

**COMMENTAIRES SUR CERTAINS POINTS DE L'AVIS "TRAITEMENT
COMPTABLE DE L'IBS CONSOLIDE" (avis ci-joint)**

**Par ZAATRI Mohamed
Expert-comptable diplômé, commissaire aux comptes**

NB: Les extraits de l'avis du CNC sont indiqués en caractère italique

b) de la société mère qui établit la déclaration fiscale du groupe et procède à la liquidation de l'impôt sur le résultat consolidé : Ce n'est qu'une collecte de la part de chaque filiales, celles-ci en optant pour la consolidation ne sont plus concernées par le paiement de l'IBS à titre de contribuable, c'est le groupe qui devient redevable, lequel répartira la part de chaque filiale.

b) chaque filiale calcule et comptabilise l'impôt sur le résultat à son niveau et en fonction de son statut fiscal comme si elle ne participait pas à la consolidation:

Pourquoi le conditionnel « si », dans la normalisation il n'y a pas d'hypothèse. L'option de consolidation entraîne la perte d'une telle faculté.

1.1 La neutralité fiscale n'est pas respectée : De quelle neutralité s'agit-il ?

La consolidation fiscale du groupe doit être neutre et sans impact sur les résultats nets des filiales : **Au vue de quelle loi ou norme ?**

Si une économie d'impôt est réalisée, elle devrait normalement profiter au groupe et non aux filiales : **pourquoi normalement ? il n'y a pas de profit et il n'y a pas d'économie d'impôt, il s'agit de payer réellement le montant dû par chaque entité du groupe y compris la société mère;**

*En présence de résultats fiscaux déficitaires pour certaines filiales et bénéficiaires pour d'autres, la répartition entre les filiales de l'impôt net à payer ne pourra qu'impacter le résultat net de chaque société du groupe et le principe de neutralité fiscale ne sera plus respecté.***il s'agit d'une décision de solidarité du groupe, la notion de neutralité n'a pas sa place, la norme IAS 12 § 73 et § 74 permet une telle possibilité.**

En l'absence d'une neutralité fiscale, une filiale est amenée à comptabiliser et supporter ou ne pas supporter une charge d'impôt différente de celle qu'elle aurait

supportée si elle n'avait pas opté pour la consolidation : C'est la loi fiscale qui le permet une telle possibilité et le résultat net reflète ce qui demeure en net réel à répartir selon les décisions de l'AGO.

En conséquence, cela affectera le résultat net de la filiale et ce résultat ne peut refléter le résultat net réel de l'activité de celle-ci, d'une part et il ne peut constituer le résultat net à affecter en capitaux propres ou à distribuer aux associés ou actionnaires particulièrement en présence d'actionnaires ou associés minoritaires, d'autre part. C'est faux, au contraire il s'agit du résultat net effectif, laissé après le respect de la législation fiscale et le résultat reflète la réalité laissée par cette législation voir IAS 12.

1.2. Les Impôts différés sont ignorés : Un bon préparateur des états financiers doit respecter les règles du SCF et les normes. Si l'on ne maîtrise pas la technique il faut se former pour. Ce n'est pas parce qu'on ne sait pas comment faire qu'il faut conclure qu'il est ignoré.

Le fait de ne comptabiliser que la quote-part de l'impôt affectée par le groupe conduirait à ignorer la comptabilisation des impôts différés actif et passif : lorsqu'il existe réellement et est recouvrable oui sinon inutile. Il suffit de suivre correctement la technique de l'impôt différé actif et passif. L'IAS 12 l'a bien défini il suffit de respecter les normes pour bien faire le travail.

Ignorer la comptabilisation de l'impôt sur le résultat différé ne peut conduire, même au niveau de la société mère, qu'à altérer le résultat de l'exercice. : il suffit à l'auditeur des états financiers de relever l'insuffisance et faire respecter les normes. L'impôt différé ne peut altérer le résultat net du fait que le tableau de détermination du résultat fiscal a neutralisé l'impôt différé pour déterminer le résultat fiscal imposable.

Le résultat de l'exercice qui ressortirait des états financiers des filiales, établis avec cette méthode, ne donnera pas une image fidèle de la performance financière de celles-ci ; il serait même trompeur car l'impôt que devrait supporter normalement la filiale en fonction de son activité n'apparaîtrait pas. Les états financiers publiés par filiale doivent permettre d'apprécier le résultat et la performance de la filiale en tant que telle : **Faux si la législation fiscale est respectée, et les normes notamment**

l'IAS 12 bien appliqué. Est-ce que comptabiliser un IBS alors que le groupe est déficitaire conduirait à une image fidèle ? Chaque filiales détermine le résultat net publiable en fonction de sa part d'impôt IBS qui lui affecté par le groupe. Le résultat net est réel dans ce cas.

