- en 1998 : 16 sociétés opéraient ce calcul ;
- en 1999 : 23 sociétés ont communiqué cette information.

Conclusions et développements

⇨ *Au niveau des comptes individuels*

L'analyse des comptes individuels a montré une très grande « *pauvreté* » du contenu des comptes individuels sur la question de l'impôt différé, avec :
- une quasi-absence de comptabilisation de provisions pour impôt différé ;
- une information très partielle sur les décalages d'impôt entraînant, dans le futur, des accroissements et des allégements de la dette (ou de la créance) d'impôt ;
- une relative confusion du vocabulaire utilisé (encore faut-il que l'information soit donnée...), alors même que les mêmes plaquettes contiennent les comptes consolidés avec le respect (en général) des termes applicables (impôt différé, différences temporaires, différences temporelles, ...).

Deux explications peuvent être formulées, à titre d'hypothèses (qui resteraient à valider, dans le cadre d'une autre étude) :

- hypothèse 1 :

S'agissant de sociétés (très importantes) cotées en bourse, la société-mère n'a, en réalité, qu'une simple activité de société holding (avec de simples prestations de services, d'assistance financière, etc. aux sociétés du groupe) : aussi, la notion de l'impôt différé n'a pas une réelle importance significative, puisque les opérations - sources des impôts différés - sont réalisées par des sociétés se trouvant dans des sociétés situées « en dessous » (au niveau de l'organigramme juridique).
Autrement dit, la règle de la comptabilisation du seul impôt exigible est satisfaisante en terme d'image fidèle.

- hypothèse 2 :

Dans le cadre des opérations actuelles de regroupement et restructuration, qui sont généralement placées sous le régime fiscal de faveur (avec échelonnement des plus-values d'apport sur biens amortissables des sociétés apporteuses, report d'imposition des plus-values d'apport sur biens non amortissables des sociétés apporteuses, report d'imposition des plus-values en cas d'échange de titres, etc.), la notion de l'impôt différé prend une certaine importance, et le choix du référentiel comptable pour donner l'information à ce titre est particulièrement important (par exemple, si on retient la norme IAS 12, il y a un impôt différé sur les plus-values d'apport des clientèles et autres éléments incorporels, alors que si on retient la notion développée pour les comptes consolidés français, il n'y a pas d'impôt différé sur les plus-values d'apport de ces mêmes éléments « généralement non amortis et non cessibles séparément » ; voir § 313 du règlement CRC 99-02).
Il ne semble pas que l'information fournie soit complète à ce titre.
Mais cette question relève du mode de valorisation des apports, et nécessite l'analyse des traités d'apport et/ou de fusion/scission, ainsi que l'observation des rapports des commissaires à la fusion (ou à la scission).
Cependant, on peut considérer que les conséquences fiscales de ces opérations ne sont pas décrites avec le souci d'une réelle transparence, confirmant qu'il s'agit d'une question relevant du « domaine stratégique » de la gestion de l'entreprise, non diffusée aux tiers.

Les diligences des commissaires aux comptes sur l'analyse de la qualité de l'information financière au titre de l'impôt différé seraient aussi à analyser, par exemple en utilisant les grilles d'analyse utilisées pour les contrôles de qualité des audits des sociétés cotées (contrôle de qualité appelé : « *examen national d'activité* », et diligenté par la CNCC aux termes d'un accord avec la COB).

⇨ *Au niveau des comptes consolidés*

En terme de référentiel comptable, on peut considérer que les exercices observés (1998 et 1999) étaient des années « de transition », marquées d'ailleurs par un partage de moitié de l'échantillon entre les groupes utilisant l'ancienne notion de l'impôt différé (c'est-à-dire la notion de « différences temporaires ») et ceux appliquant la nouvelle notion (c'est-à-dire avec un calcul des impôts différés basé sur les « différences temporelles »).
Le proche avenir (dès l'exercice 2000), avec l'application du règlement CRC 99-02, devrait être marqué par une plus grande homogénéisation des modes de calcul, et un arrêt de la confusion entre le principe décrit du choix des normes et le détail du calcul fourni.
On peut, quand même, s'étonner de la mention opérée par certains groupes (cas, par exemple, de LVMH) selon laquelle l'application des nouvelles règles « ne devrait pas avoir d'impact significatif sur les capitaux propres et résultats du groupe ».
En effet, l'élargissement de la base de calcul des impôts différés est, *a priori*, significatif, et les cas visés concernent, par définition, les sociétés cotées qui opèrent de multiples opérations (ce qui est moins vrai pour une petite ou moyenne entreprise...).
Dans le même sens, le tableau fourni par le groupe *Lafarge* prouve que d'un référentiel à l'autre, la différence d'analyse des impôts différés est significatif.

