

LA LETTRE DE XAVIER PAPER

WWW.XAVIERPAPER.COM

Numéro 137

janvier 2020

CREDIT D'IMPOT RECHERCHE : L'INCIDENCE DE SON CLASSEMENT SUR LA PREUVE D'IMPOT

L'établissement des comptes consolidés d'une société permet de mettre en évidence un taux d'impôt, dénommé taux d'impôt effectif (TIE), 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. La preuve d'impôt (tax proof en anglais), publiée en annexe aux comptes consolidés, fournit un outil de contrôle permettant d'expliquer le passage entre le taux d'impôt théorique et le taux d'impôt effectif.

Le crédit d'impôt pour dépenses de recherche (CIR) est une aide publique qui permet de soutenir l'effort des entreprises en matière de R&D (recherche fondamentale, recherche appliquée, développement expérimental) et en matière d'innovation (dépenses de réalisation de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits). D'un point de vue comptable, en particulier s'agissant des normes IFRS, se pose la question de son classement au sein du compte de résultat, soit en résultat opérationnel soit en déduction de la charge d'impôt. Les développements qui suivent ont pour objet d'analyser l'incidence de ce classement sur la preuve d'impôt.

PRECISIONS RELATIVES AUX IMPOTS DIFFERES, AUX DIFFERENCES TEMPORAIRES ET AUX DIFFERENCES PERMANENTES

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.

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 imposables fiscalement, ainsi que des charges comptables, qui ne seront jamais déductibles fiscalement. Ces **différences** dites « **permanentes** » peuvent avoir de nombreuses origines. Le CIR, produit non imposable fiscalement, est à l'origine d'une différence permanente.

Les développements qui suivent ont pour objet d'analyser l'incidence du classement du CIR sur la preuve d'impôt. A cette fin, nous étudions les deux cas de figure suivants :

- cas n°1 : la société X, qui dégage un résultat avant impôt de 1 000 (hors CIR), bénéficie du CIR à hauteur de 200 et le classe en majoration du résultat opérationnel ; et

- cas n°2 : la société X, qui dégage un résultat avant impôt de 1 000 (hors CIR), bénéficie du CIR à hauteur de 200 et le classe en déduction de la charge d'impôt.

Pour les besoins de la clarté de l'analyse, nous supposons que le taux d'impôt est de 33,33% et qu'il n'existe pas de différences temporaires.

EXEMPLE ILLUSTRATIF : CIR ENREGISTRE EN RESULTAT OPERATIONNEL DANS LES COMPTES CONSOLIDES (CAS N°1)

Dans cet exemple, le CIR, d'un montant de 200, est enregistré en résultat opérationnel ; en conséquence, le résultat avant impôt s'élève à 1 200.

Les deux tableaux qui suivent présentent successivement la preuve d'impôt et le calcul du résultat fiscal :

Preuve d'impôt	31/12/N
Impôt exigible (1 000 x 33,33%)	333
Impôt différé	0
Charge d'impôt	333
Résultat avant impôt (a)	1 200
Taux d'impôt théorique	33,33%
Impôt théorique (b)	400
Différences permanentes (c)	-67
CIR (200 x 33,33%)	-67
Impôt sur les résultats (d) = (b) + (c)	333
Taux d'impôt effectif (d) / (a)	27,78%

Calcul de l'impôt exigible	31/12/N
Résultat net (1 000 - 133)	867
Impôt exigible	333
<u>Déduction</u>	
CIR	200
Résultat fiscal	1 000
<i>Taux d'impôt</i>	33,33%
Impôt exigible	333

La preuve d'impôt met en évidence un taux d'impôt effectif de 27,78%, inférieur au taux d'impôt théorique de 33,33%. Cet écart de 5,55% a pour origine la déduction fiscale du CIR (5,55 % = 200 x 33,33%/1200).

EXEMPLE ILLUSTRATIF : CIR ENREGISTRE EN DEDUCTION DE LA CHARGE D'IMPOT DANS LES COMPTES CONSOLIDES (CAS N°2)

Dans cet exemple, le CIR, d'un montant de 200, est enregistré en déduction de la charge d'impôt. En conséquence, le résultat avant impôt s'élève à 1 000.

Les deux tableaux qui suivent présentent successivement la preuve d'impôt et le calcul du résultat fiscal :

Preuve d'impôt	31/12/N
Impôt exigible (1 000 x 33,33%)	333
Impôt différé	0
Charge d'impôt	333
Résultat avant impôt (a)	1 000
Taux d'impôt théorique	33,33%
Impôt théorique (b)	333
Différences permanentes (c)	-200
CIR	-200
Impôt sur les résultats (d) = (b) + (c)	133
Taux d'impôt effectif (d) / (a)	13,33%

Calcul de l'impôt exigible	31/12/N
Résultat net (1 000 - 133)	867
Impôt exigible	333
<u>Déduction</u>	
CIR	200
Résultat fiscal	1 000
<i>Taux d'impôt</i>	<i>33,33%</i>
Impôt exigible	333

La preuve d'impôt met en évidence un taux d'impôt effectif de 13,33%, inférieur au taux d'impôt théorique de 33,33%. Cet écart de 20,00% a pour origine la déduction du CIR de la charge d'impôt (20,00% = 200/1000).

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