

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

La fiscalité ne peut être déconnectée de la comptabilité, autrement on la priverait d'une base scientifique de détermination de l'assiette de l'impôt qu'est la comptabilité et n'aurait plus alors de base fiable pour déterminer et suivre les résultats imposables des entreprises. Il est donc légitime que l'administration fiscale se refuse à toute tentative de déconnexion de la fiscalité de la comptabilité, c'est ainsi qu'il sera traité, en premier lieu, la question liées aux causes de divergences entre les règles comptables et règles fiscales.

ainsi, les nouveautés introduites par le SCF créent dans la majeure partie des cas des situations de distorsions importantes avec les règles fiscales en vigueur, en matière d'impôts direct, c'est à ce titre, qu'il sera traité, en deuxième lieu, la question liée aux divergences entre les règles comptables et fiscales en matière d'immobilisation, en faisant distinction entre l'immobilisation et la charge, les règles d'évaluation et de réévaluation des immobilisations, de même que, pour les revenus, tel que les ventes de marchandises et les produits fabriqués, les prestations de services, les subventions et les produits de placement, et les autres situations de distorsions naissent de l'application des règles comptables relatives aux opérations en monnaies étrangères, aux contrats à long terme et aux modifications comptables.

Et en dernier lieu, il est très utile de présenter des propositions de solutions pour cerner les incidences fiscales des nouvelles règles comptables édictées par le SCF.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Section 01 : Les causes de divergences entre les règles comptables et règles fiscales

Trois causes essentielles président à ces divergences : la première tient à la différence d'objectifs entre les règles fiscales prévues par la réglementation fiscale algérienne, notamment en matière d'impôt direct, et les règles comptables prévues soit par l'ancien plan comptable national et/ou le nouveau système comptable financier, la seconde aux subjectivités affectant tant les règles fiscales que les règles comptables, et enfin, la troisième à l'incapacité de part et d'autre d'identifier les traitements comptables scientifiques des transactions des entreprises.

1-1- La différence d'objectifs

Les règles fiscales et les règles comptables ne poursuivent pas les mêmes objectifs : alors que les premières visent à maximiser la recette fiscale ou à intervenir dans la vie économique ou sociale en tant qu'outil d'orientation de la politique économique et sociale du gouvernement (incitation à l'investissement, amélioration des conditions sociales des travailleurs, etc...), les secondes visent la fiabilité des comptes dans un esprit de neutralité totale (quels que soient les intérêts particuliers des utilisateurs concernés de l'information comptable, entreprise, fisc, investisseurs, etc...). Il est donc normal que si les objectifs diffèrent, les moyens diffèrent également.

1-2- Les subjectivités affectant les règles tant fiscales que comptables

Une règle (fiscale ou comptable) est subjective lorsqu'elle avantage un intérêt quelconque ou est influencée par cet intérêt.

S'il y a divergences entre les règles fiscales et les règles comptables c'est parce que les unes comme les autres sont entachées de subjectivité et donc ne sont pas totalement scientifiques pour refléter la réalité. Ainsi, théoriquement il ne devrait pas y avoir de divergences conceptuelles entre ces règles car :

- Du côté fiscal, s'il est légitime pour le fisc de préserver ses intérêts en veillant à ce que les règles comptables ne soient pas trop laxistes, il n'en demeure pas moins qu'il ne doit pas aussi édicter des règles non conformes à la réalité qui généreraient des recettes indues et donc injustes,
- Du côté comptable, les règles comptables ne gagnent en autorité que si elles émanent de concepts purement objectifs et donc scientifiques et, du moins sur le plan théorique, n'admettent, pour une transaction donnée, qu'un seul traitement scientifique (et non plusieurs), or il n'est pas rare qu'en comptabilité l'on rencontre tout un assortiment de

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

solutions comptables autorisées par les normalisateurs comptables (qu'ils soient nationaux ou internationaux).

1-2-1- Subjectivités fiscales

Au niveau fiscal, on distingue comme première subjectivité le souci de maximiser les recettes fiscales (intérêt du Trésor). La seconde subjectivité tient au fait que l'une des fonctions de la fiscalité est de servir comme outil de politique économique et sociale (intérêt national).

A- Règles fiscales visant à maximiser les recettes fiscales

Plusieurs règles fiscales visent cet objectif car elles n'ont, comme nous allons le voir, aucune base logique pouvant les justifier. Certaines de ces règles se rapportent à la déductibilité des charges et sont restrictives, d'autres à l'incorporation des produits et sont extensives. Nous présentons ci-après quelques unes de ces règles.

A-1- Règles fiscales restreignant la déductibilité de certaines charges

Bien que certaines charges se trouvent économiquement justifiées et donc nécessaires à l'exploitation de l'entreprise, la loi fiscale refuse de les considérer comme telles et donc d'admettre leur déductibilité de la base imposable. Il en est ainsi particulièrement des charges suivantes :

- Charges afférentes aux véhicules de tourisme : amortissement en cas d'acquisition, est déterminé, au plan fiscal, sur une base de 1 000 000 DA¹ et une durée d'amortissement de 05 ans, la fraction d'amortissement correspondant à la différence entre l'amortissement comptable est celle déterminée au plan fiscal sur la base des paramètres sus indiqués doit être réintégrée de façon extra comptable pour la détermination du bénéfice soumis à l'IBS, On est tenté ici de poser la question de savoir selon quel critère cette limite de 1 000 000 DA et 5 ans a été déterminée : pourquoi 1 000 000 DA et 5 ans et non 1 000 000 et 6, 8, 9, 10 ans ou plus ? Cette règle met clairement en évidence l'arbitraire qui entache souvent le système fiscal et qui risque d'affecter ainsi sérieusement sa crédibilité. D'un autre côté, si de tels véhicules sont nécessaires à l'exploitation de l'entreprise pourquoi ne pas admettre la déductibilité des charges relatives sans limites ? Il s'agit pourtant d'un principe fiscal de base qui rejoint, au reste, fidèlement la définition comptable des charges, selon lequel sont déductibles de la base imposable toutes les charges nécessaires à l'exploitation de l'entreprise. Enfin, il est important de noter que les véhicules de standing sont souvent

¹Cf. Article 141-3 du CID.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

imposés à l'entreprise par ses relations publiques notamment pour entretenir son image de marque au sein du public (clients, fournisseurs, banquiers, etc..).

Cette règle fiscale est donc non seulement arbitraire mais marque une contradiction de fond avec le principe de base de déductibilité des charges. Une aberration qui ne peut être tolérée et donc admise par les règles comptables.

- Cadeaux, dons, subventions et libéralités accordés aux tiers : C'est encore le même esprit d'arbitraire qui préside ici : les dons ne sont déduits de la base imposable que lorsque leur valeur unitaire ne dépasse pas 500 DA, ainsi, les subventions, les libéralités et les dons à l'exception de ceux consentis en espèces ou en nature au profit des établissements et associations à vocation humanitaire, lorsqu'ils ne dépassent pas un montant annuel de 1 000 000 DA.

Or les cadeaux, les dons accordés se trouvent souvent assortis d'une contrepartie pour l'entreprise, qui peut être direct ou indirect, immédiate ou à terme. Ils sont de ce fait économiquement justifiés pour l'entreprise et sont ainsi nécessaires pour son exploitation. Il serait plus logique d'admettre leur déductibilité totale sous réserve d'appréciation par l'administration fiscale de leur nécessité pour l'entreprise.

- Amortissements relatifs à la régularisation des amortissements irrégulièrement différés : Ces amortissements sont perdus pour l'entreprise s'ils ne sont pas pratiqués à temps à concurrence au moins de l'amortissement constant. Il s'agit ici d'une sanction qui n'est pas sans impact sur la fiabilité des comptes des entreprises car des amortissements peuvent être valablement différés pour des raisons économiques : c'est le cas par exemple des amortissements d'équipements utilisés, dans un exercice déterminé, à un rythme moins soutenu que les exercices précédents (passage par exemple, suite à une conjoncture défavorable, de 3 à une seule équipe de travail). Pourquoi alors imposer aux entreprises l'amortissement constant alors que dans certains cas ce mode d'amortissement n'est pas justifié économiquement ?
- Provisions pour congé payé, pour complément de retraite ou pour licenciement économique : Toutes ces provisions ne sont pas fiscalement admises comme charges et ne sont donc pas déductibles bien qu'elles soient économiquement justifiées si les conditions comptables de leur constitution sont respectées.
- Frais de commercialisation des biens en stock : Ces frais, s'ils ne sont pas engagés à la clôture de l'exercice, ne sont plus fiscalement déductibles même provisionnés.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

- Redevances de fabrication : Si ces redevances sont calculées sur le montant des ventes, elles sont fiscalement regardées comme des charges nées au cours de l'exercice de réalisation des ventes. Elles ne peuvent pas être incorporées au coût de production des stocks existant à la clôture des exercices antérieurs aux ventes dès lors que leur fait générateur réside dans la commercialisation des produits. Cette règle fiscale n'est pas conforme à la règle comptable selon laquelle les redevances constituent des charges de production qui doivent être incorporées au coût de revient de produits stockés même si, calculées sur la base du chiffre d'affaires réalisé, elles ne sont payables qu'au stade de la commercialisation des produits et non au stade de leur fabrication.
- Commissions versées par les entreprises exportatrices à des agents publics étrangers dans le cadre de transactions internationales : Elles sont exclues des charges déductibles pour la détermination des résultats imposables bien que ces commissions soient généralement une condition *sine qua none* d'obtention de certains marchés donc nécessaires à l'exploitation.

S'agissant des produits, il est constaté dans certains cas une prise en compte sans fondement économique, il s'agit au cas particulier des points suivants :

- Produits financiers provenant des acomptes reçus sur les commandes : Ces produits sont fiscalement intégrés à la base imposable de l'exercice de leur réalisation alors que comptablement sont à constater comme tels à l'achèvement des travaux au titre desquels ces acomptes sont reçus.
- Escompte financier se rattachant aux acquisitions d'immobilisations : Fiscalement, c'est un produit financier alors qu'il constitue comptablement un produit en atténuation des dépenses venant en déduction du coût des immobilisations acquises.
- Ventes : Les ventes sont prises en compte pour la détermination du résultat fiscal à la date de livraison des biens vendus alors que ce critère de livraison n'est pas toujours déterminant pour le transfert définitif à l'acheteur de la propriété de ces biens, il s'agit notamment du cas des ventes de complaisance effectuées en fin d'exercice pour majorer fictivement le résultat.

A-2- Règles fiscales servant comme outil de politique économique et sociale

Il est cité ici notamment les diverses provisions et amortissements autorisés fiscalement, ainsi la non déductibilité de certaines charges, qui sont généralement destinées à encourager des actions économiques, sociales, écologiques, etc... C'est le cas notamment :

- de la provision pour crédit à l'étranger.
- de la provision pour essaimage.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

- de la provision pour investissements.
- de la provision pour reconstitution des gisements miniers.
- de la provision destinée à faire face aux risques particuliers afférents aux prêts à moyen ou à long terme accordés par les établissements de banque ou de crédit ainsi que les sociétés autorisées à faire des opérations de crédit foncier, cette provision est admise à constituer, en franchise d'impôt sur les bénéfices des sociétés, dont la dotation annuelle ne peut excéder 5% du montant des crédits à moyen ou à long terme utilisés.
- de la provision destinée à faire face aux risques particuliers afférents aux crédits à moyen terme octroyés par les entreprises pour le règlement des ventes ou des travaux qu'elles effectuent à l'étranger et dont la dotation annuelle, pour chaque exercice, ne peut excéder 2% du montant des crédits à moyen terme figurant au bilan de clôture de l'exercice considéré et afférents à des opérations effectuées à l'étranger dont les résultats entrent dans les bases de l'impôt sur les bénéfices des sociétés¹.
- des amortissements constatés sur les biens acquis en crédit bail.
- de la non déductibilité de la taxe de formation et d'apprentissage pour les entreprises qui n'accomplissent pas l'effort de formation et d'apprentissage prévu par la réglementation en vigueur².
- de la non déductibilité de la taxe afférente aux véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières (VP), de moins de cinq (5) années d'âge, figurant dans le bilan des sociétés, ou pris en location par ces mêmes sociétés durant une période cumulée égale ou supérieure à trois (3) mois au cours d'un exercice fiscal, par les sociétés établies en Algérie³.