En terme de détail de l'information fournie, on peut opérer le même constat que celui opéré au niveau des comptes individuels, à savoir une (relative) pauvreté des informations détaillées.
Par contre, l'observation a permis de noter une certaine amélioration de l'information fournie, entre 1998 et 1999, même si de larges progrès restent à fournir, notamment pour ce qui concerne :
- la précision des sources d'impôt différé ;
- les modalités de comptabilisation (et de provisionnement) des impôts différés actifs sur les déficits ;
- la présentation au bilan des comptes actifs et passifs (la meilleure solution est, bien entendu, de prévoir des lignes spécifiques) ;
- la ventilation de la charge d'impôt entre le résultat courant et le résultat exceptionnel.

Comme pour les comptes individuels, on peut poser deux nouvelles hypothèses qu'il faudrait, bien entendu, valider par une étude postérieure.

<u>- hypothèse 3 :</u>

La relative faible importance significative des montants d'impôt différé dans les comptes consolidés va être modifiée par l'application des nouvelles définitions, faisant baser le calcul sur la notion des « différences temporelles ».
Toutefois, l'introduction dans le règlement CRC 99-02 de l'exception (particulière au référentiel français) sur certaines immobilisations incorporelles va limiter la matérialisation de tous les décalages (contrairement au référentiel du FAS 109).

En principe, l'annexe devrait permettre de donner une image plus complète de la situation, en indiquant les montants exclus de la comptabilisation à ce titre.
En outre, il faudra aussi étudier l'impact de la comptabilisation des impôts de distribution sur les réserves des sociétés consolidées (il s'agit notamment des montants de précompte et de compléments d'impôt, car au niveau de la société-mère ce n'est pas l'imposition de la quote-part de frais et charges qui est significative...) ou, à défaut, si la non-probabilité de distribution va être utilisée comme motif de non prise en compte de l'impôt différé passif.

- hypothèse 4 :

Les « tiers » par rapport à l'entreprise, et notamment les analystes financiers d'une part et l'administration fiscale d'autre part, n'ont pas (encore) assimilé l'intérêt de l'étude des postes d'impôt différé (et de leur détail) ... à tort.
En effet, comme on le soulignera à nouveau en conclusion, l'étude de l'impôt différé constitue une analyse stratégique de la gestion ((fiscale et économique) d'un groupe... Mais, apparaissant comme une question de pure (et difficile) technique comptable, l'impôt différé ne fait pas l'objet d'une analyse attentive.

De manière générale, on peut regretter l'absence générale de commentaires précis et détaillés sur la notion de l'impôt différé, avec des rédactions (lorsqu'il y en a ...) assez techniques, rendant l'ensemble peu lisible... Ce n'est pas donc pas un constat de « *transparence* » qui résulte des observations réalisées !

Au XXIé siècle, il reste donc encore des progrès à accomplir sur cette notion, alors même qu'il pouvait apparaître que les débats étaient clos et maîtrisés. Mais c'est cela aussi qui confirme la qualité de la science à la comptabilité : elle évolue, elle se transforme, elle s'adapte, elle bouge, elle est soumise à des contraintes externes...

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
- 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
- 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
- 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* », 3é édition, Litec
- 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
- DELESALLE E. (1991) : « *Pratique des impôts différés : quelques difficultés d'application* », Revue française de comptabilité, janvier
- 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) : « *Le Petit Guide FID sur la notion de l'impôt différé* », 1ère 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
- 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
- FRYDLANDER A. (1987) : « *Traitement de l'impôt sur les bénéfices* », fascicule 640 du Juris-Classeur Entreprise, tome 1
- 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 1er 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 bénéfices : 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° 10/00, p. 15 à 17 ; . 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 (1999) : « *Mémento des comptes consolidés* », éd. F. Lefebvre, 2é édition
- 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 impérieuse* », Comptabilité-Contrôle-Audit, tome 5, volume 2, septembre

ANNEXES

ANALYSE DES PRATIQUES DES SOCIETES COTEES
LES COMPTES CONSOLIDES

Etude des sociétés du CAC 40, ***pour 1998 et 1999***

La synthèse des observations est présentée dans les trois tableaux reproduits ci-après : annexes A1, A2 et A3 pour 1998 et B1, B2 et B3 pour 1999.
Les renvois sont récapitulés au point 6 *infra.*

Remarques de lecture :

1. Les sociétés cotées (à la bourse de Paris) sont celles retenues dans l'indice CAC 40, sur la base de la liste applicable en juin 2000 et identiques à celles retenues pour l'analyse des comptes individuels.

