



DÉPARTEMENT
DOCTRINE

TAUX EFFECTIF D'IMPÔT DANS LES COMPTES CONSOLIDÉS SEMESTRIELS

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING





LE TAUX EFFECTIF D'IMPÔT DANS LES COMPTES CONSOLIDÉS SEMESTRIELS

Dans les comptes consolidés semestriels IFRS, il est courant d'entendre parler de taux effectif d'impôt ou TEI. De quoi s'agit-il exactement ? A quoi sert-il ? Comment l'utiliser ? A l'approche des clôtures du 30 juin, nous avons jugé bon de rappeler les dispositions applicables et leur déclinaison pratique.

DISPOSITIONS NORMATIVES

Le paragraphe 30.c d'IAS 34 – Information financière intermédiaire dispose que : « *la charge d'impôt sur le résultat est comptabilisée au titre de chaque période intermédiaire sur la base de la meilleure estimation du taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu pour la totalité de la période annuelle.* » IAS 34 introduit donc une différence de comptabilisation de la charge d'impôt dans les clôtures intermédiaires par rapport aux clôtures annuelles. Là où les clôtures annuelles déploient un calcul exhaustif basé sur la collecte des retraitements fiscaux et des différences temporaires pour calculer impôts exigibles et différés et les rationaliser à l'aide d'une preuve d'impôt, les clôtures semestrielles demandent de se baser simplement sur « *la meilleure estimation du taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu pour la totalité de la période annuelle* ».

S'il peut paraître simple de s'éviter collecte exhaustive et preuve d'impôt pour les remplacer par l'application d'un taux au résultat intermédiaire, l'estimation du « *taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu pour la totalité de la période annuelle* » (que nous appellerons TEI, taux effectif d'impôt) peut s'avérer compliquée en pratique.

Les paragraphes B12 à B22 d'IAS 34 donnent des exemples illustratifs de la façon d'évaluer la charge d'impôt intermédiaire sur la base des principes suivants :

PRINCIPES	EN PRATIQUE
La charge d'impôt semestrielle doit être comptabilisée en rapportant au résultat avant impôt du premier semestre le taux d'impôt qui s'appliquerait aux résultats annuels (§B12).	→ Il convient de disposer de projections de résultats annuels. Le TEI est calculé sur la base du budget et données prévisionnelles établis par la société.
Dans la mesure du possible, déterminer un taux effectif moyen annuel d'impôt pour chaque juridiction fiscale et l'appliquer au résultat avant impôt semestriel de chacune de ces juridictions (§B14).	→ Il est préférable de disposer de reportings réels et prévisionnels tenant compte des juridictions fiscales et calqués sur le même périmètre. Dans le cas d'une intégration fiscale, le TEI est calculé pour le groupe intégré sans descendre au niveau de chacun des membres.
Il convient de tenir compte des décalages d'exercices comptables par rapport aux exercices fiscaux, des crédits d'impôt, des taux spécifiques d'impôt applicables à des opérations particulières, dans le calcul du TEI (§B17 et B19).	→ Il peut être nécessaire de calculer différents TEI : un TEI « normal » préservé des opérations exceptionnelles et un TEI propre à chaque opération exceptionnelle à appliquer sur les périodes où surviennent ces opérations.
Le bénéfice des carry-back doit se refléter sur la période au cours de laquelle survient le déficit qui peut être reporté en arrière (§B20). Les perspectives de récupération de déficits doivent être prises en compte dans le calcul du TEI (§B21).	→ Les prévisions d'utilisation des déficits doivent être considérées dans la détermination du TEI et être traitées comme des opérations « normales » ou « exceptionnelles » suivant le cas.

DÉPARTEMENT DOCTRINE

APPLICATION PRATIQUE

Pour illustrer, prenons l'exemple du groupe suivant :

- ❑ Une société mère (M), soumise au taux de 20%, qui a un résultat nul sur l'année.
- ❑ Une filiale étrangère (E) soumise à un taux d'impôt de 20% jusqu'à 20 000 € de résultat et 30% au-delà et qui réalise, sur le deuxième semestre, un résultat de 5 000 au taux réduit de 10%. Pour cette filiale, il est nécessaire de calculer deux TEI : un à taux normal et un autre à taux réduit.
- ❑ Un périmètre d'intégration fiscale (IF) soumis au taux de 40%, qui bénéficie de crédits d'impôt et qui prévoit de consommer des déficits pour lesquels les IDA n'avaient pas été activés par le passé. Il est supposé que les dépenses qui donnent droit au crédit d'impôt surviennent de façon linéaire sur l'année.
- ❑ Une filiale bénéficiaire (B) soumise au taux de 40%, qui prévoit de consommer des IDA activés par le passé.
- ❑ Une filiale déficitaire (D), soumise au taux d'impôt de 30%, qui reporte son déficit de l'année sur ses bénéfices de l'exercice précédent.

