

COMPTES ANNUELS

PROMOTION IMMOBILIERE – Contrats de vente en l'état futur d'achèvement (VEFA) – Chiffre d'affaires et résultats des contrats VEFA reconnus comptablement à l'avancement et retraités sur le plan fiscal jusqu'à la livraison des lots concernés – Comptabilisation d'impôts différés

(EC 2018-20)

Par application des dispositions des articles 622-1 et 622-2 du règlement ANC n° 2014-03 relatif au Plan comptable général, un contrat de vente en l'état futur d'achèvement (VEFA), qui est un contrat à long terme, peut être comptabilisé soit selon la méthode à l'achèvement, soit selon la méthode à l'avancement.

La méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au terme de l'opération. La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats.

Question :

Lorsqu'une société de promotion immobilière choisit d'utiliser la méthode à l'avancement pour comptabiliser les contrats VEFA, peut-elle constater une provision pour impôt à hauteur de l'impôt différé sur le chiffre d'affaires et les résultats des contrats VEFA reconnus comptablement à l'avancement et qui sont retraités du résultat fiscal jusqu'à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des lots concernés ?

*

Rappel des textes applicables

Règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général

Art. 121-4 : « *La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité* ».

Art. 321-1 : « *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 de 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 explicités 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 ».

Art. 511-3 : « *Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachées à l'exercice, les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable* ».

Art. 512-4 : « Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice, les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable ».

Art. 513-3 : « Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice ».

Art. 513-4 : « Le résultat tient compte des passifs qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels ».

Art. 833-15 (contenu de l'annexe des autres personnes morales) :

« Informations relatives au régime fiscal :

- Indication de l'incidence sur le résultat de l'exercice de toute modification d'impôt votée entre les dates de clôture et l'arrêté ;
- Détail et justification des corrections exceptionnelles de valeurs des immobilisations liées à la législation fiscale ;
- Détail et justification des corrections exceptionnelles de valeurs de l'actif circulant liées à la législation fiscale ;
- Montant des dettes et créances d'impôt différées provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable des produits et charges lorsque ces montants proviennent d'évaluations liées à l'application de la législation fiscale ;
- Répartition du montant global des impôts sur le bénéficiaire entre le résultat courant et le résultat exceptionnel en précisant notamment les bases et taux d'imposition ainsi que les crédits d'impôts, avoirs fiscaux et imputations diverses ;
- Indication, même approximative, de la mesure dans laquelle le résultat a été affecté par des évaluations dérogatoires en vue d'obtenir des allègements fiscaux ;
- Montant et nature des crédits d'impôt ;
- Pour les entités intégrées fiscalement, les indications minimales sont les suivantes :
 - o Les modalités de répartition de l'Impôt sur les sociétés assis sur le résultat d'ensemble du groupe ;
 - o La différence entre l'impôt comptabilisé et l'impôt pour le paiement duquel l'entreprise est solidaire ;
 - o La différence entre l'impôt comptabilisé et l'impôt qui aurait été supporté en l'absence d'intégration fiscale ;
 - o Les déficits reportables ;
 - o La nature et le contenu spécifiques de la rubrique « impôts sur les bénéfices » ».

Art. 946-69 : « [...] »

Le compte 695 « Impôts sur les bénéfices » enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfices imposables en France et à l'étranger. Des subdivisions permettent, le cas échéant, d'identifier les rappels et dégrèvements d'impôts concernant les bénéfices taxables des exercices antérieurs. [...] ».

Règlement n° 2018-01 du 20 avril 2018 de l'Autorité des normes comptables modifiant le règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général

Le règlement ANC n° 2018-01 du 20 avril 2018 modifiant le règlement ANC n° 2014-03 relatif au Plan comptable général a été homologué par arrêté du 8 octobre 2018, publié au Journal Officiel du 9 octobre 2018.

Le règlement ANC n° 2018-01 est applicable pour les exercices ouverts à sa date de publication au Journal Officiel.

Permanence des méthodes

Art. 121-5 : « *La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives reposent sur la permanence des méthodes comptables et de la structure du bilan et du compte de résultat.*

Les méthodes comptables sont les principes, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement de ses comptes annuels.

