

LA LETTRE DE XAVIER PAPER

WWW.XAVIERPAPER.COM

Numéro 88

novembre 2015

TAUX D'IMPÔT EFFECTIF ET PREUVE D'IMPÔT

L'établissement des comptes consolidés d'une société permet de mettre en évidence un taux d'impôt, dénommé taux d'impôt effectif, correspondant au rapport entre la charge d'impôt constatée dans les comptes consolidés et le résultat consolidé avant impôt. Ce taux d'impôt est généralement différent du taux d'impôt théorique applicable à la société consolidante, ce dernier résultant des dispositions fiscales en vigueur (soit 33,33% pour une société française qui ne serait soumise qu'au taux de droit commun). La preuve d'impôt, publiée en annexe aux comptes consolidés, fournit un outil de contrôle permettant de comprendre le passage entre le taux d'impôt théorique et le taux d'impôt effectif.

IMPOTS DIFFERES ET DIFFERENCES TEMPORAIRES

Alors que le Plan comptable général (PCG) relatif aux comptes individuels ne reconnaît que l'impôt exigible, soit l'impôt calculé à partir du résultat fiscal, les normes IFRS et le référentiel français applicable aux comptes consolidés (règlement CRC n° 99-02) reposent également sur la constatation des actifs d'impôts différés au titre des sources de déduction fiscale future et des passifs d'impôts différés au titre des sources d'imposition fiscale future. Les décalages dans le temps entre la comptabilisation d'un produit et son imposition fiscale, ou la comptabilisation d'une charge et sa déduction fiscale, qualifiés de différences temporaires, sont à l'origine des actifs et des passifs d'impôts différés. Ainsi, dans les comptes consolidés, à tout produit devrait être associée une charge d'impôt, alors qu'à toute charge devrait être associée une économie d'impôt.

La charge d'impôt constatée dans les comptes consolidés est donc constituée de deux éléments : l'impôt exigible, calculé sur la base du résultat fiscal, et l'impôt différé, résultant de la reconnaissance des actifs et des passifs d'impôts différés.

DIFFERENCES PERMANENTES

En théorie, la reconnaissance des actifs et des passifs d'impôts différés au titre des différences temporaires devrait permettre d'aligner le taux d'impôt effectif sur le taux d'impôt théorique ; en pratique, de nombreux écarts sont susceptibles de subsister. Ces derniers ont pour origine des produits comptables qui ne seront jamais fiscalement imposables ainsi que des charges comptables qui ne seront jamais fiscalement déductibles. Ces différences dites « permanentes » peuvent avoir les origines suivantes :

- des charges non déductibles fiscalement (exemple : la taxe sur les véhicules de tourisme) ;
- des produits non imposables fiscalement (exemple : le crédit d'impôt recherche) ;
- des différences de taux d'imposition (par exemple : le taux d'impôt des filiales étrangères qui est différent de celui de l'entreprise consolidante) ;
- l'utilisation de reports déficitaires antérieurs n'ayant pas donné lieu à reconnaissance d'actifs d'impôts différés ; et
- des dotations aux amortissements des écarts d'acquisition (dans les comptes consolidés établis selon le règlement CRC n° 99-02) n'ouvrant pas droit à déduction fiscale dans les comptes individuels.

PREUVE D'IMPOT

Le cas illustratif ci-après a pour objet de présenter, sur la base d'un exemple chiffré, la preuve d'impôt.

Supposons une société X qui dégage un résultat avant impôt de 9 000. Elle est soumise à un taux d'impôt de 33,33%. Pour les besoins du calcul du résultat fiscal, les déductions et les réintégrations fiscales sont les [...]

[...] suivantes : une taxe sur les véhicules de tourisme de 300 et un produit au titre du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) de 900. S'agissant des comptes consolidés établis selon le règlement CRC n° 99-02, deux retraitements ont été enregistrés : une dotation aux amortissements des écarts d'acquisition de 1 500 et une dotation aux provisions pour retraites de 450. Le tableau ci-après présente le calcul du résultat net, dans les comptes sociaux et dans les comptes consolidés, ainsi que la charge d'impôt correspondante :