2. Deuxième méthode : comptabilisation de l'impôt sur le résultat propre à la filiale : **Après les arguments erronés développés ci-dessus cette méthode n'est plus d'aucune utilité. Les écritures et la création de compte ne répondent pas aux règles juridiques et normatives. Le résultat net ne reflète pas la réalité puisqu'il est calculé même en cas de non paiement de l'IBS.**

Compte tenu des objections que soulève la première méthode, il ressort que pour être en conformité avec l'esprit des dispositions légales et réglementaires et plus particulièrement avec les principes d'image fidèle des états financiers et de la primauté de la substance sur la forme préconisés par le SCF, il apparait clairement que la deuxième méthode est la mieux indiquée : **Même la première respecte les disposition légales et réglementaires si elle est bien appliquée : il faut savoir appliquer les normes et le SCF. Pour le rendre mieux il faut convaincre eu égard à la norme IAS 12. La deuxième méthode ne respecte pas les dispositions légales (fiscales) et réglementaires normes comptables.**

La question qui se posera est que l'impôt ne sera pas payé à l'administration fiscale mais plutôt à la société mère ; la dette correspondante sera alors imputée au compte « 451 - Opérations groupe » au lieu et place du compte « 444 - Etat, impôts sur les résultats » : C'est faux, et c'est contraire à la législation fiscale. La société mère ne peut recevoir que ce qu'il lui revient par résolution des AGO des filiales (dividendes). Au vue de quel droit la société mère reçoit des avantages des dettes appartenant à ses filiales ? La dette est une dette fiscale par nature, et non une dette envers la société mère.

*Au niveau de la société mère, l'impôt sur le résultat sera calculé et comptabilisé en fonction du résultat fiscal du groupe en tenant compte des impôts différés : **Non la société mère est une entité à part qui ne doit comptabilisée que ce qu'elle doit réellement en tant qu'entité, c'est-à-dire sa véritable part d'impôt s'il existe? Ne confondons pas société mère et groupe au sens de la consolidation.***

*Dans le cas où une économie d'impôt est réalisée, par suite notamment d'un déficit structurel d'une filiale qui ne peut donner lieu à un impôt différé, alors l'économie d'impôt réalisée devient définitive, elle profitera à la société mère et sera enregistrée par celle-ci au crédit d'un sous-compte du compte « 69 - Impôts sur les résultats et assimilés » : **Au vu de quelle norme et principe ? La société mère va distribuer éventuellement entre ces partenaires (travailleurs et actionnaires) quelque chose qui ne reflète en rien sa véritable activité. Aucune législation ne permet une telle possibilité. Alors dans le cas contraire en cas de liquidation, elle va supporter les pertes puisqu'elle a profité des économies d'impôt, le droit commercial ne le permet pas ?***

*Conclusion : La commission estime que l'impôt sur le résultat doit être comptabilisé par les sociétés intégrées dans la consolidation fiscale du groupe en fonction des dispositions fiscales qui leur sont propres, abstraction faite du calcul de l'impôt sur le résultat consolidé : **A quoi sert la consolidation fiscale ? et la consolidation au sens économique ? L'engagement de faire partie du groupe consolidé ne laisse plus de marge à l'entité consolidé. Les dispositions fiscales confirment qu'elle n'est plus une entité soumise à l'IBS individuellement donc c'est la consolidation fiscale qui lui est applicable.***

L'exemple d'application : il est destiné aux initiés de la comptabilité et ne mérite pas de commentaire.

POINT DE VUE ET CONTRIBUTION

J'ai pris connaissance du contenu de l'avis relatif à la « Comptabilisation de l'impôt sur le résultat fiscal consolidé. »

Si les écritures comptable relève du principe de la partie double, mon point de vue s'intéresse essentiellement aux respects de la normalisation comptable, juridique et fiscale.

Je pense qu'une fois ces aspects traités le traitement comptable, la création ou pas de compte relève d'une initiative du préparateur des états financiers, sans intervention du normalisateur.

En effet le fait que le CNC propose des comptes à titre d'illustration, il représente un acte de normalisation, hors chaque société est libre de subdiviser les comptes dans la limite des exigences du SCF.

Commenté [U1]: D'accord

La proposition retenue par l'avis évoque l'image fidèle.

De ce point de vue selon le cas l'image fidèle n'est pas affecté et pour cause pour les motifs que je développerais ci-après.

Premièrement : le résultat consolidé du groupe est déficitaire, malgré la présence de filiales bénéficiaires. Résultat comptable et fiscale déficitaire et donc pas d'impôt pour le groupe. Sans pouvoir en citer tous les cas il est possible de demeurer sur un seul cas où le déficit « groupe » pourrait être pour plus de 4 ans.

Dans ce cas la constitution de l'IBS (provision) chez les filiales bénéficiaires conduit à la constatation d'une dette fictive, qui ne donnera jamais lieu à règlement. Comment peut-on penser que ceci profite à la société mère ?

La normalisation comptable SCF prévoit que « *Ces inventaires doivent refléter la situation réelle de ces actifs et passifs.* » Article 14 de la loi 10-01. L'existence de ce passif reflète-t-il la réalité ?

De même « *Les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués, et les passifs et les charges ne doivent pas être sous-évalués.* » article 14 du décret 08-156. Quel sera l'avis de l'auditeur légal lorsqu'il examine une telle dette au niveau de la filiale, qu'importe le bénéficiaire.