1-2-2- Subjectivités comptables

Au plan international, il y a l'influence du lobby des grandes entreprises sur les autorités de normalisation comptable d'où la multiplicité des options comptables offertes aux entreprises. Ce qui ouvre souvent la porte à des manipulations comptables par les entreprises selon leurs intérêts, portant ainsi préjudice aux intérêts du Trésor. Cette influence s'exerce indirectement sur les normes comptables internationales par le biais des normes comptables américaines (les SFAS). Il est notoirement connu que les normes comptables internationales (IAS/IFRS) sont largement inspirées des SFAS. Ces dernières lorsqu'elles se mettent en travers des intérêts des

¹ Cf. Article 141-5 du CID.

² Cf. Article 74 de la loi de finances pour 2007.

³ Cf. Article 26 de la loi de finances complémentaires pour 2010.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

grandes entreprises américaines évoluant sur le marché mondial, notamment en cas d'atteinte à leur compétitivité, sont souvent influencées par la puissance du lobby de ces entreprises qui n'hésitent pas à peser de tout son poids, en allant souvent jusqu'à plaider devant le Congrès américain, pour modifier les SFAS selon leurs convenances. C'est le cas par exemple de la SFAS n°96 sur les impôts différés dont l'application a été à maintes reprises différée en raison de sa rigueur, de son coût et du préjudice qu'elle risque de faire subir aux entreprises américaines au plan de la compétitivité, et qui a été en définitive remplacée sous la pression des entreprises américaines par la SFAS n° 109 plus favorable aux intérêts de ces entreprises, moins coûteuse mais aussi d'un degré de fiabilité moindre.

Il en est de même pour le référentiel comptable français qui, lui aussi, autorise, mais dans une mesure moindre, les options comptables. Certaines de ces options proviennent, certes, de la transposition dans le système comptable français de la IV^{ème} directive européenne mais d'autres sont permises dans un dessein, aussi, de compétitivité des entreprises françaises.

Il est bien entendu souhaitable qu'il y ait convergence de vues et donc de règles entre le fiscal et le comptable mais tant que les normes comptables offrent, pour des raisons subjectives, un éventail d'options pour le traitement comptable des transactions des entreprises, il est difficile voire utopique d'amener le fiscal à s'aligner sur le comptable. C'est donc, entre autres, cette subjectivité des normes comptables qui entravent l'unicité des vues entre la fiscalité et la comptabilité.

1-3- L'incapacité de part et d'autre d'identifier les traitements comptables scientifiques des transactions des entreprises

Cette cause, qui est commune, est d'ordre conceptuel : de part et d'autre, fiscalité et comptabilité, il y a des errements conceptuels. La comptabilité étant une science, chacune des deux disciplines tente de se rapprocher de ce repère scientifique mais sans l'atteindre encore. Et tant que ce repère n'est pas atteint les divergences persisteront. Reste, que l'effort fiscal, étant biaisé par le souci de maximiser les recettes fiscales, restera inéluctablement en déphasage par rapport à l'effort comptable qui, affranchi de cet handicap, mais dont l'ardeur est souvent freinée par l'influence d'intérêt de certaines grandes entreprises, dispose, en plus, de moyens de recherche assez performants (des grands sommités à l'IASB, exploitation des résultats des recherches entreprises par le FASB,...) et de plus en plus importants (financement par des grands cabinets internationaux).

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Section 02 : Les situations de distorsions entre les nouvelles règles comptables et les règles fiscales en matière d'impôts directs

Étant donné que les objectifs entre la comptabilité et la fiscalité sont différents, la mise en application des nouvelles dispositions comptables édictées par le SCF a créé l'apparition de plusieurs points de distorsion, ces distorsions et/ou divergences ayant trait notamment aux immobilisations, revenus et à certaines règles afférentes aux contrats à long terme, stocks...ainsi qu'aux modifications comptables.

2-1- Impact fiscal des nouvelles règles comptables édictées par le SCF en matière d'immobilisations

2-1-1- Distinction entre immobilisations et charges

Les immobilisations corporelles constituent souvent une part importante de l'actif du bilan de l'entreprise, le fait de savoir si une dépense correspond à une immobilisation ou constitue une charge d'exploitation, peut avoir un effet important sur les résultats publiés par une entreprise. Les biens acquis par l'entreprise posent généralement un problème d'affectation dans les comptes appropriés selon qu'on les considère comme biens durables ou comme biens destinés à entrer dans le cycle de production de l'entreprise.

A- Critères de distinction entre les immobilisations et les charges

Contrairement au PCN de 1975, qui se réfère à la convention de patrimonialité, et à l'instar de l'IAS 16, le SCF a retenu la finalité du bien et sa durée d'utilisation comme conditions de reconnaissance des immobilisations. Il a précisé, dans l'esprit de la convention de prééminence du fond sur la forme, que les immobilisations corporelles sont les éléments d'actifs physiques et tangible qui :

-ayant un potentiel de générer des avantages futurs, sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de bien et de service, loués à des tiers ou utilisés à des fins administratives et de soutien à leur activité.

-sont censés être utilisés sur plus d'un exercice. La durée de l'exercice comptable est de douze mois.

Cette définition n'accorde aucune importance à l'origine de l'actif pourvu qu'il soit un bien corporel, qu'il lui permette de réaliser son objet et qu'il soit conservé durablement sous la même forme, ce qui exclu l'idée de la vente dans le cycle normal d'exploitation, elle s'est écartée de celle fournie par le PCN notamment en ce qui concerne la condition d'existence

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

d'un droit de propriété sur l'actif en question et ce suite à l'abandon du principe de patrimonialité au profit de la convention comptable de prééminence du fond sur la forme.

Une immobilisation corporelle (physique, tangible et qui a préalablement vérifié les deux conditions citées ci-dessus) est comptabilisée en tant qu'actif lorsque¹ :

-il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité (ceci se vérifie lorsque les risques « vol, incendie, obsolescence... » et avantages « contribution à la fabrication d'articles créateurs de revenus » ont été transférés à l'entité. Avant que cela se produise, la transaction pour acquérir l'actif peut en général être annulée sans pénalité importante et en conséquence l'actif n'est pas comptabilisé) et,

-le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable (ce critère est en général aisément satisfait en se référant à la contrepartie en liquidité ou autre, tel que le cas de l'échange de bien par exemple : immobilisation contre stock...cédée en vue de l'acquérir et de le mettre en état d'utilisation. Généralement, le montant mentionné dans une facture, contrat, ... ou résultant d'une évaluation fiable de son cout de production constitue une mesure objective de la valeur de l'immobilisation acquise).

Les dépenses engagées par une entité sont comptabilisées en immobilisation, ou en charges. L'imputation d'une dépense à l'une ou l'autre de ces rubriques peut ne pas être aisée². C'est le cas de l'échange standard d'un moteur : doit-il s'analyser en une immobilisation ou en charge ? Les dépenses postérieures à l'acquisition d'une immobilisation doivent-elles être immobilisées ou constatées en charge ?

A cet égard, les dépenses qui ont pour résultat l'entrée d'un nouvel élément destiné à procurer à l'entreprise des avantages économiques futures, constituent des immobilisations. Le terme "futur" n'est pas défini dans les textes, mais dans la pratique il correspond généralement à une période supérieur à un an.

Quant aux dépenses faites sur des éléments déjà existants, elles constituent :

-des charges d'exploitation, si elles ont pour effet de maintenir ou de remettre en état d'utilisation une immobilisation sans apporter d'amélioration substantielle, c'est-à-dire qu'elles restaurent le niveau de performance de l'actif³.

¹Cf. Article 111-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

²R.Zarrouk, **Op.cit.**, 2007, P : 55.

³Cf. Article 121-6 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

-des immobilisations, si elles augmentent la valeur comptable de ces actifs, c'est-à-dire quand il est probable que des avantages économiques futurs, supérieurs au niveau original de performance, iront à l'entreprise.

Donc, on peut conclure que seules les dépenses qui améliorent la capacité bénéficiaire future de l'actif existant au-delà du niveau normal antérieurement déterminé peuvent être incluses dans la valeur comptable brute.

Les améliorations qui aboutissent à une augmentation des avantages futurs sont par exemples:

-la modification d'une unité de production permettant d'allonger sa durée d'utilité ou d'augmenter sa capacité.

-l'amélioration de pièces machines permettant d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité de la production ou de la productivité de l'unité.

-l'adoption de nouveau processus de production permettant une réduction substantielle des coûts opérationnels antérieurement constatés.

B- Incidences fiscales de la distinction

La distinction entre l'immobilisation et charges est intéressante sur le plan fiscal, car la constatation en charge d'une dépense ou son immobilisation peut impacter significativement les informations publiées par l'entité, mais également peut donner lieu à deux types d'incidences fiscales.

B-1- Constatation d'une immobilisation en changes d'exploitation

L'entreprise procède spontanément ou volontairement à la constatation comptable d'une acquisition d'immobilisation en frais généraux, ce montant sera rapporté par l'administration fiscale, à la suite d'un contrôle, sur pièces ou sur place, aux résultats imposables.

S'il s'agit d'une immobilisation amortissable, il est admis que l'entreprise retrouve le droit de pratiquer un amortissement dans les conditions du droit commun dès la régularisation de ces écritures comptables par l'inscription à l'actif de l'élément considéré. Pour la période antérieure, elle perd le droit de déduction des amortissements non pratiqués puisque les dotations aux amortissements ne sont admises en déduction que s'elles sont constatées en comptabilité¹.

Cependant, il est à noter que ces amortissements peuvent être pratiqués au taux habituel après la fin de la période normal d'amortissement ou encore en totalité au moment de la mise en services des éléments considérés.

¹Instruction relative à l'IBS n°246/MF/DGI/DELF/LF/92, P : 85.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Même pour les immobilisations de faible valeur dont le montant n'excède pas 30 000 DA en hors taxe¹, les entreprises ont la faculté fiscale de pratiquer un amortissement intégral au cours de l'exercice de leur mise en service, si elles sont constatés directement en charge d'exploitation, elles seront rejetées fiscalement des charges déductibles. Donc l'entreprise est tenue de les immobiliser en premier lieu et de procéder à leur amortissement intégral en second lieu.

B-2- Immobilisation de charges

Une entreprise déficitaire et qui ne voit pas de perspectives proches de bénéfice serait tentée, notamment, d'immobiliser des charges ne répondant pas aux critères d'immobilisation. Cette solution lui permet de camoufler partiellement sa situation précaire, d'une part, et lui offre l'avantage de reporter indéfiniment ses charges par le biais des amortissements différés, d'autre part, cette situation risque:

- de voir, en cas de redressement fiscal, les amortissements pratiqués réintégrés aux résultats imposables.
- de perdre le droit à déduction de charges redressées si l'administration retient la mauvaise foi.

2-1-2- Règles d'évaluation des immobilisations

Une immobilisation corporelle ou incorporelle qui répond aux critères de classement en tant qu'actif doit être évaluée à la comptabilisation initiale à leur coût d'entrée. Ce coût diffère selon la nature de l'acquisition et peut engendrer des conséquences sur le plan fiscal.

A- Immobilisations acquises à titre onéreux

Les immobilisations acquises à titre onéreux sont comptabilisées à leur coût d'acquisition qui comprend le prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de l'opération, déduction faite des rabais et remises commerciaux, obtenus sur facture de vente initiale ou hors facture, majoré des droits de douanes et autres taxes fiscales non récupérables par l'entreprise auprès de l'administration fiscale ainsi que les frais directement attribuables pour obtenir le contrôle de l'actif et sa mise en état d'utilisation².

Les frais de livraison et de manutention initiaux, les frais d'installation, les honoraires des professionnels tels qu'architectes et ingénieurs constituent des frais directement attribuables.

¹Cf. Article 07 de la loi de finances complémentaire pour 2009, modifiant complétant l'article 141-3 du CID.

²Cf. Article 112-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Sont exclus du coût d'acquisition les frais généraux, administratif et les frais engagés à l'occasion de la mise en exploitation d'un bien immobilisé pendant la période intérimaire entre la fin de son installation et son utilisation à capacité normale.

B- Immobilisations produites par l'entreprise

Les immobilisations produites par l'entreprise sont comptabilisées à leur coût de production¹. Les nouvelles dispositions comptables introduites par le SCF précisent ainsi les éléments à incorporer dans la valeur d'une immobilisation produite par l'entreprise. Désormais, le coût de production d'un bien ou d'un service correspond au coût d'acquisition des matières consommées et services utilisés pour cette production augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est-à-dire, des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Sachant que les immobilisations produites par l'entreprise correspondent à celles créées uniquement par celle-ci, à celles sous traitées en partie par l'entreprise ou à celles sous traitées en totalité par l'entreprise tout en restant le maître d'œuvre.

