EXEMPLE N°2

THEME : Traitement des charges non déductibles définitivement, des produits non imposables définitivement et des produits non imposables provisoirement.

Le bilan au 1/01/N se présente comme suit:

BILAN COMPTABLE au 1/01/N

Construction	**300 000**	**Capital et réserves**	**600 000**
Titres de participation	**200 000**		
Disponibilités	**100 000**		

La construction a une valeur d'origine de 400 000 € et est amortie de 100 000 € (5 ans).

Chaque année la société facture 600 000 € de prestations de services réglées comptant.

Les charges d'exploitation déductibles ne sont constituées par hypothèse très simplificatrice que par les frais de personnel d'un montant de 240 000 € (réglés comptant).

Une taxe non déductible définitivement de 12 000 € est réglée (exemple TVTS).

Des dividendes bénéficiant du régime société mère et filiales sont perçus pour un montant de 100 000 €.

La société est expropriée de sa construction le 2/01/N avec une indemnité de 360 000 € encaissée de suite.

TAUX d'IS par hypothèse 40% (pour simplifier les calculs)

Remarques :

Le compte **919** Bases Comptables Définitivement Exclues du résultat imposable **BCDE** (BCDE fait partie des capitaux propres fiscaux en + si créditeur en – si débiteur) est utilisé pour neutraliser toutes les différences définitives (charges non déductibles définitivement ou produits non imposables définitivement).

Pour les produits non imposables provisoirement et les charges non déductibles provisoirement **la créance ou la dette est annulée** par une écriture fiscale de sens inverse sauf si le produit a été encaissé ou la charge décaissée afin de ne pas modifier la base des disponibilités. Dans ce cas le compte 918 Bases Comptables Provisoirement Exclues du résultat imposable **BCPE** est utilisé **(BCPE représente soit un actif fiscal (si débiteur) soit un passif fiscal (si créditeur) conformément aux paragraphes 7 et 8 d'IAS 12 «Impôts sur le résultat ».**

ECRITURES FISCALES :

TVTS non déductible définitivement

opération F 1

919	Bases Comptables Définitivement Exclues du résultat imposab	12 000	
963514	TVTS (cf)		12 000

Les dividendes reçus bénéficient du régime société mère et filiale par hypothèse et donnent lieu uniquement à une imposition sur 5% de leur montant. Les 95% sont définitivement exonérés :

opération F 2

976	Produits financiers	95 000	
919	BCDE		95 000

L'expropriation ayant lieu le 2/01, aucun amortissement n'est pratiqué. La plus value de 60 000 € bénéficie d'une imposition étalée à compter de N+1. Elle n'est donc pas imposable au titre de cet exercice. Cette exonération n'est que PROVISOIRE (et non définitive). Il convient de réduire le résultat de 60 000 €. **Comme les 60 000 ont été encaissés il est préférable de ne pas « toucher » le solde du compte banque et passer par 918 (sorte de passif fiscal). S'ils n'avaient pas été encaissés, la créance aurait été annulée (actif comptable à base fiscale nulle).**

opération F 3

9775	Produits de cession	60 000	
918	Bases Comptables Provisoirement exclues		60 000

Afin d'enregistrer le montant de l'IS dû au titre de l'exercice N, il convient de déterminer les éléments suivants:

Résultat comptable avant IS = 600 000 – 240 000 – 12 000 + 100 000 + 60 000 = **508 000**
Résultat fiscal = 600 000 - 240 000 + 5 000 =
= 508 000 + 12 000 – 95 000 – 60 000 = **365 000**
IS = 365 000 x 40% = **146 000**
L'IS dû au titre de l'exercice N est enregistré au débit du compte 695 "Impôt sur les bénéfices"

<u>Traitement fiscal</u>
La charge d'IS n'étant pas déductible fiscalement est neutralisée par le débit du compte 919 "**B**ases **C**omptables **D**éfinitivement **E**xclues du résultat imposable".

opération F 2

919	BCDE	146 000	
9695	IS, cf		146 000

Le résultat comptable est obtenu par le virement des comptes de produits (le compte706 "Prestations de services", 76 et 775 PCEA) et de charges (64, 63514, 675 et 695) au compte 12 "Résultat de l'exercice".