Et enfin « Art. 22. *Les passifs sont constitués des obligations actuelles de l'entité résultant d'évènements passés et dont l'extinction devrait se traduire*

pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques. » Décret 08-156.

La sortie de ressource n'aurait pas lieu au titre de l'exercice fiscal considéré.

La consolidation fiscale impose le dépôt des bilans des filiales au niveau de chaque inspection. Ces inspections ne peuvent réclamer l'IBS même s'il est comptabilisé au niveau des filiales et figure dans le compte de résultat.

L'examen du compte de résultat n'est-il pas entaché d'une irrégularité ?

Il est de tradition que les entreprises qui établissent des états financiers consolidés dent leurs filiales d'arrêter la situation permettant de dégager le montant de l'impôt à payer. Sans s'immiscer dans le traitement propre à chaque groupe il y va de la responsabilité des dirigeants de décider et de faire supporter l'impôt selon le principe de solidarité intra-groupe (sans altérer l'image fidèle) et selon le montant dû au fisc.

Commenté [U2]: Accord OK après une petite précision

Dans la mesure où le résultat net ne reflète que le montant brut déduction faite de la part revenant au fisc en quoi se résultat pourrait-il être plus fiable si la filiale constate un montant de l'impôt en faisant abstraction du vrai impôt dû et réparti par le groupe ?

Le paragraphe 73 de l'IAS 12 stipule que « *Dans les états financiers consolidés, un actif d'impôt exigible d'une entité d'un groupe est compensé avec le passif d'impôt exigible d'une autre entité du groupe si, et seulement si, les entités concernées ont un droit juridiquement exécutoire de faire ou de recevoir un seul paiement net et que les entités ont l'intention de faire ou de recevoir un tel paiement net ou de recouvrer l'actif et de régler le passif simultanément* ».

Deuxièmement : le résultat consolidé du groupe est bénéficiaire.

L'impôt défini pour chaque filiales répond au principe d'exigibilité et donc de sortie de ressource. La fiabilité du résultat de chaque filiale et par conséquent assurée. Le montant de l'IBS proportionnel au résultat de chaque filiales ou pas

relève de la responsabilité du groupe puisqu'il réparti ceci en fonction des critères de fiabilité et de solidarité des entités du groupe ne peut en aucun cas être considéré comme une condition de fiabilité du résultat dans la mesure il représente le montant de la sortie de ressource. Chaque filiale verse actuellement l'IBS au groupe auquel elles sont rattachées, seul contribuable reconnu fiscalement pour le paiement de l'IBS auprès de la DGE.

Du guide du contribuable l'extrait suivant est utile « *A la clôture de chaque exercice, la société doit établir la déclaration de ses résultats. Elle doit procéder spontanément à la liquidation de l'impôt sur les bénéfices des sociétés correspondant. Le montant de l'impôt est calculé sur le bénéfice de l'exercice considéré.* »

Selon L'IAS 12

- **la comptabilisation ne peut avoir lieu que pour l'impôt du :**

« 2- Pour les besoins de la présente norme, les impôts sur le résultat incluent tous les impôts nationaux et étrangers dus sur la base des bénéfices imposables ». IAS 12.

- **Le bénéfice comptable tel qu'arrêté par chaque filiale n'est pas affecté par la consolidation puisqu'il est défini par cette norme:**

5- Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Le bénéfice comptable est le résultat d'une période avant déduction de la charge d'impôt.

- **Le résultat imposable est défini par la législation fiscale. Donc notre cas c'est celui du groupe consolidé. Le montant de l'impôt ainsi exigible est déterminé sur la base du bilan consolidé. Il doit correspondre au montant payable par l'ensemble consolidé (filiale et société mère)**

- 5- Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

.....

Le bénéfice imposable (perte fiscale) est le bénéfice (la perte) d'une période, déterminé(e) selon les règles établies par les administrations fiscales et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat doit être payé (recouvré).

La charge (le produit) d'impôt est égale (égal) au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé inclus dans la détermination du résultat de la période.

L'impôt exigible est le montant des impôts sur le bénéfice payables (récupérables) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) d'une période »

- **Le cas de la dette et des acomptes éventuel tel que rappelé dans le guide est traité par le § 12 ainsi rédigé dans la norme IAS 12**

« 12- L'impôt exigible de la période et des périodes précédentes doit être comptabilisé en tant que passif dans la mesure où il n'est pas payé. Si le montant déjà payé au titre de la période et des périodes précédentes excède le montant dû pour ces périodes, l'excédent doit être comptabilisé en tant qu'actif. »

De ce qui précède il ressort qu'il n'y a constatation que pour les montants exigibles. Ce n'est pas le cas en cas de perte fiscale pour une filiale bénéficiaire qui constate l'IBS selon l'avis du CNC.

Encore faut-il le rappeler « Une norme n'a de l'importance et de la valeur que si elle satisfait l'ensemble des acteurs et suscite leur confiance. » ce n'est pas le cas il suffit de poser la question aux groupes consolidant les comptes. A-t-on obtenu l'avis des préparateurs des états consolidés ?