C- Les immobilisations acquises par voie d'échange et à titre gratuit

Une telle opération se décompose pour le cas d'échange d'actifs dissemblables en une opération de vente suivie d'une opération d'achat et la différence éventuelle entre la juste valeur (coût actuel) du bien reçu en échange et la valeur comptable nette du bien cédé constitue une perte ou un profit exceptionnel.

Pour le cas d'un échange d'actifs similaires, l'évaluation sera faite à la valeur comptable des actifs donnés en échange.

Pour ce qui est des immobilisations acquises à titre gratuit, et celles reçues à titre d'apport en nature, les nouvelles dispositions édictées par le SCF précisent que leur inscription à l'actif de l'entreprise se fait respectivement sur la base de la juste valeur à la date d'entrée et par la valeur d'apport².

S'agissant des immobilisations acquises avec clause de réserve de propriété, celles-ci peuvent figurer au bilan de l'acquéreur dès la date de leur remise matérielle, bien que le transfert de propriété en soit suspendu jusqu'à la levée de la réserve. Cette position se justifie par le fait que même si la clause de réserve de propriété reste valable entre les deux parties contractantes, elle est inopposable à la masse des créanciers en cas de faillite.

¹Cf. Articles 112-2 et 112-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

²Cf. Article 112-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

D- Aspect fiscal de l'évaluation des immobilisations

Fiscalement, le principe d'évaluation des immobilisations est le même que celui défini précédemment, exception faite pour les immobilisations acquises avec clauses de réserve de propriété, ou juridiquement la propriété n'est pas encore acquise à la date de perception. Dans ce dernier cas, la charge d'amortissement ne sera pas admise en déduction du bénéfice imposable.

Un autre problème fiscal peut se poser au niveau de l'évaluation des immobilisations, lors d'un contrôle fiscal sur le prix d'acquisition d'immobilisation servant comme base pour le calcul du droit d'enregistrement, deux cas peuvent être considérés:

-l'entreprise se trouve obligée de payer un complément de droit de mutation si la valeur vénale du bien acquis ayant été considérée par l'administration comme supérieure au prix exprimé dans l'acte.

L'insuffisance relevée reste sans influence sur la base à retenir fiscalement pour le calcul des amortissements ainsi que sur le calcul de la plus value imposable dégagée lors de la cession ultérieure de l'immobilisation.

C'est donc le prix d'acquisition constaté initialement dans la comptabilité qui demeure la base pour la détermination de l'assiette imposable nonobstant le rehaussement opéré par le service des impôts.

-le deuxième cas est différent si l'administration, contestant la sincérité du prix exprimé dans l'acte d'acquisition avait pu établir l'existence d'une dissimulation. Dans ce cas, ça serait le prix réellement payé et non pas celui initialement comptabilisé qui devrait être retenu pour le calcul des annuités d'amortissements ainsi que pour la détermination de la plus ou moins value lors de la cession de l'élément considéré, et l'amortissement pratiqué en plus sera réintégré au résultat imposable.

2-1-3- Réévaluation des immobilisations

En raison de la dépréciation monétaire et pour suppléer aux conséquences néfastes de l'inflation et sans remettre en cause le cadre comptable traditionnel, le législateur a mis en place un système de réévaluation qui consiste à une réactualisation de la valeur comptable des éléments d'actif, la réévaluation peut être soit légale soit libre et engendre des incidences au plan fiscal.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

A- La réévaluation légale des immobilisations

La réévaluation est une opération réglementée qui permet de substituer à la valeur d'origine des éléments d'actif leur valeur véritable à une date déterminée¹.

A cet effet, et afin de procéder à la correction des effets de l'inflation de divers éléments du patrimoine de l'entreprise en franchise d'impôt, le législateur a prévu dans les articles 185 et 186 du CID, la faculté d'appliquer la réévaluation légale.

Cette méthode de réévaluation s'opère sur la base des indices fixés par voie réglementaire et qui doivent s'appliquer aussi bien aux valeurs d'acquisition qu'aux amortissements déjà pratiqués.

La réglementation fiscale de la réévaluation légale permet de l'assortir d'importants avantages fiscaux, ces avantages sont:

-la réévaluation des amortissements déductibles. En effet, la réévaluation légale permet de déduire le bénéfice imposable par la déduction de l'amortissement de l'écart de réévaluation des immobilisations amortissables. Dans ce cas, l'amortissement se calcule sur les nouvelles valeurs comptables nettes des immobilisations.

-l'exonération de l'écart de réévaluation de l'impôt sur les revenus et de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

-l'exonération totale de tous les impôts et taxes, de l'incorporation de l'écart de réévaluation au capital, à condition qu'elle soit portée sous une rubrique distincte.

B- La réévaluation libre des immobilisations

La réévaluation libre est une réévaluation pratiquée par les sociétés en dehors des systèmes légaux de réévaluation suite à une décision des dirigeants de la société.

Du point de vue comptable, une entité a, en ce qui concerne les immobilisations corporelles et incorporelles, le choix entre deux méthodes comptables : le modèle du coût et le modèle de réévaluation. Ce choix doit être le même par « catégorie » d'immobilisation, une catégorie étant un ensemble d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre de l'activité de l'entreprise. Entre catégories d'actifs, les méthodes d'évaluation peuvent varier. Il importe de noter à cet effet, que cette application de catégories constitue une violation du principe de l'évaluation individuelle, important dans une comptabilité fiscale. Ainsi, le fait que la logique de l'emploi du modèle de réévaluation pour les actifs immobilisés corporels et incorporels est tout à fait différente de celle qui concerne les actifs financiers et les immeubles de placement. En effet, les premiers sont destinés à être affectés durablement à l'activité ordinaire de

¹L'équipe fiscale de la revue fiduciaire, **Fiscal**, GRF, Paris, 16^{ème} Edition, 2001, P : 750.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

l'entité. De ce fait, ils sont sujets à un amortissement. En superposant ainsi la technique de l'amortissement et le modèle de réévaluation, le référentiel IFRS ainsi que le SCF reconnaît clairement que la valeur comptable nette d'une immobilisation au sens du modèle du coût (coût d'acquisition moins cumul des amortissements) n'est pas, dans de nombreux cas une information pertinente quant à la valeur réelle de cet actif.

Alors que pour les immobilisations corporelles, la méthode de réévaluation impose comme seule condition que la juste valeur puisse être déterminée de manière fiable, pour les immobilisations incorporelles, elle ajoute la condition supplémentaire que cette juste valeur soit déterminée par rapport à un marché actif¹. A ce titre, il est clair qu'il est exceptionnel qu'un marché actif existe pour une immobilisation incorporelle. L'IAS 38 prévoit d'ailleurs explicitement dans son article 78 et cite comme exemples possibles dans certaines juridictions, les licences de taxi, les licences de pêche, ou des quotas de production, librement cessibles. Par contre comme la grande majorité des immobilisations incorporelles sont uniques dans leur nature, la condition de l'homogénéité est presque toujours violée. Cette forte restriction de l'application du modèle de réévaluation pour les immobilisations incorporelles est une application de la balance entre pertinence et fiabilité. La condition nécessaire du marché actif implique donc que la juste valeur de l'actif sera le prix mis à la disposition du public sur un tel marché.

Concernant les immobilisations corporelles, L'IAS 16 dans son article 32, encourage l'utilisation d'évaluations « à dire d'expert ». La juste valeur correspond en règle générale au prix de marché ainsi estimé. Pour des immobilisations de nature spécifique ou rarement vendues individuellement, l'article 33 prévoit alors l'utilisation du coût de remplacement net d'amortissement. Il en est de même dans le cadre de l'application du traitement autorisé² pour l'évaluation ultérieure des immobilisations, une immobilisation corporelle ou incorporelle après sa comptabilisation tant qu'actif, est comptabilisée à son montant réévalué, c'est-à-dire à sa juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures. Les réévaluations sont effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable des immobilisations concernées ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur

¹Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes : (a) les éléments négociés sur un marché sont homogènes ; (b) on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants ; et (c) les prix sont mis à la disposition du public.

²Cf. Article 121-21 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

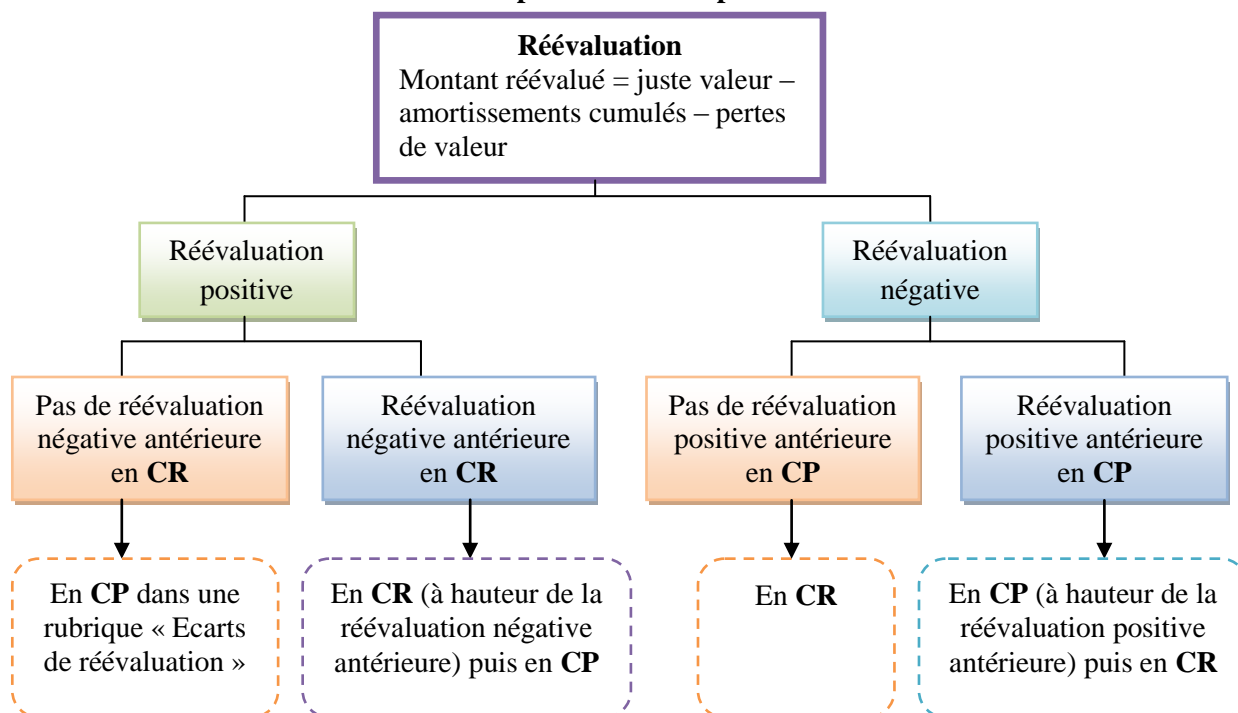
Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

à la date de clôture. Après réévaluation, les montants amortissables sont déterminés sur la base des montants réévalués.

Toutefois, lorsque la valeur comptable d'un actif augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation est créditée directement en capitaux propres dans le compte écart de réévaluation. Cependant, une réévaluation positive est comptabilisée en produit dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, antérieurement comptabilisée en charge. Alors que lorsque la réévaluation d'un actif fait apparaître une perte de valeur "réévaluation négative", cette perte de valeur est imputée en priorité sur l'écart de réévaluation antérieurement comptabilisé en capitaux propres au titre de ce même actif, le solde éventuel "écart de réévaluation net négatif", est constaté en charge.

En résumé, et bien que ces dispositions relatives aux immobilisations corporelles et incorporelles aient l'air relativement simple à première vue, elles présentent cependant certaines difficultés pratiques. Premièrement, les normes IAS 16 et IAS 38 ainsi que les dispositions comptables édictées par le SCF laissent le choix de la méthode comptable à l'entreprise. On risque donc d'observer des pratiques divergentes chez différentes entités pour une même situation économique. Deuxièmement, pour les entités choisissant la méthode de réévaluation, toute la difficulté réside évidemment dans la détermination de la juste valeur. Ici, les règles comptables ne sont à nouveau pas très prescriptives et laissent donc beaucoup de latitude d'application aux dirigeants de l'entité. Le schéma ci-dessous, présente de façon synthétique la comptabilisation des réévaluations pour les immobilisations corporelles et incorporelles.