Le résultat comptable est égal à : 600 000 – 240 000 – 12 000 + 100 000 + 60 000 – 146 000 ou 508 000 – 146 000 = **362 000 €**

Les comptes purement fiscaux (976, 9775, 963514 et 9695) sont virés au crédit du compte 912 "Résultat de l'exercice, complément fiscal". Le montant du résultat fiscal est obtenu par la somme des soldes des comptes 12 et 912.

opération F3

9695	IS,cf		146 000	
976				95 000
9775				60 000
963514	TVTS (cf)		12 000	
912		Résultat, cf		3 000

Le résultat fiscal est égal à : 362 000 + 3 000 (fusion des soldes des comptes 12 et 912)
Soit 365 000 €

Aucune provision pour IS relatif à la + value n'est comptabilisée pour l'instant car j'envisage à la fin de l'exercice la possibilité de comptabiliser les impôts différés

<u>Etats financiers comptables:</u>

BILAN COMPTABLE au 31/12/N

Construction	0	Capital	600 000
Titres de participation	200 000	Résultat	362 000
Disponibilités	762 000	Capitaux Propres	962 000
TOTAUX	**962 000**	**TOTAUX**	**962 000**

COMPTE DE RESULTAT de N

Frais de personnel	240 000	Production vendue	600 000
TVTS	12 000	Produits financiers	100 000
VNC	300 000	PCEA	360 000
Impôt sur les bénéfices	146 000		
Résultat	362 000		
Total	**1 060 000**	**Total**	**1 060 000**

<u>Etats financiers fiscaux:</u>

BILAN FISCAL au 31/12/N

Construction	0	Capital	600 000
Titres de participation	200 000	Résultat fiscal	365 000
		BCDE (2)	(63 000)
		Capitaux propres (1)	902 000
Disponibilités	762 000	BCPE	60 000
TOTAUX	**962 000**	**TOTAUX**	**962 000**

(1) Capitaux propres fiscaux ou PAERADIS potentiel d'avantages économiques revenant aux associés et dispensés d'IS
(2) BCDE = 95 000 – 12 000 – 146 000

COMPTE DE RESULTAT FISCAL de N

Frais de personnel	240 000	Production vendue	600 000
TVTS	0	Produits financiers	5 000
VNC	300 000	PCEA	300 000
Impôt sur les bénéfices	0		
Résultat	365 000		
Total	**905 000**	**Total**	**905 000**

Remarques:

1. La différence entre les capitaux propres fiscaux nommés PAERADIS (Potentiel des Avantages Économiques Revenant aux Associés Dispensés d'IS) et les capitaux propres comptables est égale à la base de calcul des impôts différés. Soit 60 000, correspondant à la plus value non imposée provisoirement. Dans le cas présent, un impôt différé actif de 60 000 x 40% pourrait être comptabilisé en cas d'application de la méthode de l'impôt différé dans les comptes individuels, **si ce n'est pas le cas une provision pour IS doit être enregistrée.**
2. Le compte 918 « Bases comptables provisoirement exclues du résultat imposable » sera repris en à nouveau début N+1. L'entreprise n'oubliera pas d'imposer une partie de la plus value en N+1. Ce compte est un compte de régularisation, j'ai choisi le numéro 918 mais il aurait été possible de le numéroter 948.

TABLEAUX DE CONCORDANCE

1) Analyse des écarts de fin d'exercice entre les valeurs comptables et les valeurs fiscales des éléments actifs et passifs :

Ecarts de valeurs brutes des éléments de passif :

Eléments	Valeur brute comptable	Complément fiscal	Valeur brute fiscale
BCPE (+ value étalée)	0	60 000	60 000

2) Analyse des écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal

- Travail préparatoire : analyse du solde du compte 912

nature fiscale / **nature comptable**	Produits comptables définitivement non imposables	Produits comptables non imposables provisoirement	Charges comptables définitivement non déductibles	Charges comptables non déductibles provisoirement	Produits fiscaux non comptabilisés dans l'exercice	Charges fiscales non comptabilisées dans l'exercice	Solde du compte 912
	-	-	+	+	+	-	
DIV F	- 95 000						- 95 000
TVTS			12 000				12 000
+ value		- 60 000					- 60 000
Sous totaux	**- 95 000**	**- 60 000**	**12 000**				**- 143 000**
IS			146 000				146 000
TOTAUX	**- 95 000**	**- 60 000**	**158 000**				**3 000**

Pour ne pas alourdir le tableau je n'ai pas fait figurer la colonne déficit reporté

- Tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal

	Résultat comptable	Solde du compte 912	**Résultat fiscal**
Produits et charges comptabilisés	362 000		362 000
Produits comptables définitivement non imposables -		- 95 000	- 95 000
Produits comptables non imposables provisoirement -		- 60 000	- 60 000
Charges comptables définitivement non déductibles +		158 000	158 000
Charges comptables non déductibles provisoirement +			
Produits fiscaux non comptabilisés dans l'exercice +			
Charges fiscales non comptabilisées dans l'exercice -			
Déficit reporté -		-	-
TOTAUX	**362 000**	**3 000**	**365 000**

3) Analyse des écarts entre les capitaux propres comptables et les capitaux propres fiscaux.

	Capitaux propres comptables	Augmentations futures de la base imposable -	Réductions futures de la base imposable +	Capitaux propres fiscaux =
Capitaux propres comptables	962 000			962 000
+ value étalée		- 60 000		- 60 000
TOTAUX	**962 000**	**- 60 000**		**902 000**