1. DONNÉES BUDGÉTAIRES

Le calcul des taux effectifs d'impôt sur la base des données prévisionnelles pour l'année donne les résultats suivants :

Données budgétaires	Calculs	M	E	IF	B	D	Total
Taux d'impôt normal	TIN	20%	20% sur 20000 30% au-delà	40%	40%	30%	
Taux d'impôt réduit	TIR		10%				
Résultat avant impôt budgété	RCAI	0	45 000	42 000	40 000	-10 000	117 000
Evénements particuliers budgétés	EP	0	5 000	-8 000	-10 000	7 000	-6 000
Crédit d'impôt	EP1			2 000			2 000
Opération à taux réduit	EP2		5 000				5 000
Variation stock de déficits	EP3			-10 000	-10 000	10 000	-10 000
Carry-back	EP4					-3 000	-3 000
Résultat fiscal budgété à taux normal	$RF1=RCAI-EP1-EP2+EP3$	0	40 000	30 000	30 000	0	100 000
Charge d'impôt exigible budgétée à taux normal	$ISN=RF1*TIN$	0	-10 000	-12 000	-12 000	0	-34 000
Résultat fiscal budgété à taux réduit	EP2	0	5 000	0	0	0	5 000
Charge d'impôt exigible budgétée à taux réduit	$ISR=EP2*TIR$	0	-500	0	0	0	-500
Variation impôts différés actifs	IDA				-4000		-4000
Charge d'impôt exigible + différée budgétée	$IS=EP1+ISN+ISR+IDA$	0	-10 500	-10 000	-16 000	3 000	-33 500
TEI annuel attendu	$TEI=IS/RCAI$	#DIV/0!	-23%	-24%	-40%	-30%	-29%
TEI annuel attendu normal	$TEIN=(ISN+IDA)/(RCAI-EP2)$		-25%				-34%
TEI annuel attendu réduit	$TEIR=ISR/EP2$		-10%				-10%

Comme l'entité IF n'avait pas activé d'IDA par le passé, sa charge d'impôt est minorée par la consommation des déficits. Son taux effectif d'impôt est donc plus faible que celui de B qui dispose d'IDA comptabilisés à l'ouverture qui se reversent sur l'année en face de la consommation des déficits.

Le TEI de M ne pouvant être calculé pour cause de résultat avant impôt nul, c'est le taux légal d'impôt qui est retenu comme TEI.

— DÉPARTEMENT DOCTRINE

2. APPLICATION DU TEI AU PREMIER SEMESTRE

Appliqués aux résultats semestriels, la charge d'impôt du premier semestre est la suivante par entité et pour le groupe :

Données semestrielles S1	Calculs	M	E	IF	B	D	Total
Taux d'impôt normal	TIN	20%	20% sur 20000 30% au-delà	40%	40%	30%	
Taux d'impôt réduit	TIR		10%				
Résultat avant impôt semestriel	RCAI	10 000	20 000	21 000	20 000	-6 000	65 000
Evénements particuliers de la période	EP	0	0	1 000	0	-1 800	-800
Crédit d'impôt	EP1			1 000			1 000
Opération à taux réduit	EP2						0
Variation stock de déficits	EP3						0
Carry-back	EP4					-1 800	-1 800
Charge d'impôt exigible + différée au TEI	$=(RCAI-EP2)*TEIN + EP2*TEIR$	-2 000	-5 000	-5 000	-8 000	1 800	-18 200
TEI annuel attendu	TEI	20%	-23%	-24%	-40%	-30%	-28%
TEI annuel attendu normal	TEIN		-25%				-34%
TEI annuel attendu réduit	TEIR		-10%				-10%

Sauf à ce que les prévisions de récupération des déficits soient révisées, il n'y a pas lieu, dans les comptes semestriels, de calculer des variations d'impôts différés ni de distinguer charge d'impôt exigible et différée, puisque tout est englobé dans le taux effectif d'impôt.

La charge d'impôt de M est calculée en appliquant le taux légal d'impôt à son résultat avant impôt. Ainsi, bien que la charge d'impôt annuelle prévisionnelle de M soit nulle, la charge d'impôt semestrielle ne peut être nulle si la société a un résultat avant impôt non nul.