Schéma n°07 : Comptabilisation des réévaluations pour les immobilisations corporelles et incorporelles¹



Source : F.Mousel, Op.cit., 2005, P : 213.

Au plan fiscal, la législation fiscale a levé toute équivoque quant au traitement approprié devant être réservé au cas de l'espèce (plus value et dotations complémentaires d'amortissement) soit l'imposition de la plus value s'agissant de réévaluation libre d'une part et de l'adéquation recherchée par rapport au nouveau cadre comptable d'autre part.

A l'effet d'éviter une surcharge fiscale lors de la première application du SCF, la plus value résultant de la réévaluation d'immobilisations à la date d'entrée du système comptable financier est rapportée au résultat fiscal dans un délai maximum de cinq ans².

2-1-4- Les amortissements des immobilisations

L'amortissement s'entend en général, comme étant l'estimation de perte de la capacité d'un actif à générer des avantages économique futurs, cette estimation se fonde sur la réalité économique. Toutefois, pour être admise en déduction les dotations aux amortissements

¹CR : Compte de Résultat. CP : Capitaux Propre. En ce qui concerne la rubrique « écart de réévaluation », soit elle est à créditer dans son intégralité en résultat reporté lors de la réalisation de l'actif correspondant, soit elle peut être créditée en résultat reporté au fur à mesure de la consommation de l'actif dans l'entité. Dans ce deuxième cas, le montant transféré en résultat reporté est la différence entre l'amortissement basé sur la valeur comptable réévaluée et l'amortissement basé sur le coût initial de l'actif, en aucun cas, le transfert ne transite par le compte de résultat.

²Cf. Article 10 de la loi de finances complémentaire pour 2009.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

doivent satisfaire à des conditions fiscales, qui ne sont pas forcément identique à celle de la comptabilité. Il serait intéressant de clarifier ces deux positions.

A- Aspect comptable des amortissements

La plupart des auteurs justifie l'amortissement en se référant à une notion financière (dépréciation), à des raisons techniques (usure, désuétude) ou à des impératifs économiques (maintien du potentiel de l'entité) cherchant à expliquer sa nature, son but sans jamais trouver un critère unique.

La pratique très répandue de l'amortissement forfaitaire calculé sur la base d'un nombre d'années correspondant à la durée d'utilité gagne à être délaissée au profit d'une répartition de l'investissement sur plusieurs exercices en consacrant l'idée que chaque exercice bénéficiant de l'usage du bien supporte sa part d'amortissement. Le nouveau système comptable financier, à l'instar des normes comptables internationales, a retenu une définition privilégiant la fiabilité des états financiers basée sur cette idée.

A ce titre, et en vertu des dispositions de l'article 121-7 de l'arrêté du 28 juillet 2008, on peut dégager les définitions suivantes :

A-1- L'amortissement

L'amortissement correspond à la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation sur sa durée d'utilité et traduit la diminution irréversible de sa valeur résultant de l'usage, du temps, du changement technologique et toute autre cause. La dotation aux amortissements est comptabilisée en charges à moins qu'elle ne soit incorporée dans la valeur comptable d'un actif (si les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif sont absorbés dans la production d'autres actifs, la dotation fait partie du coût de l'autre actif et est inclus dans les coûts de fabrication des stocks et l'amortissement des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle).

On le comprend, l'amortissement s'effectue donc selon un plan d'amortissement établi lors de l'entrée en comptabilité de l'actif. Il se déduit du principe de correspondance des charges et des produits. Conceptuellement, il est important de comprendre que l'amortissement relève d'une comptabilité dynamique. En effet, son but est de déterminer le plus justement le résultat d'une période en rattachant le plus fidèlement possible les charges et les produits aux différentes périodes comptables. Cet objectif diffère de celui d'une comptabilité statique pure, essayant de déterminer le plus correctement le patrimoine bilantaire de l'entité. Dans une telle optique, un amortissement ne pourrait être systématique, il se déterminerait période par

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

période en comparant la valeur (réelle, soit d'utilité, soit de revente) de l'actif corporel en début et en fin de période. La complexité du référentiel comptable provient du fait qu'il mélange à la fois des aspects de comptabilité dynamique et des aspects de comptabilité statique. En dehors d'un plan d'amortissement régulier, l'entité peut choisir le modèle de réévaluation pour l'évaluation postérieure des actifs corporels ; de surcroît, les règles comptables relatives à l'identification des dépréciations qui sont obligatoirement à acter. Ce mélange rend l'évaluation des actifs corporels très confuse.

Le caractère obligatoire de la constatation des amortissements est consacré par le code de commerce, la non constatation de la dotation aux amortissements peut conduire sur le plan comptable à la présentation d'un bilan inexact et à la distribution de dividendes fictifs qui constituent des délits¹. La simple omission ne suffit pas pour que le délit soit constitué. Il fut, également, l'existence de l'élément intentionnel conformément aux principes généraux du droit pénal.

Un plan d'amortissement comporte un montant amortissable, une durée d'utilité et une méthode d'amortissement.

A-2- Le montant amortissable

Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle². Les éléments du coût et l'évaluation du coût d'une immobilisation corporelle sont traités dans les articles 112-1 à 112-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, la sous-phrase « ou tout autre montant substitué au coût » indique que le montant amortissable peut changer au cours de la vie économique de l'immobilisation, soit du fait de réévaluations, positives ou négatives, soit du fait de pertes de valeur. Notons aussi que montant amortissable et immobilisation corporelle ne sont pas deux notions qui se recouvrent : en effet, l'article 121-4 de l'arrêté suscitait traite de la problématique de la comptabilisation par composants. Une immobilisation corporelle doit ainsi être subdivisée en plusieurs composants à amortir séparément, si leur coût est significatif par rapport au coût total de l'actif, elle peut être subdivisée si le coût individuel des composants est non significatif.

La valeur résiduelle d'un actif est définie comme le montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés. Si l'actif avait

¹Cf. Article 723 du code de commerce.

²Cf. Article 121-7 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité. Il ne s'agit donc pas d'un prix de vente futur, il s'agit de la valeur de sortie nette actuelle de l'actif en faisant l'hypothèse qu'il se trouve dans la même condition qu'à la fin de sa durée d'utilité.

Elle est estimée à la date d'acquisition sur la base de la valeur de réalisation qui prévaut à cette date pour des immobilisations similaires ayant atteint le terme de leur durée d'utilité et ayant été utilisées dans des conditions semblables à celles dans lesquelles l'immobilisation sera utilisée.

Dans la pratique, elle est souvent insignifiante et, de ce fait, négligée dans le calcul du montant amortissable. Toutefois, s'il apparaît qu'elle est significative, elle viendra en déduction du coût du bien pour déterminer sa base d'amortissement. Les dotations de l'exercice en cours et des exercices futurs doivent être ajustées, le plan d'amortissement modifié en conséquence et les notes relateront la nature et le montant de ce fait.

Il est à noter que le SCF à l'instar du référentiel international impose de revoir cette valeur résiduelle à la fin de chaque période annuelle et de comptabiliser le cas échéant un changement d'estimation comptable selon l'IAS 8, c'est ainsi que les modifications apportées impactent de façon prospective la base amortissable et la charge d'amortissement. L'amortissement est toujours comptabilisé, même si la juste valeur de l'actif excède sa valeur comptable. Le seul cas où aucun amortissement n'est à acter est lorsque la valeur résiduelle de l'actif devient supérieure à sa valeur comptable.

La pratique la plus répandue est de maintenir la valeur résiduelle à son évaluation initiale¹. Cette nouvelle règle peut avoir une incidence dans certaines circonstances limitées comme le cas des entités qui cèdent habituellement leurs biens avant le terme de leur durée d'utilité notamment lorsqu'il existe un marché d'occasion actif ou le cas des biens ayant une valeur résiduelle significative à la fin de leur durée d'utilité.

A-3- La durée d'utilité

Les avantages économiques futurs inclus dans une immobilisation amortissable sont principalement consommés par une entité du fait de son utilisation. D'autres facteurs, tels que l'obsolescence technique ou commerciale ou encore l'usure d'un actif alors qu'il reste inutilisé, conduisent souvent à la diminution des avantages économiques qui auraient pu être utilisés grâce à cet actif.

¹R.Zarrouk, Op.cit, 2007, P : 113.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

L'appréciation de la durée d'utilité d'une immobilisation amortissable est une affaire de jugement généralement fondée sur l'expérience de l'entité avec bien semblable. La durée d'utilité appelée également durée réelle d'utilisation est:

- soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif amortissable.
- soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif considéré.

Le référentiel comptable international ainsi que le SCF ne définit donc pas une durée d'utilité objective, à titre d'exemple la vie économique moyenne d'un ordinateur est de cinq ans, mais bien une durée d'utilité subjective qui tient non seulement compte des conditions d'utilisation spécifiques à l'entité, exemple : il fait particulièrement humide dans l'usine, donc l'ordinateur s'utilise plus vite, mais encore de l'intention d'utilisation de l'actif par l'entité, exemple : elle projette de le vendre après deux ans à un grossiste pour ordinateurs usés. Cette idée est explicitement consacrée par l'article 121-7 de l'arrêté suscité tout comme la valeur résiduelle, la durée d'utilité doit être revue périodiquement et le cas échéant un changement d'estimation comptable doit être comptabilisé. Comme la durée d'utilité dépend des intentions d'utilisation du bien, la valeur résiduelle en dépend aussi. Cette dernière ne doit donc pas être confondue avec une valeur de mise au rebut de fin de vie économique.

A-4- Le mode d'amortissement

Le montant amortissable d'une immobilisation doit être reparti de façon systématique sur sa durée d'utilité. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité s'attend à consommer les avantages économiques futurs liés à l'actif.

Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés, l'entreprise sélectionne le mode qui reflète le plus étroitement le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs représentatifs de l'actif sans tenir compte du niveau de sa rentabilité ou de considérations fiscales. Ce mode est appliqué de manière cohérente d'une période à l'autre sauf en cas de changement du rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs. Ces modes incluent le mode linéaire, le mode dégressif, le mode progressif et le mode des unités de production¹.

-le mode linéaire ou constant conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif. Il est approprié au bien générateur d'avantages économiques futurs constants d'un exercice à l'autre, ce mode conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif si la valeur résiduelle de l'actif ne change pas.

¹Cf. 2^{ème} paragraphe de l'article 121-7 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

-le mode dégressif ou décroissant conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité du bien. Il est approprié au bien générateur d'avantages économiques futurs décroissant d'un exercice à l'autre.

-le mode progressif ou croissant conduit à la constatation d'une annuité croissante sur la durée d'utilité du bien.

-le mode des unités de production ou variable, basé sur la production par référence à l'emploi du bien, conduit à une charge proportionnelle à l'utilisation du bien. Il est approprié au bien générateur d'avantages économiques fluctuants d'un exercice à l'autre, c'est le cas où la dépréciation subie dépend du nombre de kilomètres parcourus, du nombre de pièces produites, du nombre d'heures de travail..., selon ce mode fondé sur l'utilisation, la dotation peut être nulle lorsqu'il n'y a aucune production.

Aucun de ces modes n'est prescrit, n'importe quelle mode est valable, s'il reflète adéquatement la consommation des avantages économiques futurs liés à l'actif. La détermination du mode d'amortissement est, tout comme celui de la durée d'utilité, conditionnée par les caractéristiques objectives de l'actif. Il doit aussi être revu à la fin de chaque période annuelle¹. En cas de modification importante du rythme de réalisation des avantages économiques futurs attendus, le mode retenu doit être ajusté afin de refléter cette modification qui affectera la charge d'amortissement de l'exercice en cours et des exercices ultérieurs.

De ce qui précède, il est retenu que l'amortissement selon le SCF inspiré du référentiel comptable international est une technique tout à fait individualisée au niveau de l'entité. Les paramètres importants sont l'intention d'utilisation de l'actif et la consommation des avantages économiques futurs qu'il génère. L'unité d'amortissement n'est pas l'immobilisation corporelle, mais bien le composant ; et l'entité est libre de choisir le niveau de fragmentation qui lui semble convenable, même si le coût des composants ainsi retenus n'est pas significatif. Le degré d'appréciation laissé aux dirigeants de l'entité est énorme.

