

## Comptabilisation de l'impôt sur le résultat fiscal consolidé

La question soulevée est de savoir comment comptabiliser l'impôt sur le résultat fiscal consolidé au niveau:

- a) des sociétés intégrées dans la consolidation fiscale,
- b) de la société mère qui établit la déclaration fiscale du groupe et procède à la liquidation de l'impôt sur le résultat consolidé.

Avant de traiter de l'aspect comptable, il y a lieu de souligner que :

1. Le code de commerce impose à toute personne physique ou morale commerçante d'établir le bilan et le compte de résultat, qu'elle doit certifier ou faire certifier selon les procédures légales et de procéder à leur publication (art. 10 et 10 bis)
2. La loi 07-11 portant système comptable financier (SCF) dispose dans son article Art. 26 que « Les états financiers doivent présenter de manière fidèle la situation financière de l'entité, ses performances et tout changement de sa situation financière, et doivent refléter l'ensemble des opérations et événements découlant des transactions de l'entité et des effets des événements liés à son activité ».
3. La société consolidée reste toujours un sujet fiscal bien que son résultat soit intégré dans le résultat consolidé du groupe dans la mesure où elle accepte cette option pour une durée de quatre ans renouvelable.

Partant de ces considérations, il importe d'examiner la méthode comptable qui réponde à ces exigences. Deux méthodes peuvent être envisagées :

- a) chaque société ne comptabilise qu'une quote-part de l'impôt déterminée par la société mère au titre du groupe. Les critères de répartition ou d'affectation de l'impôt sur le résultat sont fixés par le groupe.

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.

**1. Première méthode : chaque société ne comptabilise qu'une quote-part de l'impôt déterminée par la société mère au titre du groupe.** Les critères de répartition ou d'affectation de l'impôt sur le résultat sont fixés par le groupe.

L'examen de cette méthode fait ressortir que :

### **1.1 La neutralité fiscale n'est pas respectée**

La consolidation fiscale du groupe doit être neutre et sans impact sur les résultats nets des filiales. En effet, la politique fiscale du groupe est initiée par celui-ci ; elle ne doit pas affecter les résultats réels de chaque filiale et si une économie d'impôt est réalisée, elle devrait normalement profiter au groupe et non aux filiales.

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.

### **1.2. Le résultat net de la filiale est altéré**

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.

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.

### **1.3. Les Impôts différés sont ignorés**

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 dont l'objectif est de permettre le calcul de l'impôt que devrait supporter normalement l'exercice, d'une part et de déterminer ainsi le résultat net propre à l'exercice, d'autre part.

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.

#### **1.4. La publication porte sur des états financiers ne présentant pas une image fidèle**

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.

#### **2. Deuxième méthode : comptabilisation de l'impôt sur le résultat propre à la filiale**

Compte tenu de 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.

La filiale continuera à calculer et à comptabiliser l'impôt sur le résultat selon les dispositions fiscales qui lui sont propres en tenant compte du calcul et de la comptabilisation des impôts différés.

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 ».

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. 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 ».

Commenté [U1]: Il s'agit d'une intrusion dans la gestion du groupe qui ne saurait être normalisée

### 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.

Si une économie d'impôt réalisée par le groupe devient définitive, elle profitera à la société mère et sera constatée au crédit d'un sous-compte du compte « 69 - Impôts sur les résultats et assimilés ».

Commenté [U2]:

La comptabilisation de l'impôt sur le résultat en fonction de l'impôt sur le résultat financier.