Les termes « méthode comptable » s'appliquent :

- *aux méthodes d'évaluation et de comptabilisation ;*
- *aux méthodes de présentation des comptes.*

Les méthodes comptables peuvent être :

- *explicites : elles résultent d'une disposition spécifique définie par l'Autorité des normes comptables ;*
- *ou implicites : en l'absence de texte, elles résultent d'une pratique conforme aux principes d'établissement des comptes annuels énoncés aux articles 121-1 à 121-5.*

L'adoption initiale d'une méthode comptable résulte d'une décision de l'entité qui n'a pas à être justifiée.

Une entité doit appliquer de manière cohérente et permanente une méthode comptable aux opérations et informations similaires. Les exceptions au principe de permanence des méthodes sont définies aux articles 122-1 et 122-2.

Les méthodes comptables considérées par l'Autorité des normes comptables comme conduisant à une meilleure information car répondant aux principes généraux des normes de comptabilité privée sont qualifiées de méthodes de référence.

Les méthodes comptables suivantes sont qualifiées de méthode de référence :

- *le provisionnement des engagements en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et versements similaires conformément à l'article 324-1 ;*
- *la comptabilisation à l'actif des coûts de développement et des frais de création de sites internet conformément aux articles 212-3 et 612-1 ;*
- *la comptabilisation en charges des frais de constitution, de transformation et de premier établissement conformément à l'article 212-9 ;*
- *la comptabilisation à l'actif des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition de l'actif conformément aux articles 213-8, 213-22, 221-1 et 222-1.*

Un changement de méthode dans le but d'adopter une méthode de référence n'a pas à être justifié. L'adoption d'une méthode comptable de référence est irréversible ».

Méthodes comptables et changements de méthodes comptables

Art. 122-1 - Changements de méthode :

« Un changement de méthode résulte soit d'un changement de réglementation comptable, soit d'un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité.

Un changement de réglementation s'impose à l'entité et le changement comptable en résultant n'a pas à être justifié ».

Art. 122-2 - Changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité :

« Un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité n'est possible qu'à la double condition qu'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes aux principes d'établissement des comptes annuels et que le changement de méthode conduise à fournir une meilleure information financière.

Le choix peut résulter d'une option prévue par le plan comptable général ou de l'existence de plusieurs méthodes implicites pour traduire une même opération ou information.

La nouvelle méthode conduit à une meilleure information financière lorsqu'elle reflète de façon plus adaptée et plus pertinente la performance ou le patrimoine de l'entité au regard de son activité, sa situation et son environnement.

Dans un même contexte et pour une même opération ou information, une méthode qui a été considérée par l'entité comme fournissant une meilleure information financière ne peut être ultérieurement remise en cause.

L'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment, ou l'adoption d'une méthode comptable pour des événements, opérations ou éléments qui étaient jusqu'alors sans importance significative, ne constituent pas des changements de méthodes comptables mais des changements d'estimation à traiter conformément à l'article 122-5 ».

Art. 122-3 : « Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt sur le résultat, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Si l'effet à l'ouverture ne peut être calculé de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le changement est appliqué de manière prospective.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entité est amenée à le comptabiliser dans le résultat de l'exercice. Dans ce dernier cas, l'impact net d'impôt est comptabilisé en dehors du résultat courant tel que défini à l'article 821-4 ».

Contenu de l'annexe pour les personnes morales relevant de l'article L. 123-16 du code de commerce

Art. 832-2 : « L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, selon les conditions définies à l'article 832-1.

[...]

2. Changements comptables :

[...]

b. Changement de méthode à l'initiative de l'entité :

i. Mention et justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du présent règlement ;

ii. Mention de l'impact du changement de méthode déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;

[...] ».

Contenu de l'annexe pour les autres personnes morales

Art. 833-2 : « L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, selon les conditions définies à l'article 833-1.

[...]