B- Aspect fiscal des amortissements

Du point de vue fiscal, l'amortissement est défini comme étant une charge déductible opérée au titre de la détermination du résultat de l'exercice soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) en contrepartie de la dépréciation définitive des immobilisations figurant à l'actif de l'entreprise et résultant de l'usure, du temps et de l'obsolescence².

¹Cf. Article 121-8 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

² Cf. Article 141-3 du CID.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

B-1- Condition de déductibilité des amortissements

Pour être admis en déduction du bénéfice imposable, l'amortissement doit remplir les conditions suivantes :

B-1-1-Constataion de l'amortissement sur des éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation

Si la législation fiscale prévoit les mêmes causes de dépréciation que la législation comptable à savoir la dépréciation effective résultant de l'usage du temps ou du progrès techniques, elle n'admet pas la déduction des amortissements pour tous les actifs immobilisés¹.

En effet, le bien amortissable doit être la propriété de l'entreprise, soumis à la dépréciation et dont l'amortissement n'est pas expressément exclu des charges déductibles², il en découle que l'amortissement n'est pas admis en déduction lorsque :

-le bien amortissable n'est pas la propriété de l'entreprise, c'est le cas des biens dont l'exploitation est locataire ou usufruitier, y compris ceux exploités sous forme de leasing.

-le bien ne fait pas partir de l'actif immobilisé, c'est le cas par exemple des stocks.

-le bien n'est pas susceptible de dépréciation, tel que les emballages sous forme de bouteilles de verre récupérables ne sont pas amortissables du fait de l'impossibilité de leur identification et de défaut de dépréciation³.

-le bien est exclu du droit à l'amortissement, tels que :

✚ les avions et bateaux de plaisance mis à la disposition des dirigeants ou employé de l'entreprise et dont l'utilisation ne concerne pas directement l'objet de l'entreprise.

✚ les terrains, le fonds de commerce et les brevets et marques de fabrique.

Le législateur exclu les terrains du droit à déduction du fait de l'absence de dépréciation de ces biens. Toutefois, les terrains occupés par les carrières doivent en principe être amortis à condition que la dépréciation puisse être démontrée et justifiée par l'état du sol après extraction des matériaux.

B-1-2-Constataion de l'amortissement sur la base du coût de revient d'acquisition ou de fabrication

Fiscalement, la base d'amortissement est constituée par le coût de revient ou d'acquisition lorsque le bien est acquis et le coût de fabrication lorsque le bien est produit par l'entreprise elle-même⁴.

¹Instruction relative à l'IBS n°246/MF/DGI/DELF/LF/92, P : 34.

²M.Maalaoui, **Mémento impôt directs de Tunisie**, Price-water house coopers, 2006, P : 90.

³**Idem**, P : 90.

⁴Cf. Article 145 du CID.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Néanmoins, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé une immobilisation et ayant fait l'objet d'une déduction, ne fait pas partie du prix de revient, base de l'amortissement.

B-1-3-Constataion de l'amortissement dans les limites légales autorisées

La limite à respecter se situe au niveau des taux admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation, compte tenu, le cas échéant, des circonstances particulières pouvant influencer sur cette durée c'est donc la durée d'usage, appelée également durée normale d'utilisation, qui est retenue en fiscalité, telle qu'elle est fixée par voie réglementaire¹.

Les taux d'amortissement annuel généralement admis par l'administration fiscale sont les suivants²:

- Bâtiments commerciaux 2 à 5%,
- Mobilier 10%, Matériel 10 à 15%,
- Matériel automobile 20 à 25%, Agencement 5 à 10%,
- Equipement de bureaux 10 à 20%,
- Equipement informatique et outillage 20 à 33%.

B-1-4-Comptabilisation de l'amortissement

Pour être admis en déduction du résultat imposable, l'amortissement doit être réellement effectué dans les écritures de l'entreprise c'est-à-dire constatée en comptabilité³.

Il demeure entendu, dans ce cas, que les amortissements non constatés en comptabilité, ne sont pas déductibles du résultat fiscal de l'exercice concerné et ne sont pas reportables sur les résultats des exercices postérieurs en tant qu'amortissements différés.

B-1-5-Apparition de l'amortissement sur un relevé détaillé joint à la déclaration annuelle

D'après la doctrine administrative, ce relevé doit indiquer le prix de revient, les amortissements pratiqués, la valeur comptable nette, la durée d'utilisation ou les taux d'amortissement retenus ainsi que les méthodes d'amortissement pratiquées.

Aussi, les contribuables visés à l'article 136 du CID sont tenus de fournir en même temps que la déclaration des résultats de chaque exercice⁴, un état comportant l'indication de l'affectation de chacune des voitures de tourisme ayant figuré à leur actif ou dont l'entreprise a assumé les

¹Cf. Article 05 de la loi de finances complémentaire pour 2009.

²Instruction relative à l'IBS n°246/MF/DGI/DELFI/LF/92.

³P. Oudenot, **Op.cit.**, 2001, P : 355.

⁴Cf. Article 153 du CID.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

frais au cours de cet exercice.

B-2- Les modes d'amortissement

En la matière, le législateur fiscal a prévu trois modes d'amortissements qui sont le linéaire, le dégressif et le progressif.

B-2-1-L'amortissement linéaire

L'amortissement linéaire et le régime de droit commun en Algérie. C'est-à-dire qu'il est le seul système applicable de plein droit, pour toutes les immobilisations sans aucune restriction sauf option pour les autres modes d'amortissement¹.

Ce système consiste à pratiquer des annuités constantes tout au long de la période d'amortissement, laquelle est égale au quotient de la valeur d'origine à la durée normale d'utilisation de l'élément déterminée par les usages de la profession. Le montant des annuités peut être également, calculé en appliquant à la valeur d'origine un taux d'amortissement obtenu en divisant 100 par la durée normale d'utilisation pendant cet exercice².

B-2-2-L'amortissement dégressif

Ce mode d'amortissement consiste à pratiquer des annuités d'amortissements d'importance décroissante³, plus grandes les premières années et moindres ultérieurement.

En d'autres termes, le montant des annuités décroît avec le temps, ce qui permet aux entreprises le renouvellement rapide de leur biens d'équipement⁴ et d'accroître ses possibilités d'autofinancement durant les premiers exercices.

Aux termes de l'article 174-2 du CID, ce mode d'amortissement est dérogatoire au droit commun, il n'est applicable que pour certains biens sous certaines conditions d'utilisation⁵:

-les immobilisations liées directement à la production, à l'exception des immeubles des chantiers, des bâtiments et locaux servant à l'exercice de la profession ;

-les immobilisations des entreprises relevant du secteur touristique, y compris les immeubles.

Aussi, les entreprises doivent réunir trois conditions :

-elles doivent être soumises au régime d'imposition d'après le bénéfice réel, c'est le cas notamment des sociétés soumises à l'IBS.

¹Cf. Article 174-1 du CID.

²M.Z.Khafrabi, **Techniques Comptables**, Berti, Alger, 5^{ème} Edition, 2003, P : 316.

³P.Oudenat, **Op.cit.**, 2001, P : 377.

⁴M.Maalaoui, **Op.cit.**, 2006, P : 99.

⁵Voir l'annexe n°06.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

-elles doivent informer l'administration fiscale par une lettre demandant l'option et la détermination des immobilisations soumises à l'amortissement dégressif. Une fois l'option faite, elle est irrévocable pour les investissements qu'elle concerne.

-les biens susvisés doivent obligatoirement avoir une durée normale d'utilisation supérieure ou égale à trois (03) ans au moment de l'acquisition ou de la création.

L'annuité d'amortissement dégressif se calcule en multipliant la valeur comptable nette par un taux constant. La base d'amortissement devient décroissante, elle n'est jamais nulle. Lorsque l'annuité d'amortissement dégressif est inférieur à l'annuité linéaire, l'amortissement à pratiquer est linéaire est correspondant au rapport : valeur résiduelle / nombre d'années restant à courir.

Le taux d'amortissement dégressif est égal au taux d'amortissement linéaire du bien amortissable, affecté par l'un des coefficients suivants:

- ✓ 1,5 pour les biens dont la durée normale d'utilisation est de 3 à 4 ans.
- ✓ 2 pour les biens dont la durée normale d'utilisation est de 5 à 6 ans.
- ✓ 2,5 pour les biens dont la durée normale d'utilisation est supérieure à 6 ans.

B-2-3-L'amortissement progressif

Ce mode d'amortissement consiste à constater des annuités faibles les premières années et plus importantes ultérieurement. Il est souvent utilisé pour les investissements dont la durée de maturité est longue.

De ce fait, il offre aux entreprises, des possibilités d'autofinancement réduites durant les premières années.

L'amortissement progressif est applicable à tous les investissements sans limitation puisqu'il est plutôt « avantageux » pour l'administration fiscale.

Toutefois, pour bénéficier de ce système, l'entreprise doit joindre une lettre d'option à la déclaration annuelle. L'annuité d'amortissement progressif, est obtenue en multipliant la valeur d'origine à un taux de plus en plus élevé au fur et à mesure que l'investissement vieillit.

Le taux progressif applicable est déterminé par une fraction admettant comme numérateur, le nombre d'années correspondant à la durée d'utilisation et comme dénominateur $N(N+1) / 2$, où N est le nombre d'années d'amortissement¹.

¹Cf. Article 174-3 du CID.

C-Divergences entre les nouvelles règles comptables et fiscales en matière d'amortissement

La dotation aux amortissements représente un élément essentiel de la capacité additionnelle d'autofinancement dégagée par l'exploitation courante d'une entreprise, elle permet de récupérer le montant investi en immobilisations et donc, de servir pour renouveler ses actifs.

La législation fiscale, facteur essentiel contribuant au développement économique du pays et à l'encouragement des entreprises a prévu une réglementation adéquate régissant le mode de déduction de la charge d'amortissement.

Ce mode, comparé à celui du système comptable des amortissements, présente des divergences qu'on va essayer de présenter ci après :

C-1- Divergence en matière de base d'amortissement

Pour obtenir le montant amortissable, il ne faut pas tenir compte d'une valeur résiduelle du bien. Le montant amortissable est donc simplement le coût d'acquisition y compris les frais accessoires au prix d'achat ou de revient du bien en question. Il n'y a donc pas non plus une vérification annuelle de la valeur résiduelle.

C-2-Divergence en matière de durée d'amortissement

Sont considérés comme charge nécessitée par l'exploitation et, en conséquence, déductible du résultat fiscal, les amortissements réellement effectués dans la limite des taux généralement admis par la réglementation fiscale, ces taux sont fixés par voie réglementaire¹.

Le nouveau système comptable financier ne recommande pas de taux ou de durée d'amortissement. Les règles comptables sont moins prescriptives et laissent la détermination du plan d'amortissement entre les mains des dirigeants de l'entité, l'intention de durée d'utilisation du bien au sein de l'entreprise est a priori non pertinente. La durée de vie utile d'un bien se comprend comme une durée objective moyenne, abstraction étant faite de l'utilisation du bien au sein de l'entité individuelle. Il n'y a pas de durée d'amortissement fiscale prescrite, néanmoins, il y a des durées qui sont « généralement » acceptées par l'administration fiscale. Cette situation rend la durée d'utilisation économique différente de celle prévue sur le plan fiscal, ce qui fait que l'entreprise pourrait être amenée à faire des retraitements la conduisant à perdre la déduction d'une partie de la charge d'amortissement.

¹Cf. Article 05 de la loi de finances complémentaire pour 2009.

C-3-Divergence en matière du mode d'amortissement

Aucun mode d'amortissement n'est spécifiquement prescrit par le SCF, qui indique certains modes à suivre. L'application d'un mode d'amortissement ayant pour but, par exemple, de traduire dans les comptes la manière dont les avantages liés à l'actif sont consommés par l'entreprise, pourrait conduire soit à des réintégrations d'une charge effective mais non admise fiscalement dans le cas où l'amortissement comptable est supérieur à celui admis en déduction fiscalement, soit à la perte de déduction d'une partie de l'amortissement quand l'amortissement fiscal est supérieur à l'amortissement comptable.

Aussi, il y'a lieu de signaler qu'en application des dispositions de l'article 06 de la loi de finances complémentaire pour 2009, la dotation aux amortissements calculée par le biais du mode en fonction des unités d'œuvres n'est pas admise en déduction au plan fiscal.