La philosophie de la méthode du TEI est d'assurer une cohérence dans la charge d'impôt à travers le taux effectif d'impôt et non à travers une projection linéaire de la charge d'impôt prévue en fin d'année.

L'opération à taux réduit n'ayant pas eu lieu sur le premier semestre, il convient d'appliquer au résultat avant impôt de la période pour E le TEI annuel normal attendu.

En raison du même souci de cohérence recherchée sur le TEI, un produit d'impôt de carry-back doit être constaté à hauteur de la perte réalisée par D sur la période, même si ce produit ne représente pas un montant linéaire de la projection annuelle prévue.

Si le groupe avait appliqué un taux moyen groupe plutôt qu'une granularité par juridiction fiscale, il aurait comptabilisé une charge d'impôt de 22 100 (65 000 x 34%) plutôt que de 18 200, car le résultat de M aurait été soumis au taux de 34% au lieu d'être soumis au taux de 20%.

DÉPARTEMENT DOCTRINE

3. APPLICATION DU TEI AU DEUXIÈME SEMESTRE

Appliqués aux résultats semestriels, la charge d'impôt du deuxième semestre est la suivante par entité et pour le groupe :

Données semestrielles S2	Calculs	M	E	IF	B	D	Total
Taux d'impôt normal	TIN	20%	20% sur 20000 30% au-delà	40%	40%	30%	
Taux d'impôt réduit	TIR		10%				
Résultat avant impôt semestriel	RCAI	-10 000	25 000	21 000	20 000	-4 000	52 000
Evénements particuliers de la période	EP	0	5 000	1 000	0	-1 200	4 800
Crédit d'impôt	EP1			1 000			1 000
Opération à taux réduit	EP2		5 000				5 000
Variation stock de déficits	EP3						0
Carry-back	EP4					-1 200	-1 200
Charge d'impôt exigible + différée au TEI	$=(RCAI-EP2)*TEIN + EP2*TEIR$	2 000	-5 500	-5 000	-8 000	1 200	-15 300
TEI annuel attendu	TEI	20%	-23%	-24%	-40%	-30%	-29%
TEI annuel attendu normal	TEIN		-25%				-34%
TEI annuel attendu réduit	TEIR		-10%				-10%

De même qu'en S1, la charge d'impôt de M est calculée en appliquant le taux légal d'impôt à son résultat avant impôt de la période. Bien que le résultat soit négatif, un produit d'impôt doit être matérialisé dans les comptes semestriels, manifestant par-là que la charge du premier semestre a été résorbée sur le deuxième semestre.

L'opération à taux réduit ayant eu lieu sur cette période, le résultat avant impôt de E doit être scindé en une part « normale » qui se voit appliquer le TEI « normal » et une part réduite qui se voit appliquer le TEI à taux réduit qui lui correspond.

En raison du même souci de cohérence recherchée sur le TEI, un produit d'impôt de carry-back doit être constaté à hauteur de la perte réalisée par D sur le deuxième semestre, même si ce produit ne représente pas un montant linéaire de la projection annuelle prévue.

En conclusion, l'application du TEI nécessite de la pédagogie, car la charge (ou produit !) d'impôt du semestre ne reflète ni un calcul d'impôt fiscal à date ni une linéarisation de la charge d'impôt annuelle. Pour peu que le résultat avant impôt semestriel soit négatif, il peut très bien y avoir un produit d'impôt sur le semestre, quand une charge est budgétée pour la fin de l'année.

La philosophie basée sur l'application cohérente d'un même taux sur toutes les périodes n'est pas intuitive pour ceux qui raisonnent en montants.

RSM

26 Rue Cambacérès
75008 Paris
T : 33 1 47 63 67 00

www.rsmfrance.fr

RSM France est membre du réseau RSM.

Chaque membre du réseau RSM est un cabinet indépendant d'Audit, d'Expertise et de Conseil, exerçant pour son propre compte. Le réseau RSM en tant que tel n'est pas une entité juridique à part entière.

Le réseau RSM est géré par RSM International Limited, une société immatriculée en Angleterre et au Pays de Galles (sous le numéro 4040598) dont le siège social est situé au 50 Cannon Street, London, EC4N6JJ, United Kingdom.

La marque RSM et tous les droits de propriété intellectuelle utilisés par les membres du réseau sont la propriété de RSM International Association, une association régie par les articles 60 et suivants du Code civil Suisse et dont le siège est à Zoug.

©RSM International Association, 2019.