2. Changements comptables :

[...]

b. Changement de méthode à l'initiative de l'entité :

i. Mention et justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du présent règlement ;

ii. Mention de l'impact du changement de méthode déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ;

iii. Lorsqu'un changement de méthode comptable a été appliqué de manière rétrospective, présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode ;

iv. Lorsqu'un changement de méthode a été appliqué de manière prospective, indication des raisons de son application prospective et de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice, sauf impraticabilité.

[...]».

Règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques

« 31 - Impôts sur les résultats

310 - Généralités

Les impôts sur les résultats regroupent tous les impôts assis sur le résultat, qu'ils soient exigibles ou différés.

Lorsqu'un impôt est dû ou à recevoir et que son règlement n'est pas subordonné à la réalisation d'opérations futures, il est qualifié d'exigible, même si le règlement est étalé sur plusieurs exercices. Il figure selon le cas au passif ou à l'actif du bilan.

Les opérations réalisées par l'entreprise peuvent avoir des conséquences fiscales positives ou négatives autres que celles prises en considération pour le calcul de l'impôt exigible. Il en résulte des actifs ou passifs d'impôt qui sont qualifiés de différés.

Il en est ainsi en particulier lorsqu'en conséquence d'opérations déjà réalisées, qu'elles soient comptabilisées dans les comptes individuels ou dans les seuls comptes consolidés comme les retraitements et éliminations de résultats internes, des différences sont appelées à se manifester à l'avenir, entre le résultat fiscal et le résultat comptable de l'entreprise, par exemple lorsque des opérations réalisées au cours d'un exercice ne sont imposables qu'au titre de l'exercice suivant. De telles différences sont qualifiées de temporaires.

Il en est ainsi également des crédits d'impôts dont la récupération est subordonnée à une circonstance autre que le simple déroulement du temps, et des possibilités de déductions fiscales liées à l'existence d'un report déficitaire.

Tous les passifs d'impôts différés doivent être pris en compte, sauf exceptions prévues au paragraphe 313 ; en revanche, les actifs d'impôts différés ne sont portés à l'actif du bilan que si leur récupération est probable

311 - Différences temporaires

Une différence temporaire apparaît dès lors que la valeur comptable d'un actif ou d'un passif est différente de sa valeur fiscale.

- Comme cas de différences temporaires, sources d'imposition future et donc de passifs d'impôts différés, on peut citer en particulier :
 - les produits dont l'imposition est différée, comme les produits financiers courus qui ne seront imposables qu'une fois échus ;
 - les dépenses immobilisées immédiatement déductibles au plan fiscal mais dont la prise en charge comptable sera étalée ou reportée ;
 - les actifs qui, lors de leur cession ou de leur utilisation, ne donneront lieu qu'à des déductions fiscales inférieures à leur valeur comptable ; il en est ainsi notamment des actifs qui, lors d'une prise de contrôle, sont entrés à l'actif consolidé pour une valeur supérieure à la valeur qui, au plan fiscal, donne lieu à déduction soit lors de la cession de l'actif, soit lors de son utilisation au rythme des amortissements (« valeur fiscale » de l'actif inférieure à sa « valeur comptable »).
- Comme cas de différences temporaires, sources de déductions futures et donc d'actifs d'impôts différés, on peut citer en particulier les charges comptables qui ne seront déductibles fiscalement qu'ultérieurement, telles que les dotations à des provisions qui ne seront déductibles que lors de la survenance de la charge ou du risque provisionné (en France, la provision pour indemnités de départ en retraite par exemple).

312 - Prise en compte des actifs d'impôt différé

Les actifs d'impôts différés ne sont pris en compte que :

- si leur récupération ne dépend pas des résultats futurs ; dans cette situation, ils sont retenus à hauteur des passifs d'impôts différés déjà constatés arrivant à échéance dans la période au cours de laquelle ces actifs deviennent ou restent récupérables ; il est possible dans ce cas de tenir compte d'options fiscales destinées à allonger le délai séparant la date à laquelle un actif d'impôt devient récupérable de celle à laquelle il se prescrit ;
- ou s'il est probable que l'entreprise pourra les récupérer grâce à l'existence d'un bénéfice imposable attendu au cours de cette période ; il est présumé qu'un tel bénéfice n'existera pas lorsque l'entreprise a supporté des pertes récentes au cours des deux derniers exercices sauf à apporter des preuves contraires convaincantes, par exemple si ces pertes résultent de circonstances exceptionnelles qui ne devraient pas se renouveler dans un avenir prévisible ou si des bénéfices exceptionnels sont attendus.