C-4-Divergence en matière d'ajustement des paramètres de calcul des amortissements

Le nouveau système envisage à la clôture de l'exercice la possibilité d'ajuster la durée de vie d'utilisation d'une immobilisation corporelle ou même la méthode d'amortissement si les attentes sont sensiblement différentes des estimations antérieures. Dans ce cas, les amortissements de l'année en cours et ceux des années futures doivent être ajustés, cet ajustement n'a pas été prévu par les règles fiscales.

Toutefois, l'existence d'une nomenclature de taux d'amortissement nous conduit à déduire que l'ajustement n'est pas à présent possible fiscalement.

Si l'entreprise procède à un tel ajustement comptable, elle se trouve dans l'obligation de procéder aux retraitements extra comptables dans le tableau de détermination du résultat fiscal.

C-5-La superposition entre amortissement et réévaluation

La superposition entre amortissement et réévaluation n'existe pas fiscalement en Algérie. Un bien réévalué en comptabilité gardera ainsi invariablement la même base fiscale qu'auparavant et il ne peut de ce fait pas être amorti sur la base de sa valeur réévaluée. C'est ainsi qu'il a été confirmé par les dispositions de l'article 10 de la loi de finances complémentaires pour 2009 modifiant et complétant les dispositions de l'article 186 du CID et selon lequel le supplément des dotations aux amortissements dégagé des opérations de réévaluation sera rapporté au résultat de l'année.

C-6-Divergence en matière d'application de la notion du contrôle économique

L'amortissement ne peut porter que sur les biens immobilisés, propriété de l'entreprise et soumis à dépréciation. Il se calcule à partir de la date d'acquisition ou de mise en service du bien, si elle intervient ultérieurement, sur la base du prix de revient.

Cette règle déroge à l'aspect économique de la comptabilité qui autorise l'amortissement des biens immobilisés même ceux qui ne sont pas juridiquement la propriété de l'entreprise tel que le leasing, les contrats de sous-traitance et les concessions. L'amortissement comptable de ces derniers est à réintégrer au niveau du décompte fiscal. Bien que celui calculé sur les biens acquis en leasing sera admis en déduction par le bailleur¹.

C-7-Divergence dans le champ d'application des amortissements

Sur le plan fiscal, il n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement des terrains, des fonds de commerce et des brevets et marques de fabrique puisque ces derniers souvent ne sont pas soumis à dépréciation.

Le nouveau système comptable financier autorise l'amortissement des terrains bâtis dont le coût est cumulé avec le coût de la construction. Il prévoit également l'amortissement systématique de tous les actifs incorporels. En effet, le fonds commercial et le droit au bail sont amortis sur une période ne dépassant pas 20 ans² ou sur une période plus longue s'il est clairement établi que cette durée est plus appropriée, les brevets, marques et droits déposés sont amortis sur la durée du privilège dont ils bénéficient ou sur la durée effective d'utilisation si elle est inférieure.

Donc, ces amortissements constatés comptablement doivent être réintégrés dans le tableau de détermination du résultat fiscal.

En ce référant aussi aux principes d'un droit fiscal autonome, il est constaté que les éléments informationnels supplémentaires apportés par le référentiel comptable international et le SCF (valeur résiduelle, durée d'amortissement très individualisée, pas de prescription du mode d'amortissement et superposition avec le régime des réévaluations) sont, pour des exigences d'objectivité, à rejeter en fiscalité.

¹Cf. Article 26 de la loi de finances complémentaires pour 2010, et article 53 de la loi de finances pour 2014.

²Cf. Article 121-13 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

2-2- Divergences entre nouvelles règles comptables et règles fiscales en matière de revenus

Les produits sont constitués principalement par les revenus provenant des ventes de marchandises et produits fabriqués, des prestations de services, des subventions et des produits financiers.

2-2-1- Les ventes de marchandises et des produits fabriqués

Les revenus provenant de la vente de marchandises et de produits fabriqués doivent être comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes sont satisfaites¹:

-l'entreprise a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens.

-l'entreprise ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés.

-le montant des revenus peut être évalué de façon fiable.

-il est probable que des avantages futurs associés à la transaction bénéficieront à l'entreprise.

-les coûts encourus ou à encourir concernant l'opération peuvent être mesurés de façon fiable.

Lorsque le montant du revenu ne peut pas être mesuré de façon fiable, sa comptabilisation est retardée. Tel est le cas par exemple, lorsque les quantités de marchandises susceptibles d'être retournées à l'entreprise sont importantes et imprévisibles.

Néanmoins, lorsque les quantités susceptibles d'être retournées sont prévisibles; la constitution d'une provision peut suffire.

Les charges, y compris les garanties et autres coûts devant être encourus postérieurement des marchandises, peuvent normalement être évaluées de façon fiable lorsque les autres conditions de comptabilisation du revenu ont été satisfaites.

Toutefois, le revenu ne peut pas être comptabilisé lorsque les charges ne peuvent pas être évaluées de façon fiable. Dans telles circonstances, toute contrepartie déjà reçue au titre de la vente des biens est comptabilisée en tant que passif.

Les revenus ne sont constatés que s'il est probable que les avantages économiques associés à l'opération bénéficieront à l'entreprise. Dans certains cas, cette probabilité peut être nulle tant que la contrepartie n'est pas encaissée ou tant qu'une incertitude n'est pas levée.

¹Cf. Article 111-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Sur le plan fiscal, le produit est imposé abstraction faite de la constatation ou non des dépenses se rapportant aux coûts des produits livrés. Ces dépenses sont admises en déduction lorsqu'elles résulteront de dettes certaines et déterminées quant à leur montant.

De même, le risque de non-recouvrement ne doit pas empêcher la constatation des produits résultant des ventes. Les créances correspondantes peuvent uniquement faire l'objet d'une provision, dont sa déductibilité est subordonnée au respect des conditions de forme et de fond prévues en matière fiscale.

2-2-2- Les prestations de services

Il est intéressant de clarifier les règles comptables et fiscales relatives aux prestations de services pour pouvoir identifier les distorsions afférentes à celles-ci.

A- Les règles comptables

La comptabilisation des revenus des prestations de services qui s'étalent sur plusieurs exercices dépend de la fiabilité de l'estimation du résultat à terminaison de la prestation appréciée à partir de la réunion de certaines conditions.

A-1- L'estimation fiable du résultat à terminaison

Lorsque le résultat du contrat de prestation peut être estimé de façon fiable, les revenus découlant de la prestation de services sont comptabilisés au fur et à mesure que les services sont rendus par référence au degré d'avancement des opérations à la date d'arrêter des états financiers¹.

Ainsi, si le résultat à terminaison est bénéficiaire, un résultat partiel sera dégagé par l'exercice correspondant au résultat global pondéré par le degré d'avancement des travaux. La comptabilisation du revenu sur cette base apporte des informations utiles sur l'étendue de l'activité de prestation et sa réalisation au cours d'un exercice.

Le résultat peut être estimé de façon fiable lorsque l'ensemble des conditions suivantes sont remplies :

-le montant des revenus de la prestation de services peut être mesuré d'une façon fiable, la mesure d'une façon fiable de l'impact financier d'une transaction est une règle fondamentale du cadre conceptuel. En matière de prestation de service, la mesure du revenu est fiable si l'entreprise peut identifier la contrepartie de la prestation qui peut correspondre au montant

¹L'arrêté des états financiers est la responsabilité des organes de gestion, il intervient à une date postérieure à celle de clôture.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

prévu dans le contrat ou toute autre base objective d'estimation telle que la juste valeur des services reçu en cas d'échange.

En générale, une entreprise est en mesure d'estimer de façon fiable ses revenus une fois elle s'est mise d'accord avec son partenaire à la transaction sur les droits juridiquement exécutoires de chaque partie, le montant du paiement et ses modalités concrétisés, souvent, dans un acte.

-il est probable que des avantages économiques futurs associés à l'opération bénéficieront à l'entreprise ; dans certains cas, cette probabilité peut être nulle (ou très faible) tant que la contrepartie n'est pas encaissée ou tant qu'une incertitude n'est pas levée. Quoique cette précision n'ait été apportée, de manière explicite, que pour les ventes de biens, il semble qu'elle est aussi valable pour les prestations de services. Si une incertitude surgit quant à la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en revenu, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charge par le biais de la constatation d'une perte de valeur plutôt qu'en ajustement du montant des revenus comptabilisé à l'origine.

-le degré d'avancement de l'exécution de la prestation de services peut être évalué de façon fiable. Ce degré est déterminé par application d'une méthode rationnelle et constante permettant de mesurer de façon fiable les services exécutés. Le choix de la méthode appropriée dépend de sa rationalité ainsi que de la permanence de son utilisation et doit porter sur celle permettant le meilleur rattachement des charges aux produits.

-les charges encourues pour la prestation de services et les charges à encourir pour achever l'ensemble des services prévus peuvent être mesurées de façon fiable. La mesure de façon fiable des charges encourues suppose l'existence d'une organisation appropriée permettant un suivi rigoureux et un rattachement fiable des charges supportées par chaque contrat de prestation. La mesure de façon fiable des charges à encourir pour achever l'ensemble des services suppose un comportement diligent des responsables pour les ré-estimer objectivement, à chaque date de reporting, en fonction de nouvelles informations. La mesure fiable de ces charges encourues et à encourir assurera un meilleur rattachement des charges aux produits.

En application de la convention de rattachement des charges aux revenus, le degré d'avancement déterminé est appliqué à la fois aux revenus et au coût global estimé.

Ce traitement a pour objectif, de répartir la marge (bénéfice ou perte) sur la durée du contrat au prorata des travaux exécutés.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Lorsque le pourcentage du degré d'avancement appliqué au coût global dégage un montant à constater en charges supérieur aux dépenses engagées, la différence est portée en charge à payer.

Dans le cas contraire, le surplus de dépenses engagées par rapport aux dépenses pris en compte en charges selon la convention de rattachement des charges aux produits est constaté en stocks.

A-2- L'estimation non fiable du résultat à terminaison

Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de service ne peut être estimé de façon fiable, les revenus correspondants à cette opération ne sont constatés qu'à concurrence des charges comptabilisées et jugées récupérables.

Aucun résultat bénéficiaire partiel n'est dégagé, la constatation du résultat bénéficiaire est reportée soit à la levée des incertitudes empêchant l'estimation de façon fiable du résultat par application de la règle générale soit à l'achèvement de la prestation.

B- Les règles fiscales

Sur le plan fiscal, les revenus sont constatés en fonction de l'avancement des travaux et ce quelque soit la méthode appliquée par l'entreprise¹.

Quant aux charges, elles ne sont prises en compte dans la détermination du résultat imposable que lorsqu'elles correspondent à des dettes certaines dans leur principe et déterminées quant à leur montant.

Il convient alors, de réintégrer au résultat fiscal, tout produit non comptabilisé se rapportant à des travaux réellement exécutés ainsi que toute charge constatée par anticipation.

Aussi, et en matière d'impôts indirects le fait générateur de la TVA (l'évènement qui donne naissance à la créance du redevable envers le trésor) est constitué en général, par l'encaissement partiel ou total du prix². La créance client est constatée en toutes taxes comprises.

Alors qu'au plan comptable, un revenu n'est comptabilisé qu'au moment de sa réalisation. En matière de contrat de prestations de services de longue durée, le fait générateur de la réalisation est l'exécution du contrat. La constatation du revenu partiel sur un contrat à long terme est équivalent à sa réalisation. Il en est de même pour la détermination du fait générateur de la TVA en matière de prestations de service.

¹ Cf. Article 140-3 du CID.

² Cf. Article 14 du CTCA.

2-2-3- Les subventions et les produits de placements

Outre les bénéfices provenant de son activité principale, l'entreprise est-elle imposée sur l'ensemble de ses bénéfices accessoires, car ceux-ci, contribuent à la détermination du résultat global.

Ces bénéfices peuvent être des revenus fonciers, des produits financiers, des indemnités et des subventions etc.

A- Les subventions

On se limitera à l'étude des subventions, car elles se caractérisent par certaines particularités au niveau des règles fiscales qui leur sont applicables.

A-1- Définition des subventions

Dans le cadre du soutien de leur fonctionnement, les entreprises pourraient obtenir des subventions et autres sortes d'aides publiques qui présentent diverses formes variant selon la nature et selon les obligations y relatives. Leur traitement comptable est prévu par le nouveau SCF qui définit les subventions publiques comme étant des transferts de ressources publiques destinés à compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire de la subvention en échange du fait qu'il s'est conformé ou qu'il se conformera à certaines conditions liées à ses activités¹.