2. Explications des colonnes des tableaux des annexes A1 et B1 :

- 1ère colonne : nom de la société
  entre parenthèses : mention de la date de clôture si celle-ci est différente du 31 décembre
- 2é colonne : montant des capitaux propres consolidés en millions de francs
  (si les comptes ont été présentés en euros, la conversion a été opérée sous notre responsabilité)
- 3é colonne : montant du résultat de l'exercice(part du groupe) en millions de francs
  (si les comptes ont été présentés en euros, la conversion a été opérée sous notre responsabilité)
- 4é colonne : montant de la créance d'impôt différé inscrite au bilan consolidé en millions de francs
  (si les comptes ont été présentés en euros, la conversion a été opérée sous notre responsabilité)
- 5é colonne : montant de la dette d'impôt différé inscrite au bilan consolidé en millions de francs
  (si les comptes ont été présentés en euros, la conversion a été opérée sous notre responsabilité)
- 6é colonne : montant du total du bilan consolidé en millions de francs
  (si les comptes ont été présentés en euros, la conversion a été opérée sous notre responsabilité)
- 7é colonne : calcul du pourcentage (présentation en base 100) du montant de la créance d'impôt différé par rapport au montant des capitaux propres
- 8é colonne : calcul du pourcentage (présentation en base 100) du montant de la créance d'impôt différé par rapport au montant du total du bilan
- 9é colonne : calcul du pourcentage (présentation en base 100) du montant de la dette d'impôt différé par rapport au montant des capitaux propres
- 10é colonne : calcul du pourcentage (présentation en base 100) du montant de la dette d'impôt différé par rapport au montant du total du bilan

3. Explications des colonnes des tableaux des annexes A2 et B2 :

- 1ère colonne : nom de la société
  entre parenthèses : mention de la date de clôture si celle-ci est différente du 31 décembre
- 2é colonne : indication par un « *oui* » si le groupe a choisi la méthode de calcul du report fixe
- 3é colonne : indication par un « *oui* » si le groupe a choisi la méthode de calcul du report variable
- 4é colonne : mention du mode de détermination du taux d'impôt, tel que mentionné dans l'annexe consolidée

- 5é colonne : mention du choix du mode de calcul des impôts différés :
  - qualification de « différences temporaires » si il est retenu les différences entre résultat comptable et résultat fiscal
  - qualification de « différences temporelles » si il est retenu les différences entre valeur comptable et valeur fiscale des actifs et des passifs

  (attention : cette qualification est indiquée ici selon les définitions ainsi rappelées, et non sur la base du qualificatif effectivement retenu par le groupe dans son annexe)
- 6é à 9é colonne : mention du choix du référentiels comptable pour l'analyse des impôts différés :
  . colonne 6 : référence à la méthodologie du 9.12.1986
  . colonne 7 : référence au règlement CRC 99-02
  . colonne 8 : référence à la norme FAS 109
  . colonne 9 : référence à la norme IAS 12

4. Explications des colonnes des tableaux des annexes A3 et B3 :
- 1ère colonne : nom de la société
  entre parenthèses : mention de la date de clôture si celle-ci est différente du 31 décembre
- 2é colonne : existence dans l'annexe d'une information sur le rapprochement entre le taux d'impôt constaté et le taux d'impôt théorique
- 3é colonne : existence dans l'annexe d'une information sur la ventilation de la charge d'impôt entre le résultat courant et le résultat exceptionnel
- 4é colonne : autres informations données en annexe, et notamment au titre du provisionnement des impôts attachés aux réserves distribuables des sociétés consolidées
- 5é colonne : positionnement au bilan de la créance d'impôt différé
- 6é colonne : positionnement au bilan de la dette d'impôt différé
- 7é colonne : information en annexe de la pratique du provisionnement de tout ou partie de la créance d'impôt différé

5. Signification des *abréviations* utilisées :

?	montant non déterminé (inconnu)
0 / réserves	pas d'impôt différé passif constaté sur les réserves non distribuées des sociétés consolidées
non / réserves si...	pas d'impôt différé passif constaté sur les réserves non distribuées des sociétés consolidées si certaines conditions sont réunies
oui / réserves	constatation de l'impôt différé passif sur les réserves non distribuées des sociétés consolidées
capit. propres	capitaux propres
clôt.	clôture
cpte	compte
IDA / IDP	impôt différé actif / impôt différé passif
imp. diff.	impôt différé
méthodo	méthodologie du 9.12.1986
ND	information non disponible
NS	information non significative (car non calculable)
prov.	provision
RC	risques et charges
tx	taux

6. Liste des renvois :

(1) en conformité avec la législation française
(2) sauf certaines normes IAS ne relavant pas de l'étude de l'impôt différé
(3) avec présentation au bilan séparée entre court terme et long terme
(4) et en conformité « avec les principes généralement admis aux USA, sauf... »
(5) il est signalé qu'une réévaluation des immobilisations corporelles a été opérée le 31.12.1986
(6) avec un calcul partiel (restrictif)
(7) en conformité avec le règlement CRC 99-02 (par anticipation)
(8) avec mention explicite que le règlement CRC 99-02 n'est pas appliqué par anticipation
(9) avec prise d'options « permettant de se rapprocher des pratiques internationales »
(10) en conformité avec les normes IAS
(11) sauf si distribution improbable
(12) compensation avec les impôts différés passifs ?
(13) pas d'impôt différé passif sur les réserves qui « demeurent détenues de manière permanente par les filiales »
(14) application par anticipation
(15) sauf si distribution probable