313 - Exceptions

Ne doivent pas être pris en compte les passifs d'impôts différés provenant de :

- la comptabilisation d'écarts d'acquisition lorsque leur amortissement ou dépréciation n'est pas déductible fiscalement ;
- la comptabilisation des écarts d'évaluation portant sur des actifs incorporels généralement non amortis ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise ;
- la comptabilisation initiale d'achats d'actifs, amortissables au plan fiscal sur un montant inférieur à leur coût, et dont la valeur fiscale lors de leur sortie ne tiendra pas compte de ce différentiel d'amortissements, bien que ces achats soient une source de différences temporaires ;
- et pour les entreprises consolidées situées dans des pays à haute inflation, l'écart entre la valeur fiscale des actifs non monétaires et leur valeur corrigée des effets de la forte inflation, suivant la méthode retenue par le groupe (cf § 3212).

Par ailleurs, les différences entre la valeur fiscale des titres de participation dans les entreprises consolidées et leur valeur en consolidation ne donnent lieu à impôts différés que dans les conditions définies au § 314.

[...]

315 - Traitement comptable des actifs et passifs d'impôt

3150 - Evaluation

Les actifs et passifs d'impôts doivent être évalués en utilisant le taux d'impôt et les règles fiscales en vigueur à la clôture de l'exercice. En ce qui concerne les impôts différés, le taux d'impôt et les règles fiscales à retenir sont ceux résultant des textes fiscaux en vigueur à la clôture de l'exercice et qui seront applicables lorsque la différence future se réalisera, par exemple, lorsque les textes fiscaux en vigueur à la clôture de l'exercice prévoient l'instauration ou la suppression de majorations ou de minorations d'impôt dans le futur. Lorsque ces textes ne prévoient pas d'évolution du taux et des règles fiscales applicables, il convient d'utiliser le taux d'impôt et les règles fiscales en vigueur à la date de clôture, quelle que soit leur probabilité d'évolution.

Lorsque, dans le cadre des règles fiscales en vigueur à la clôture, le taux applicable diffère en fonction de la façon dont se réalisera la différence future, c'est le taux applicable au mode de réalisation le plus probable qui doit être retenu.

Les actifs et passifs d'impôts différés ne sont pas actualisés.

Le respect des conditions de constatation des actifs d'impôts différés doit être réexaminé à chaque clôture sur la base des critères retenus au paragraphe 312.

3151 - Contrepartie de l'impôt

La contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé doit être traitée comme l'opération réalisée qui en est à l'origine. C'est ainsi que dans le cas le plus fréquent où l'opération réalisée affecte le résultat, la contrepartie de l'impôt différé affecte la charge d'impôt sur les bénéfices.

Lorsque l'opération affecte les capitaux propres la contrepartie de l'impôt différé affecte directement les capitaux propres. Il en est par exemple ainsi pour l'impact à l'ouverture en cas de changement de méthode comptable.

L'effet des variations de taux d'impôt et de règles fiscales sur les actifs et passifs d'impôt différé existants affecte le résultat, même lorsque la contrepartie de ceux-ci a été comptabilisée à l'origine directement en capitaux propres.

Lorsque l'opération consiste dans la détermination des écarts d'évaluation dans le cadre d'une acquisition d'entreprise par le groupe, la contrepartie de l'impôt différé vient augmenter ou diminuer la valeur de l'écart d'acquisition.

3152 - Présentation

Les actifs et passifs d'impôts différés, quelle que soit leur échéance, doivent être compensés lorsqu'ils concernent une même entité fiscale. Les actifs, passifs et charges d'impôts différés doivent être présentés distinctement des actifs, passifs et charges d'impôts exigibles, soit au bilan et au compte de résultat, soit dans l'annexe ».

Recommandation n° 20 de l'Ordre des experts-comptables : Principes comptables - La comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices

Des extraits de la recommandation n° 20 de l'Ordre des experts-comptables de février 1987 sont reproduits ci-après.