A-2- Conditions générales de prise en compte des subventions

Les subventions publiques, y compris les subventions non monétaires évaluées à leur juste valeur ne doivent être comptabilisées que lorsqu'il existe une assurance raisonnable²:

-que l'entité se conforme aux conditions attachées aux subventions (l'entreprise respecte les engagements conditionnant l'attribution de la subvention : création d'emplois...); et

-que les subventions seront reçues par l'entreprise (courrier d'attribution reçu par l'entreprise).

L'encaissement de la subvention ne permet pas en lui-même de conclure que les conditions attachées à son octroi ont été respectées ou le seront.

Ainsi, l'encaissement d'une subvention n'aboutit pas systématiquement à constater la subvention et ceci en vertu de l'hypothèse sous-jacente de la comptabilité d'engagement³.

Par ailleurs, l'octroi d'une subvention peut être assorti de conditions suspensives ou résolutoires:

¹Cf. Article 124-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

²Cf. Article 124-5 de l'arrêté précité.

³R.Zarrouk, **Op.cit.**, 2007, P : 449.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

-si la subvention est accordée sous conditions suspensives, c'est-à-dire que la subvention ne devient acquise pour une entreprise que si la condition se réalise, elle ne pourra être enregistrée tant que la condition dont il est question n'aura pas été réalisée.

-si la subvention est accordée sous conditions résolutoires, c'est-à-dire que la subvention devient acquise dès la signature de l'accord ou de la notification de son octroi, mais si la condition résolutoire se réalise, l'entreprise se trouve dans l'obligation de rembourser la subvention.

Comptablement, la subvention est acquise et comptabilisée dès la signature de l'accord indépendamment de son encaissement.

Ainsi, si comptablement l'encaissement de la subvention n'est pas suffisant pour sa prise en compte, fiscalement l'encaissement constitue le fait générateur quelque soit la nature de la subvention¹.

A-3-Les subventions d'exploitation

Les subventions d'exploitations sont celles dont bénéficie l'entreprise pour lui :

-permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation².

-permettre de résorber totalement ou partiellement la perte qu'elle aurait subie si ces subventions ne lui avaient pas été accordées, une telle subvention est souvent appelée subvention d'équilibre. Elle concerne notamment :

- ✓ Les subventions de compensations tarifaires (ex : sommes versées à une entreprise qui produit les biens de consommation de première nécessité dans le cadre du soutien des prix, ou une entreprise de transport pour maintenir en activité des services peu rentables ou pour compenser des réductions de tarif en faveur de certaines catégories d'usagers)
- ✓ Les primes à l'emploi calculées forfaitairement en fonction du nombre d'emplois créés ou du nombre de chômeurs embauchés (ex : primes à l'embauche et à la formation des handicapés, embauches sous divers contrats : apprentissage, initiative emploi, jeune en entreprise, accompagnement dans l'emploi, insertion, emploi-jeune, emploi-solidarité, emploi consolidé...)

Comptablement, le traitement comptable des subventions d'exploitation est le suivant :

¹Cf. Article 09 de la loi de finances pour 2010 modifiant et complétant l'article 144 du CID.

²J.M.Palau, **Comptabilité approfondie et révision**, Publication fiduciaires, Paris, 2001, P : 133.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

-Lors de l'attribution de la subvention d'exploitation, cette dernière est comptabilisée au débit d'un compte de créance (Etat, subvention à recevoir 441) à l'actif et sa contrepartie est au crédit d'un compte de produits (subvention d'exploitation, 74).

-Lors du versement de la subvention, elle est comptabilisée au débit du compte de banque (512) en contrepartie du crédit du compte de créance à recevoir (441) de l'actif.

-A la clôture, les deux écritures précédentes conduisent à considérer que la subvention est un produit intégral pour l'exercice d'attribution.

Mais si la subvention se rapporte à des charges étalées sur plusieurs exercices la subvention devra également être reprise sur plusieurs exercices.

La quote-part de subvention qui n'est pas rattachée au compte de résultat est considérée comme un produit constaté d'avance. Dans ce cas la quote-part non rattachée est débitée du compte 74 subvention d'exploitation en contrepartie du crédit du compte 487 produit constaté d'avance.

Fiscalement, l'encaissement de la subvention suffit pour qu'elle soit imposée comme n'importe quel autre produit. Cette divergence temporaire a pour conséquence soit de :

-déduire la subvention d'exploitation comptabilisée en tant que produit mais non encore encaissé ou antérieurement encaissé.

-réintégrer la subvention d'exploitation encaissé au cours de l'exercice mais non comptabilisé.

Exemple

L'entreprise X a encaissé en mars 2010 une subvention d'exploitation pour couvrir des charges d'exploitation de 40.000 DA et 60.000 DA engendrées respectivement par les exercices 2010 et 2011. Les bénéfices comptables de ces deux exercices sont de 250.000 DA et 300.000 DA.

Le traitement comptable adéquat est comme suit :

		2010		
Banque	100.000			
	Subventions d'exploitation		100.000	
		D°		
Services extérieurs	40.000			
	Banque	40.000		
		31/12/2010		
Subventions d'exploitation	60.000			
	Produits constatés d'avance		60.000	

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

_____	2011	_____
Produits constatés d'avance	60.000	
Subventions d'exploitation		60.000
_____	2011	_____
Services extérieurs	60.000	
Banque		60.000

Exercice 2010

- Bénéfice comptable 250.000 DA
- Réintégration 60.000 DA (1)
- * Bénéfice fiscal 310.000 DA

(1) La subvention d'exploitation a été encaissée en 2010, elle doit être totalement imposée en 2010 quand bien même les 60.000 DA n'ont pas été comptabilisés en produits de l'exercice en question.

Exercice 2011

- * Bénéfice comptable 300.000 DA
- Déduction <60.000 DA> (2)
- Bénéfice fiscal 240.000 DA

(2) La subvention a été déjà imposée en 2010 pour sa totalité, il convient de déduire les 60.000 DA quand bien même ils sont comptabilisés en produits de l'exercice 2011.

A-4-Les subventions d'investissements

Elles sont comme les subventions d'exploitation octroyées par l'état ou les collectivités locales pour permettre l'acquisition, la création d'immobilisation ou le financement d'activités à long terme¹.

Les subventions d'investissement sont presque toujours accordées par l'Etat ou par un organisme public (ex. prime de développement régional, prime régionale à l'emploi, prime d'équipement hôtelier, subvention à la création d'installation antipollution, avantage financier résultant de la cession par une commune d'un terrain à bas prix sur lequel l'entreprise s'engage à construire une usine...). Il est rare par contre qu'une entreprise accorde une subvention d'investissement à une autre entreprise.

¹L'équipe rédactionnelle de la revue fiduciaire comptable, **l'arrêté des comptes**, Les publications fiduciaires, Paris, 1997, P : 39.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Comptablement, lorsqu'elles deviennent acquises à l'entreprise, ces subventions d'investissement sont directement portées en capitaux propres dans le compte 131 subventions d'équipement.

Par ailleurs, les traitements comptable et fiscal de ces subventions diffèrent selon qu'elles se rapportent à des biens amortissables ou non amortissables¹.

A-4-1- Subvention ayant financé une immobilisation amortissable

Sur le plan comptable, la reprise de la subvention s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention. En pratique, la fraction de la subvention rapportée au résultat de l'exercice est obtenue en appliquant à la dotation aux amortissements, le taux de la subvention, c'est-à-dire le rapport : subvention/immobilisation.

Exemple

La société X a acquis le 01/04/2010 un matériel de transport pour une valeur de 400.000DA dont 50% ont été financé par une subvention d'investissement. La société compte amortir ce matériel linéairement sur quatre (04) ans avec un taux d'amortissement égal à 25%. Comptablement, on procède de la manière suivante :

	01/04/2010	
Matériels de transport	400.000	
Fournisseurs d'immobilisation		400.000
	D°	
Etat, subvention à recevoir	400.000	
Subventions d'investissement		400.000
	31/12/2010	
Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	75.000	
Amortissements du matériel de transport		75.000
	D°	
Subvention d'investissement inscrite au compte de résultat	37.500	
Quot part des subventions d'investissement		

¹Cf. Articles 124-2 et 124-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

inscrite au résultat

37.500

Sur le plan fiscal, Les subventions d'équipement accordées aux entreprises par l'Etat ou les collectivités territoriales ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur versement.

Elles sont rapportées, par fractions égales, aux bénéfices imposables de chacun des cinq (05) exercices suivants.

Toutefois, les subventions destinées à acquérir des équipements amortissables sur une durée supérieure à cinq (05) ans sont rapportées dans les conditions définies ci-dessus aux exercices afférents à la période d'amortissement. ¹

Ainsi, suite à la divergence qui peut se vérifier entre la comptabilité et la fiscalité en matière de subventions d'investissement, l'entreprise doit procéder aux ajustements suivants pour calculer son résultat fiscal :

-réintégrer la quote-part de la subvention d'investissement reprise antérieurement en franchise d'impôt et devenue imposable au cours de l'exercice en cours.

-réintégrer la fraction de la subvention d'investissement non reprise comptablement pendant l'exercice en cours mais imposable fiscalement, qui correspond à la différence entre l'amortissement comptable de l'immobilisation et son amortissement fiscal autorisé.

-déduire la quote-part de la subvention d'investissement reprise pendant l'exercice en cours correspondant à un amortissement fiscal non déductible.

-déduire la quote-part de la subvention d'investissement antérieurement imposée et reprise comptablement au titre de l'exercice en cours.

Dans l'hypothèse où le bénéfice comptable de l'exercice 2010 est de 200.000 DA, il faudrait procéder au retraitement suivant :

•Bénéfice comptable	200.000 DA
•Déduction de la fraction de la subvention d'investissement reprise comptablement et ne correspondant pas à un amortissement fiscal déductible <7.500DA>	
• Réintégration	15.000 DA (1)
	<hr/>
	207.500 DA

¹Cf. Article 144 du CID, modifié par les articles 9 de la loi de finances 2007, 9 de la loi de finances 2010 et 7 de la loi de finances 2012.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

(1) l'annuité d'amortissement fiscale admise est de : $400.000 * 20\% * 9/12 = 60.000$ (20% correspond au taux admis fiscalement.)

A-4-2- Subvention ayant financé un élément non amortissable

Étant donné que ces biens ne sont pas amortissables, la reprise de subventions d'investissement s'y rattachant n'est pas possible par la méthode retenue pour les immobilisations amortissables.

Comptablement, la reprise d'une subvention finançant une immobilisation non amortissable doit être rapportée aux résultats par fractions égales. Ce rapport s'effectue :

- Soit sur le nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables sont inaliénables aux termes du contrat accordant la subvention ;
- Soit, à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, en dix (10) ans selon un mode linéaire.

Cependant, sur le plan fiscal la subvention d'investissement rattaché à une immobilisation non amortissable est rapportée au résultat linéairement sur une période de cinq (05) ans à partir de l'année de leur versement.

En conclusion, une divergence entre les règles fiscales et comptables en matière de traitement des subventions sur immobilisations amortissables ou non amortissables qui nécessite des retraitements que l'entreprise bénéficiaire doit opérer pour se conformer à la réglementation fiscale.

B- Les produits de placements

Les produits de placements résultant de l'utilisation des ressources de l'entreprise prennent la forme d'intérêts, de prime, de dividende ou de plus value de cession.

B-1-Les intérêts

Comptablement, les intérêts sont comptabilisés en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif et ce, lorsque la contrepartie peut être mesurée de façon fiable et son recouvrement est raisonnablement sûr¹.

Lorsque le prix d'acquisition d'un placement productif d'intérêts comprend des intérêts courus et non encore payés, seule la fraction des intérêts courus après la date d'acquisition est constatée parmi les revenus.

¹Cf. Article 111-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

La fraction des intérêts courus antérieurement à la date d'acquisition est constatée en tant que produit à recevoir.

Sur le plan fiscal, en matière du Bénéfice Industriel et Commercial (BIC), le Code des Impôts Directs (CID) ne définit pas le fait générateur d'imposition de ces revenus.

Toutefois, en se référant à la théorie des créances acquises, les intérêts qui s'acquièrent au jour le jour doivent être rattachés au résultat de l'exercice au cours duquel ils sont courus, dans la mesure où ils représentent une créance certaine dans son principe et déterminées quant à son montant.