### Exemple d'illustration de la comptabilisation de l'impôt sur le résultat fiscal consolidé

Supposons que :

- le groupe soit constitué de la société mère et deux filiales A et B,
- Il n'y ait pas d'opérations intra groupe pouvant affecter les résultats,
- la société mère et ses deux filiales soient imposables au taux de 25%,
- le résultat comptable avant IBS corresponde au résultat fiscal avant prise en compte du report des déficits et il se présente comme suit :

Désignation des entités	Exercices	
	(N)	(N+1)
Société mère déficit fiscal	-50	-50
Filiale A, bénéficiaire/déficit fiscal	100	-10
Filiale B, déficit fiscal/bénéficiaire	-120	140

Résultat fiscal du groupe, déficit/bénéfice	-70	80
---	-----	----

### 1. Exercice (N)

Au niveau du groupe, le **résultat dégagé est déficitaire (70)**, il n'y a donc pas d'impôt sur le résultat à payer et il est probable que le déficit dégagé serait déduit des bénéfices des exercices futurs, il y a donc **un impôt différé actif à recouvrer**.

Commenté [U3]: Report avant

Selon la première méthode, il n'y aura que l'impôt différé actif à enregistrer par la société mère au taux de 25% soit  $(70 \times 25\%) = 17,50$

Pour les sociétés filiales A et B, selon cette méthode, il n'y a pas d'impôt sur le résultat à comptabiliser. Ainsi, les résultats des deux filiales resteront inchangés tandis que celui de la société mère ne sera déficitaire que de 32,050 (déficit de la société mère qui est de (50) diminué de l'impôt différé actif de 17,50).

A l'évidence, ces résultats ne donnent pas une image fidèle du résultat net réel de chaque société.

#### Appliquons maintenant la deuxième méthode :

Selon cette méthode, chaque société calcule et enregistre son propre impôt.

#### Récapitulation des résultats exercice (N)

Entités	Résultat	IBS à payer	Impôts différés	Résultat net
Société mère	-50,00		<b>12,5</b>	-37,50
Filiale A	100,00	<b>25,00</b>		75,00
Filiale B	-120,00		<b>30,00</b>	-90,00
Totaux	-70,00	25,00	42,50	-52,50
Groupe	-70,00		<b>17,50</b>	-52,50

#### Comptabilisation

##### Ecritures à constater au niveau de la société-mère

		31/12 (N)	
133 – Impôts différés actif		12,50	
	692 – Impositions différées		12,50
<i>Impôts différés actif sur déficit de la société-mère (50 x 25%)</i>			

		31/12 (N)	
451 – Opérations groupe Société A	697 – Impôts consolidation fiscale	25,00	25,00
<i>IBS à encaisser sur société A (100 x 25%)</i>			
		31/12 (N)	
697 – Impôts consolidation Fiscale	451 – Opérations groupe Société B	30,00	30,00
<i>Dettes d'impôts différés vis-à-vis de la société B (120 x 25%)</i>			
		31/12 (N)	
133 – Impôts différés actif	692 – Impositions différées	5,00	5,00
<i>Ajustement des impôts différés de la société mère, en fonction des impôts différés du groupe (17,50 – 12,50)</i>			

Commenté [U4]: Pourquoi ?

Aussi il est à préciser que dans le cadre des travaux de consolidation, le compte d'impôts différés actif serait ajusté en contre partie du compte 695.

- **Ecritures à constater au niveau de la société-filiale A**

		31/12 (N)	
697 – Impôts consolidation Fiscale	451 – Opérations groupe Société-mère	25,00	25,00
<i>IBS à payer au groupe (100 x 25%)</i>			

- **Ecritures à constater au niveau de la société-filiale B**

		31/12 (N)	
451 – Opérations groupe Société-mère	697 – Impôts consolidation fiscale	30,00	30,00

<i>Impôts différés actif sur déficit (120 x 25%)</i>		
--	--	--

A l'issue de ces opérations, le résultat net de chaque société se présentera alors comme suit :

Entités	Résultat	IBS à payer	Impôts différés	Résultat net	
				Bénéfice	Déficit
Société mère	-50,00		<b>12,5</b>		-37,50
Filiale A	100,00	<b>25,00</b>		75,00	
Filiale B	-120,00		<b>30,00</b>		-90,00

Ces résultats sont conformes aux dispositions du SCF relatives à la constatation de l'impôt sur le résultat et traduisent bien les résultats effectifs des sociétés.