« Introduction

1. La présente recommandation traite de la comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices.
2. Le montant de l'impôt sur les bénéfices dû à l'État au titre d'une période est calculé sur le bénéfice déterminé en application des règles édictées par l'administration fiscale, et qui diffèrent, dans certains cas, des règles appliquées pour déterminer le résultat comptable avant impôt de la même période. Le montant de l'impôt dû à l'État pour la période ne représente donc pas nécessairement la charge d'impôt relative aux opérations enregistrées par la comptabilité ; le rapport entre cet impôt et le résultat comptable avant impôt peut, de ce fait, ne pas refléter le taux de l'impôt en vigueur.

3. Il existe deux sortes de différences entre le résultat comptable et le résultat fiscal :
- des différences permanentes, qui correspondent à des pertes ou charges et des profits ou produits définitivement exclus de l'assiette de l'impôt,
 - des différences temporaires, qui résultent de l'inclusion de certaines pertes ou charges et de certains profits ou produits dans le résultat comptable et le résultat fiscal sur des périodes comptables différentes.

Seules les différences temporaires, génèrent un effet d'impôt différé puisque les différences permanentes se traduisent quant à elles par une modification définitive de l'assiette de l'impôt.

4. Outre les différences temporaires, il existe par ailleurs d'autres sources d'imposition différée. L'introduction en comptabilité, pour des raisons fiscales, de certains éléments non justifiés sur le plan comptable peut être assimilée, par son effet sur les capitaux propres, à une différence temporaire. C'est le cas chaque fois que la législation fiscale conditionne l'octroi d'un avantage fiscal non définitif à la comptabilisation d'une provision réglementée ou d'une subvention d'investissement.
5. D'autre part, l'existence de pertes reportables dont l'imputation sur les bénéfices fiscaux futurs permettra d'éviter de payer un impôt qui aurait été exigible, se traduit par un actif potentiel d'impôt différé dont il doit être tenu compte pour apprécier la situation fiscale différée.
6. La présente recommandation a pour objet de préciser les règles à appliquer pour déterminer les effets des différentes sources de fiscalité différée sur la comptabilisation de l'impôt, en liant directement à une opération comptable l'effet fiscal qu'elle entraîne sur la même période comptable.

Champ d'application

7. Par impôt sur les bénéfices, on doit entendre le montant des impôts dus à raison des résultats soumis à l'impôt sur les sociétés, au taux normal ou à un taux réduit (sur les plus-values à long terme, par exemple). La présente recommandation ne concerne donc pas les entreprises individuelles ou les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.
8. Les différences temporaires susceptibles de générer des effets d'impôt différé sont appréhendées à deux niveaux :
- entre le résultat comptable et le résultat fiscal d'une société,
 - entre le résultat comptable d'une société et celui retenu pour les comptes consolidés d'un groupe après retraitements et écritures liés aux opérations de consolidation. [...]
9. Dans certains cas, la dette ou la créance d'impôt présente un caractère certain dans la mesure où son paiement effectif n'est pas conditionné par la situation fiscale (bénéficiaire ou déficitaire) d'un exercice futur. L'impôt correspondant est alors constaté, de la même manière que l'impôt exigible, comme une dette ou une créance certaine et, à ce titre, n'est pas visé par la présente recommandation.
10. Dans d'autres cas, l'impôt différé présente un caractère éventuel dans la mesure où l'imposition dépend, soit d'une décision de gestion de l'entreprise, soit de la survenance d'un événement extérieur. De tels impôts latents ne sont visés par la recommandation que pour autant que des circonstances en cours, lors de l'arrêt des comptes, permettent de s'attendre raisonnablement à la survenance du fait générateur de l'imposition. A défaut, le caractère éventuel de ces impôts latents s'oppose à toute comptabilisation.

Méthodes comptables

11. La charge d'impôt sur les bénéfices d'un exercice peut être déterminée, soit selon la méthode de l'impôt exigible, soit selon celle de l'impôt différé.