	31/12/N	Ecarts d'impôt liés aux différences permanentes	Différence
CALCUL DU RESULTAT FISCAL			
Résultat comptable avant impôt (a)	9 000		
Réintégrations			
Taxe sur les véhicules de tourisme	300	100	Permanente
Déductions			
CICE	-900	-300	Permanente
Résultat fiscal (b)	8 400		
Impôt exigible (c)	-2 800		
Résultat net social (b)+(c)	6 200		
RETRAITEMENTS DE CONSOLIDATION			
Amortissement des écarts d'acquisition	-1 500	500	Permanente
Provision pour retraites	-450		Temporaire
Résultat retraité avant impôt (e)	7 050		
Impôt différé (f)	150		
Résultat net consolidé (e)+(c)+(f)	4 400	300	

Il apparaît que :

- la taxe sur les véhicules de tourisme, qui ne sera jamais fiscalement déductible, et le CICE, qui ne sera jamais fiscalement imposable, constituent des différences permanentes ;
- la dotation aux amortissements des écarts d'acquisition, qui est une spécificité des comptes consolidés non génératrice de déduction fiscale, constitue également une différence permanente ; et
- la provision pour retraites, qui ne sera fiscalement déductible qu'à la date de départ à la retraite des salariés, constitue une différence temporaire. Dans les comptes consolidés, la constatation de cette charge par voie de retraitement de consolidation est à l'origine d'un actif d'impôt différé de 150 (= 450 x 33,33%).

La charge d'impôt constatée dans les comptes consolidés, égale à la somme de la charge d'impôt exigible (2 800) et du produit d'impôt différé (150), s'élève à 2 650 (= 2 800 - 150), faisant ressortir un résultat net consolidé de 4 400 (= 7 050 - 2 650).

Les développements qui précèdent ayant permis de classer les opérations selon leur nature, différence temporaire ou différence permanente, il est désormais possible d'établir la preuve d'impôt comme suit :

Preuve d'impôt	31/12/N
Impôt exigible	2 800
Impôt différé	-150
Charge d'impôt	2 650
Résultat retraité avant impôt (a)	7 050
Taux d'impôt théorique	33,33%
Impôt théorique (b)	2 350
Différences permanentes (c)	300
Taxe sur les véhicules de tourisme	100
CICE	-300
Amortissement des écarts d'acquisition	500
Charge nette d'impôt (d) = (b) + (c)	2 650
Taux d'impôt effectif (d) / (a)	37,59%

Le taux d'impôt effectif de la société X s'élève à 37,6% (= 2 650/7 050), contre 33,33% (= 2 350/7 050) pour le taux d'impôt théorique. Les éléments à l'origine de cet écart de taux, une charge d'impôt effective de 2 650 contre une charge d'impôt théorique de 2 350, sont les trois différences permanentes suivantes :

- la taxe sur les véhicules de tourisme, réintégrée à la base imposable, qui entraîne une augmentation de la charge d'impôt de 100 (= 300 x 33,33%) ;
- le CICE, déduit de la base imposable, qui entraîne une diminution de la charge d'impôt de 300 (= 900 x 33,33%) ; et
- la dotation aux amortissements des écarts d'acquisition, sans impact fiscal, qui entraîne une augmentation de la charge d'impôt de 500 (= 1 500 x 33,33%).

CONCLUSION

La preuve d'impôt est un outil qui permet d'expliquer le passage entre la charge d'impôt théorique (ou le taux d'impôt théorique) et la charge d'impôt effective (ou le taux d'impôt effectif) figurant dans les comptes consolidés. Les écarts, classés selon leur origine, permettent, en général, de comprendre les raisons pour lesquelles certains groupes affichent un taux d'impôt effectif très élevé et d'autres un taux d'impôt effectif très faible. En pratique, les présentations adoptées par les groupes, en matière de preuve d'impôt, sont très hétérogènes, tant en ce qui concerne les intitulés des sources d'écarts entre le taux d'impôt théorique et le taux d'impôt effectif, que les formats de tableaux présentés. Les informations figurant dans ces tableaux, historiques par nature pour les besoins de la communication financière, sont également susceptibles d'être utilisées à des fins internes de planification fiscale.

PAPER AUDIT & CONSEIL

222, boulevard Pereire
75017 Paris, France
+33 1 40 68 77 41
www.xavierpaper.com

Xavier Paper
+33 6 80 45 69 36
xpaper@xavierpaper.com

Patrick Grinspan
+33 6 85 91 36 23
pgrinspan@xavierpaper.com