

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
AVIS N°2005-G DU 12 OCTOBRE 2005 DU COMITÉ D'URGENCE

**Avis n°2005-G du 12 octobre 2005
du Comité d'urgence relatif aux conditions de constatation
d'une provision chez la société mère
bénéficiant du régime de l'intégration fiscale
(Article 223-A du CGI)**

Cet avis annule et remplace l'avis n° 2005-B du 2 mars 2005

Sommaire

1- Textes applicables

[1-1 Comptabilisation de l'économie d'impôt réalisée dans le cadre d'une intégration fiscale](#)

[1-2- Avis N°37 du CNC](#)

[1-3- Passifs - Provisions](#)

2 – Décision du Comité

Le président du CNC a saisi le Comité d'urgence sur une question relative à un groupe ayant opté pour le régime d'intégration fiscale prévu aux articles 223A et suivants du code général des impôts, et titulaire de déficits fiscaux reportables au niveau du groupe. Au cas d'espèce ces déficits :

- ne sont pas constatés à l'actif des comptes annuels de la société mère, celle-ci ne comptabilisant que l'impôt exigible ;
- sont indéfiniment reportables ;
- et sont d'un montant global largement supérieur aux déficits transférés par les filiales.

Bien que la société mère ait comptabilisé l'économie d'impôt en résultat en se référant à la réponse n°58 de la CNCC (bulletin°101/1996), et que la convention d'intégration prévoit la restitution aux filiales redevenant bénéficiaires des déficits préalablement utilisés, **la question est de savoir si elle doit constituer ou maintenir une provision, compte tenu de la situation fiscale d'ensemble du groupe évoquée ci-avant, et du nouveau contexte résultant du règlement n° 2000-06 sur les passifs ainsi que de la suppression de la limitation à cinq ans du report des déficits ? En cas de réponse positive, la dette doit-elle être constatée envers l'État ou envers les filiales ?**

1- Textes applicables

1-1 Comptabilisation de l'économie d'impôt réalisée dans le cadre d'une intégration fiscale

L'article 334-2 du règlement n°99-03 du CRC prévoit que « *Dans le cadre du régime de l'intégration fiscale, la société mère comptabilise la dette globale d'impôt du groupe quelles que soient les modalités d'intégration retenues, ainsi que les créances sur les filiales intégrées générées simultanément en fonction des conventions de répartition de l'impôt à l'intérieur du groupe.* »

1-2- Avis N°37 du CNC

Dans l'avis n°37 de juin 1989 publié avant l'adoption du règlement n°99-03, le CNC observait que, dans les cas où les sociétés intégrées organisent contractuellement la répartition de l'impôt et où la société mère crédite immédiatement la filiale déficitaire de l'économie d'impôt qu'elle réalise en utilisant tout ou partie de son déficit, la convention conclue entre les sociétés intégrées doit contenir au moins le principe de reconnaissance d'une dette de la société mère vis-à-vis des entités du groupe à hauteur des déficits utilisés, afin de permettre l'inscription à l'actif des filiales concernées d'une créance correspondante.

L'avis précise, qu'en l'absence de telles stipulations contractuelles, la filiale constate sa charge d'impôt comme si elle était imposée séparément, et la société mère enregistre en résultat (charges ou produits) la différence entre la dette d'impôt du groupe intégré et le cumul des charges d'impôt comptabilisées par les filiales.

1-3- Passifs - Provisions

Article 212-1 du règlement n° 99-03 du CRC – 1-« Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie des ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.

2 - Cette obligation peut-être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

3 - Le tiers peut-être une personne physique ou morale, déterminable ou non.

4 - L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

5 - La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation. »

Article 212-2 – « Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. »

Article 212-3 – « Une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. »

Article 312-1 – « 1 - A l'exception des cas prévus aux articles 312-3 et 312-4, un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers, et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

2 - A la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture. »

2 – Décision du Comité

Certaines conventions d'intégration fiscale prévoient l'obligation, pour la société-mère, de restituer aux filiales les économies d'impôt résultant de l'utilisation de leurs déficits, comptabilisés en résultat,

- dès que les filiales redeviennent bénéficiaires ;
- ou
- en cas de sortie du périmètre d'intégration fiscale.

Cette obligation de restitution peut se matérialiser sous forme de paiement direct, inscription en compte courant ou toute autre modalité.

Conformément aux dispositions de l'article 312-1 du règlement n° 99.03 susvisées, une provision doit être comptabilisée au titre de cette obligation dès lors que la restitution en trésorerie de l'économie d'impôt est probable.

La société mère comptabilise la dotation aux provisions en charges exceptionnelles au compte de résultat. La filiale concernée comptabilise le reversement en trésorerie en produits exceptionnels dès qu'il est acquis.

Cette provision constitue un passif vis-à-vis des filiales et non vis-à-vis de l'Etat. Ce n'est pas un impôt différé. En effet, l'Etat n'est pas concerné par les modalités de partage des gains liés à l'intégration fiscale entre la société mère et ses filiales ni par les obligations de restitution.

Quand, dans le cadre de convention d'intégration fiscale susvisée, la société mère ne comptabilise pas de provision car le reversement en trésorerie n'est pas estimé probable, une information doit être donnée en annexe.

Dans les comptes consolidés, la provision est éliminée en totalité.

Les changements qui résultent de l'application de cet avis sont traités selon les dispositions de l'article 314-1 du règlement n° 99-03.