Méthode de l'impôt exigible

12. Selon cette méthode, le montant de l'impôt dû à l'État pour un exercice constitue la charge d'impôt de l'exercice. Cette conception est fréquemment fondée sur l'analyse selon laquelle l'impôt est une distribution des bénéfices au profit de l'État et non une charge au compte de résultat. Selon cette analyse, on considère que l'effet d'impôt dû aux différences temporaires est un élément de la charge d'impôt de l'exercice au cours duquel ces différences sont incluses dans l'assiette de l'impôt.

13. Toutefois, plusieurs arguments s'opposent à une telle conception :
- en premier lieu, le bénéficiaire de la prétendue distribution (l'État) n'a pas la qualité de propriétaire de l'entreprise ; on voit mal pourquoi il serait considéré comme un actionnaire ;
 - par ailleurs, le caractère discrétionnaire propre à une distribution de bénéfice librement décidée dans son principe et son montant par les organes sociaux compétents, n'a rien de commun avec le prélèvement fiscal obligatoire dont le montant résulte d'une méthode de calcul déterminée par l'État ;
 - enfin, les règles de détermination du résultat fiscal peuvent, dans certaines situations, conduire l'entreprise à verser de l'impôt en l'absence de bénéfice distribuable, ce qui paraît incompatible avec la notion de dividende.
14. Si l'impôt sur les bénéfices est considéré comme une charge, la méthode de l'impôt exigible apparaît en contradiction avec le principe de spécialisation des exercices, selon lequel les produits et charges doivent être comptabilisés dans l'exercice comptable durant lequel ils sont acquis ou engagés, et non lors de leur encaissement ou décaissement, et avec le principe de prudence, selon lequel il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur (Code de commerce, article 14, alinéa 3).

Méthode de l'impôt différé

15. Selon la méthode de l'impôt différé (ou du report d'impôt), l'impôt sur les bénéfices est considéré comme une charge rattachable à l'exercice au cours duquel les produits et charges qui génèrent cet effet d'impôt sont comptabilisés. Selon cette conception, l'effet fiscal des différences temporaires est inclus dans la charge d'impôt au compte de résultat et dans un compte d'impôts différés au bilan. Cette méthode est appliquée dans de nombreux pays, soit selon la variante du report fixe, soit selon celle du report variable.

Le report fixe

16. Selon la méthode du report fixe, l'impôt différé n'est pas considéré comme représentant une dette ou une créance sur l'État ; son montant n'est modifié, ni pour prendre en compte un changement du taux ou de l'assiette de l'impôt, ni pour prendre en compte la création d'impôts nouveaux. Ne tenant pas nécessairement compte des risques et pertes effectivement intervenus, cette méthode ne répond donc pas au principe de prudence énoncé ci-dessus.

Le report variable

17. Selon la méthode du report variable, retenue par la présente recommandation, l'effet fiscal des différences temporaires est au contraire calculé comme une dette ou une créance d'impôt sur l'État. Le montant de l'impôt différé au bilan est donc corrigé à la clôture de chaque période comptable pour prendre en compte :
- a) les modifications du taux d'impôt en vigueur ;
 - b) les modifications de l'assiette de l'impôt ;
 - c) la création d'impôts nouveaux ;
 - d) les modifications ultérieures des trois éléments ci-dessus, si elles sont décidées au moment de l'arrêté des comptes de la période comptable en question.

Modalités de calcul de l'impôt différé

18. L'impôt différé peut être calculé soit de façon partielle, soit de façon globale.

Le calcul partiel

19. Selon cette modalité, l'impôt différé est calculé uniquement sur les différences temporaires qui sont considérées comme devant donner lieu à un paiement réel ou à une économie effective d'impôt. Il n'est donc pas calculé d'impôt différé au titre des différences temporaires qui sont susceptibles, soit d'être, au moment de leur annulation, remplacées de façon quasiment certaine par des différences de même nature et de montants au moins équivalents, soit de ne pas s'annuler dans un avenir relativement proche, pour des raisons propres à l'activité de la société ou tenant à des particularités de la législation fiscale, par exemple.