## 2. Exercice (N+1)

### Récapitulation des résultats exercice (N+1)

Entités	Résultat	IBS à payer	Impôts différés	Résultat net
Société mère	-50,00		12,50	-37,50
Filiale A	-10,00		2,50	-7,50
Filiale B	140,00	35,00		105,00
Totaux	80,00	35,00	15,00	60,00
Groupe	80,00	20,00		60,00

En tenant du report déficitaire de l'exercice (N) du groupe, l'IBS à payer par la société mère pour le compte du groupe au titre de l'exercice (N+1) est de 2,50 calculé comme suit :

Eléments	Montant
Report déficitaire du groupe, exercice (N)	-70,00
Bénéfice du groupe, exercice (N+1)	+80,00
Bénéfice imposable du groupe (N+1)	10,00
Taux d'imposition	25%
<b>IBS à payer pour le compte du groupe au titre de l'exercice (N+1)</b>	<b>2,50</b>

Ainsi, les écritures comptables à enregistrer au niveau de la société mère et de ses filiales à la fin de l'exercice (N+1) se présentent comme suit :

- **Écritures à constater au niveau de la société-mère**

	<sup>31/12</sup> (N+1)			
133 – Impôts différés actif		692 – Impositions différées	12,50	12,50
<i>Impôts différés actif sur déficit de la société-mère (50 x 25%)</i>				

	<sup>31/12</sup> (N+1)			
697 – Impôts consolidation Fiscale		451 – Opérations groupe Société B	2,50	2,50
<i>Dettes d'impôts différés vis-à-vis de la société A (10 x 25%)</i>				

	<sup>31/12</sup> (N+1)			
451 – Opérations groupe Société B		697 – Impôts consolidation fiscale	35,00	35,00
<i>IBS à encaisser sur société B (140 x 25%)</i>				

	<sup>31/12</sup> (N+1)			
695 – IBS à payer par le groupe		444 – Etat IBS à payer	2,50	2,50
<i>IBS sur résultat fiscal du Groupe (80-70) x 25%</i>				

	<sup>31/12</sup> (N+1)			
692 – Impositions différées		133 – Impôts différés actif	30,00	30,00
<i>Reprise des impôts différés comptabilisés par la société mère :</i>				
<i>IDA de l'exercice (N) : 12,50</i>				
<i>IDA ajusté de l'exercice (N) : 5,00</i>				
<i>IDA de l'exercice (N+1) : 12,50</i>				

**Ecritures à constater au niveau de la société-filiale A**

	<sup>31/12</sup> (N+1)			
451 – Opérations groupe Société-mère		697 – Impôts consolidation fiscale	2,50	2,50



<i>Impôts différés actif sur déficit (10 x 25%)</i>		
---	--	--

- **Ecritures à constater au niveau de la société-filiale B**

31/12 (N+1)			
697 – Impôts consolidation Fiscale		35,00	
	451 – Opérations groupe Société-mère		35,00
	<i>IBS à payer au groupe (140 x 25%)</i>		

**N.B. 1 :** Dans le cas où le déficit d'une société filiale devient structurel ou prescrit et ne peut être éligible à un report sur des bénéfices ultérieurs alors la filiale ne comptabilise pas d'impôt différé en débitant le compte de la société mère, l'économie d'impôt réalisée par le groupe profitera à la société mère.

**N.B. 2 :** Dans le cas où les membres du groupe sont soumis à des taux d'IBS différents (19% et 25%), la démarche à suivre est identique à celle énumérée ci-avant. Toutefois, il y a lieu d'appliquer les dispositions contenues dans le troisième alinéa de l'art. 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées dont voici la teneur "Dans le cas où les activités exercées par les sociétés membres du groupe relèvent de taux différents de l'IBS, le bénéfice résultant de la consolidation est soumis à l'impôt au taux de 19%, dans le cas où le chiffre d'affaires relevant de ce taux est prépondérant. Dans le cas contraire, la consolidation des bénéfices est autorisée par catégorie de chiffre d'affaires".