Le calcul global

20. A l'inverse du calcul partiel, la modalité du calcul global prend en compte l'ensemble des différences temporaires existantes. Cette méthode a été retenue pour les raisons suivantes :

- elle ne repose pas sur une estimation, nécessairement subjective, de la probabilité d'acquitter effectivement l'impôt dû au titre d'une opération déterminée ;
- elle ne peut être remise en cause par des décisions de gestion susceptibles de modifier en permanence une telle estimation.

L'impôt différé doit donc être calculé sur l'ensemble des différences temporaires.

Pour l'établissement des comptes consolidés, ces différences comprennent à la fois celles existant entre le résultat comptable et le résultat fiscal de chaque société du groupe (annexe I), et celles existant du fait des retraitements et écritures de consolidation (annexe II) ».

Réponse de la Commission des études comptables relative à la comptabilisation des impôts différés dans les comptes annuels

Des extraits de la réponse de la Commission des études comptables (EC 2000-26), publiée dans le bulletin CNCC n° 119, septembre 2000, p. 395 et s., sont reproduits ci-après.

« La Commission des études comptables a préalablement rappelé les textes suivants [...] :

- *L'article 446 de l'annexe au règlement 99-03 du CRC dispose que : Le compte 695 « Impôts sur les bénéficiaires » enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéficiaires imposables en France et à l'étranger. Il en est généralement déduit que seul l'impôt exigible doit être comptabilisé dans les comptes individuels. Il est par ailleurs précisé dans le même règlement [...] que le montant des dettes et créances d'impôts différés provenant de décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges doit être indiqué en annexe. Du fait qu'il ne doit pas y avoir double emploi entre les états de synthèse et l'annexe, on peut en déduire qu'il est possible de ne pas comptabiliser les impôts différés dans les comptes individuels.*
- *L'article 311-3 de l'annexe au règlement 99-03 du CRC dispose que : Le résultat tient compte des risques et des pertes qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels. Il ajoute que : Les risques et charges nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions. C'est sur cette base que l'Ordre des experts-comptables a recommandé la comptabilisation des impôts différés dans les comptes individuels sauf pour les différences temporaires relatives aux provisions réglementées et aux subventions d'investissement (recommandation - Principes comptables n° 20).*
- *Cette recommandation préconise dans son paragraphe 20 l'application de la méthode globale qui prend en compte l'ensemble des différences temporaires existantes. Elle permet, dans le respect du principe de prudence, la comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant de décalages temporaires (contrairement à ce qu'elle prévoit pour les actifs provenant de reports déficitaires).*

En conséquence, la Commission a estimé que :

- *La comptabilisation des impôts différés (actifs et/ou passifs) dans les comptes individuels, bien que non explicitement prévue par les textes réglementaires, constitue une méthode possible préconisée par la recommandation n° 20 de l'Ordre des experts-comptables.*
- *Dès lors que cette méthode n'a pas été retenue par la société elle ne peut comptabiliser l'impôt sur le résultat selon une autre méthode que selon celle de l'impôt exigible. [...] ».*

Réponse de la Commission commune de doctrine comptable

La réponse donnée ci-dessous est fournie dans la situation où dès l'origine des contrats et de manière permanente, la société concernée comptabilise les contrats de vente en l'état futur d'achèvement (VEFA) selon la méthode à l'avancement et retraite sur le plan fiscal, jusqu'à la livraison des lots concernés, le chiffre d'affaires et les résultats de ces contrats reconnus comptablement à l'avancement. La réponse donnée ci-dessous ne préjuge pas de celles qui seraient données dans d'autres situations.

Principes généraux

La Commission rappelle que si la méthode de l'impôt exigible est la plus fréquemment retenue dans les comptes annuels, il n'existe aucune règle explicite dans le Plan comptable général interdisant la comptabilisation des impôts différés dans les comptes annuels.

La Commission confirme sa doctrine antérieure selon laquelle la comptabilisation des impôts différés (actifs et/ou passifs) dans les comptes annuels, bien que non explicitement prévue par les textes réglementaires, constitue une méthode possible.

En cas d'option pour la comptabilisation des impôts différés dans les comptes annuels et à défaut de règles spécifiques prévues par le Plan comptable général pour la reconnaissance des impôts différés, la Commission préconise de se référer aux dispositions du règlement CRC n° 99-02 en la matière pour les comptes consolidés. Selon les dispositions du règlement précité, les impôts différés sont déterminés selon une approche dite « bilancielle », sur la base des différences temporaires résultant de la différence entre la valeur comptable des actifs ou passifs et leur valeur fiscale.

Différences temporaires résultant des résultats des contrats à long terme comptabilisés selon la méthode à l'avancement dont l'imposition est différée

Les écarts constatés entre, d'une part, les valeurs des postes du bilan résultant de la comptabilisation selon la méthode à l'avancement des résultats des contrats à long terme, notamment des contrats VEFA, et, d'autre part, les valeurs de ces postes déterminées au plan fiscal selon la méthode de l'achèvement, sont des différences temporaires.

La Commission estime qu'une provision pour impôt à hauteur de l'impôt différé sur les résultats comptables à l'avancement qui sont retraités du résultat fiscal jusqu'à l'exercice au cours duquel intervient l'achèvement des prestations ne répond pas aux dispositions du Plan comptable général sur les passifs et n'est donc pas appropriée.

En revanche, la société peut faire le choix de comptabiliser les impôts différés dans les comptes annuels. Dans ce cas, en application des dispositions de l'article 122-2 du Plan comptable général modifié par le règlement ANC n° 2018-01 homologué par un arrêté du 8 octobre 2018, il lui appartient de démontrer que la constatation des impôts différés dans les comptes annuels permet de fournir une meilleure information financière.

Dès lors que la méthode consistant à comptabiliser les impôts différés dans les comptes annuels est retenue par la société et que ce changement de méthode comptable est justifié, les impôts différés doivent être comptabilisés sur l'ensemble des différences temporaires, et non pas seulement sur certaines d'entre elles, dans le respect du principe de prudence notamment pour la comptabilisation des impôts différés actifs.

La Commission envisage les deux situations suivantes.

- (i) Dans le cas où la société de promotion immobilière comptabilise les contrats VEFA selon la méthode à l'avancement et retraite sur le plan fiscal, jusqu'à la livraison des lots concernés, le chiffre d'affaires et les résultats de ces contrats reconnus comptablement à l'avancement, les impôts différés doivent être comptabilisés par la société pour l'ensemble des différences temporaires, et non pas seulement sur les différences temporaires résultant des modalités de reconnaissance du chiffre d'affaires et des résultats des contrats.
- (ii) La même approche est suivie dans le cas où les programmes immobiliers sont portés par des structures opérationnelles transparentes fiscalement (sociétés civiles de construction vente (SCCV) notamment) qui sont constituées par la société de promotion immobilière et qui reconnaissent le chiffre d'affaires ainsi que les résultats des programmes immobiliers au fur et à mesure de l'avancement des programmes.

En application du principe de transparence fiscale, la société de promotion immobilière, redevable de l'impôt sur les sociétés, doit intégrer sa quote-part du résultat fiscal de la structure dans son résultat fiscal.

Si la société de promotion immobilière a opté pour la comptabilisation des impôts différés dans les comptes annuels, elle doit alors comptabiliser des impôts différés pour l'ensemble des différences temporaires, y compris celles sur les créances relatives à la quote-part de résultat de la structure transparente fiscalement remontée dans le résultat de la société de promotion immobilière. Ces dernières résultent notamment des modalités de reconnaissance du chiffre d'affaires et des résultats des programmes immobiliers.

Dès lors que la méthode consistant à comptabiliser les impôts différés dans les comptes annuels est retenue par la société et que ce changement de méthode comptable est justifié, il est à comptabiliser conformément aux dispositions de l'article 122-3 du Plan comptable général modifié par le règlement ANC n° 2018-01.

Les informations au titre du changement de méthode sont à fournir dans l'annexe des comptes annuels conformément aux dispositions de l'article 833-2, ou de l'article 832-2 s'il s'agit d'une personne morale relevant de l'article L. 123-16 du code de commerce, du Plan comptable général modifié par le règlement ANC n° 2018-01.