D'ailleurs, sur ce point l'administration fiscale française a consacré cette même règle de rattachement en précisant qu'en raison de leur nature de fruits civils s'acquérant au jour le jour, les intérêts de prêts et de créances sont imposables au titre de l'exercice au cours duquel ils ont été acquis et doivent par conséquent être rattachés, aux produits bruts de l'exercice au cours duquel ils sont courus.

B-2-Les primes de remboursements

Sur le plan comptable, les titres acquis à un coût inférieur à leur valeur de remboursement (les obligations et les bons de trésors assimilables) sont inscrits au bilan pour leur prix de souscription (valeur d'émission). Les primes de remboursement rattachées à ces placements sont comptabilisées en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif.

En effet, la prime est répartie sur la durée de vie du placement comme s'il s'agissait d'intérêts, la partie courue à la date d'inventaire est constatée en tant que produit.

Le rendement effectif est le taux d'intérêt permettant d'actualiser le flux des recettes futures attendues sur la durée de vie de l'actif en obtenant ainsi un montant égal à la valeur comptable initiale de l'actif.

Fiscalement, le code des impôts directs n'indique pas de traitement particulier à cet effet. En conséquence, en l'absence d'une règle fiscale précise en matière de BIC, l'application par l'entreprise des règles comptables propres à ce type d'opération doit être regardée comme une décision de gestion régulière opposable à l'administration et au contribuable¹.

B-3-Plus-values de fusion, de scission et d'apport partiel d'actif

Aux termes de l'article 143-1 du CID, sont exonérées de l'IBS, les plus-values, autres que celles réalisées sur les marchandises, résultant de l'attribution gratuite d'actions ou de parts

¹M.Cozian, Précis de la fiscalité des entreprises, Litec, Paris, 1994, P : 159.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

sociales à la suite de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif. Cette exonération est valable uniquement pour les sociétés par actions (SPA) et les sociétés à responsabilité limitée (SARL).

Il est à noter que :

-la fusion est l'opération par laquelle une ou plusieurs entreprises sont absorbées par une autre, cette absorption peut être réalisée soit par une entreprise qui existe déjà, soit par une entreprise nouvellement créée¹.

-la scission est l'opération par laquelle une entreprise apporte l'intégralité de son actif à plusieurs sociétés. Fusion et scission aboutissent à la disparition totale de l'entreprise absorbée qui doit faire l'objet d'une liquidation².

-l'apport partiel d'actif consiste à apporter une partie de l'actif dans une autre société existante ou nouvellement créée³.

2-3- Autres divergences entre les nouvelles règles comptables et règles fiscales

L'étude sera portée dans ce point sur les divergences au niveau des opérations en monnaies étrangères, de valorisation des stocks et les divergences sur les modifications comptables.

2-3-1- Les divergences sur les opérations en monnaies étrangères

La comptabilisation des opérations en monnaie étrangère est à l'origine de multiples variantes qui perturbent la lecture des états financiers des entreprises dont l'activité est fortement internationalisée.

La première difficulté réside dans le traitement des pertes et gains de change non réalisés à la clôture de l'exercice. Toutes les réglementations stipulent que les créances et dettes en monnaie étrangère doivent être converties au taux de clôture, mais les différences de change qui en résultent ne sont pas traitées de la même façon partout. En effet, compte tenu de leur niveau parfois considérable, ces écarts peuvent, selon qu'ils sont inscrits dans le résultat ou dans les capitaux propres, influencer de façon importante l'appréciation des performances et de la situation financière de l'entreprise.

Pour la comptabilisation d'opérations en monnaies étrangères on distinguera trois cas de figure à ce niveau : l'évaluation à l'entrée dans le patrimoine, à la date de l'arrêté des comptes et à la date du règlement.

¹P.Dufils, C.Loparter et autres, **Comptable**, Francis Lefebvre, Paris, 21^{ème} Edition, 2001, P : 1189.

²**Idem**, P : 1190.

³**Ibid**, P : 1190.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

A- A l'entrée dans le patrimoine

D'après l'article 137-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008, les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du cours de change au jour du contrat pour les opérations commerciales, ou à la date de mise à disposition des monnaies étrangères quand il s'agit d'opérations financières cette valeur est maintenue au bilan jusqu'à la date de cession, de consommation ou de la disparition des actifs.

Les fluctuations ultérieures du cours de la monnaie étrangère ont une incidence sur l'équivalent dans la monnaie de comptabilisation des éléments monétaires, ce qui donne lieu à une différence de change : un gain ou à une perte de change.

Le gain ou la perte de change est considéré comme étant le résultat d'un fait, la fluctuation du cours, qui est distinct de l'opération d'origine. Toute fluctuation ultérieure du cours n'a pas d'incidence sur le coût historique des produits et des charges comptabilisés, ou des stocks, immobilisations et autres éléments non monétaires acquis dans le cadre d'opérations en monnaies étrangères, lorsqu'ils ont été constatés dans la monnaie de comptabilisation.

Lorsque le règlement de l'opération survient pendant l'exercice au cours duquel l'opération a été conclue, la différence de change entre le montant enregistré initialement et le montant effectif du règlement constitue un gain ou une perte dans le résultat de l'exercice qu'on comptabilise directement dans les comptes 666 : pertes de change ou 766 : gains de change en contrepartie d'un compte de trésorerie.

Il en est de même pour le droit fiscal qui ne prend pas en compte les différences de changes que lorsqu'elles sont effectivement réalisées.

B- A la date de l'arrêt des comptes

Les principes de conversion à la date de clôture sont les suivants :

- Les éléments monétaires en monnaies étrangères doivent être évalués en utilisant le taux de change en vigueur à la date de clôture ;
- Les éléments non monétaires qui sont comptabilisés au coût historique exprimée en monnaie étrangères restent évalués au taux de change en vigueur à la date où cette valeur a été déterminée.
- Les éléments non monétaires, qui sont comptabilisés à la juste valeur exprimée en monnaie étrangères, doivent être présentés aux taux de change en vigueur à la date où cette valeur a été déterminée.

La conversion des éléments monétaires au cours de clôture aboutit à une présentation plus utile de la situation financière de l'entreprise à la date de clôture. En conséquence, toute

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

différence entre le montant présenté dans les états financiers de l'exercice et le montant comptabilisé au cours de l'exercice, ou inscrit dans les états financiers antérieurs, est considérée comme une différence de change : un gain ou une perte de change.

Du point de vue fiscal, la loi fiscale ne prend en compte de telles différences de change que lorsqu'elles proviennent de la différence entre le cours historique et le cours de paiement ou d'encaissement effectif des créances et des dettes. Ainsi, l'entreprise sera amenée à effectuer des ajustements désormais connus :

-réintégrer les pertes de change sur les éléments courants constatées pendant l'exercice en cours mais non encore réalisées.

-réintégrer les profits de change réalisés pendant l'exercice en cours mais antérieurement constatés et non imposés.

-déduire les profits de change sur les éléments courants constatés pendant l'exercice en cours mais non encore réalisés.

-déduire les pertes de change sur éléments courants antérieurement constatées et fiscalement réintégrées.

S'agissant des éléments monétaires à long terme, les gains ou les pertes de change relatifs aux éléments monétaires de l'actif ou du passif à long terme libellés en monnaies étrangères, dont la durée de vie est prédéterminée ou prévisible, doivent être reportés et amortis sur la durée de vie restante de l'élément monétaire correspondant. Le gain ou la perte fait partie du coût ou de l'avantage que comporte la détention d'un élément monétaire libellé en monnaie étrangères, coût ou avantage qui a trait à la totalité de la période précédant le règlement de l'élément monétaire.

Selon les règles fiscales, cette position comptable semble être ignorée, puisque seules les différences de change effectivement réalisées sur des éléments monétaires à long terme sont prises en compte. Ce qui a pour conséquence de :

-réintégrer l'amortissement des écarts de conversions (pertes) sur les emprunts en devises non encore réalisés ;

-réintégrer les profits de change sur remboursement d'emprunts ou recouvrement des prêts en devises réalisés pendant l'exercice en cours mais antérieurement constatés.

-déduire les reprises sur les écarts de conversion (profits) sur emprunts ou prêts en devises non encore réalisés.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

-déduire les pertes de change sur remboursement d'emprunt ou recouvrement de prêts en devises réalisées au titre de l'exercice en cours mais antérieurement comptabilisées et imposées.

2-3-2- Les divergences en matière de modification apportées aux stocks

Le SCF a défini les stocks comme étant des actifs¹:

- détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante.
- en cours de production en vue de la vente.
- correspondant à des matières premières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de prestation de services.

A- Les divergences en matière d'évaluation des stocks

Une comparaison des textes comptables et fiscaux en la matière montre des distorsions dans les méthodes retenues pour l'évaluation des stocks à l'entrée et à la fin d'exercice.

Pour ce qui est de l'évaluation à l'entrée, suivant l'article 123-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008, le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent :

- ✓ coûts d'acquisition (achats, matières consommables, frais liés aux achats...)
- ✓ coûts de transformation (frais de personnels et autres charges variables ou fixes à l'exception des charges qui pourraient être imputables à une utilisation non optimale de la capacité de production de l'entité)
- ✓ frais généraux, frais financiers et frais administratifs directement imputables aux stocks.

Ces coûts sont calculés soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts prédéterminés (Coût standard) régulièrement révisés en fonction des coûts réels. Deux problèmes particuliers peuvent être relevés au niveau des stocks : le traitement des escomptes et l'analyse comptable des pièces de rechange.

A-1- Les escomptes

Les escomptes de règlement lorsqu'ils concernent des achats de biens ou services, sont enregistrés en produits financiers. Pour l'évaluation du coût d'entrée des stocks, ces escomptes accordés doivent être déduits. Un traitement particulier est donc nécessaire pour résoudre cette difficulté due à la différence de définition actuelle entre un actif et un achat

¹Cf. Article 123-1 de l'arrêté du 28 juillet 2008.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

comptabilisé en charge. Une méthodologie de suivi des achats à stocker et des escomptes de règlement obtenus devra être mise en place.

Lors de la mise en place du nouveau référentiel comptable, il est nécessaire également de résoudre le problème de l'homogénéité de la variation de stocks : le stock initial étant évalué selon les anciennes règles et le stock final devant être estimé selon les nouvelles règles, en déduisant l'escompte éventuel.

A-2- Les pièces de rechanges

Avant l'entrée en vigueur du nouveau SCF sur les actifs les pièces de rechange ne pouvaient pas être immobilisées mais pouvaient être enregistrées en stock dans le compte « autres approvisionnement », le SCF oblige à identifier parmi ces stocks :

- Les pièces de rechange principales.
- Les pièces de sécurité que l'entreprise compte utiliser sur plus d'un exercice.
- Et les pièces ne pouvant être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle.

Ces pièces de rechange devront être transférées dans un compte d'immobilisation et amorties au même rythme que l'immobilisation dont elles dépendent.

Toutefois, si la pièce de rechange est destinée à remplacer un composant de l'immobilisation, l'amortissement de la pièce de rechange ne pourra commencer que lors du remplacement effectif du composant. Cette contrainte va obliger les entreprises à mettre en place un suivi individuel, ou par catégories homogènes, des pièces de rechange.

S'agissant de l'évaluation à la date d'inventaire, comptablement, les stocks sont évalués au coût historique ou à la valeur de réalisation nette¹.

La valeur de réalisation nette est le prix de vente estimé réalisable dans des conditions normale de vente, diminué des coûts nécessaires pour achever le bien et réaliser la vente. Il présente aussi, pour le cas des stocks consommables, le coût de remplacement qu'il serait nécessaire de donner pour acquérir ou reproduire ces stocks.

Sur le plan fiscal, les stocks et les travaux en cours sont évalués à leur prix de revient qui s'étend comme le coût d'acquisition pour les éléments achetés et le coût de production pour les éléments produits. Cela suppose que l'entreprise dispose d'un système de détermination de ses coûts de production et d'achat.

En outre, le SCF autorise la prise en compte des frais financiers dans le coût de production des stocks lorsque ces frais sont liés à des emprunts ayant financé des cycles d'approvisionnements, de stockages ou de production supérieurs à douze (12) mois. Ces frais

¹Cf. Article 123-5 de l'arrêté du 26 Juillet 2008.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

financiers sont fiscalement exclus du coût de revient des stocks et des productions en cours. Même dans le cas où l'entreprise incorpore les frais financiers dans le coût de revient des produits dont le cycle de fabrication excède nécessairement la durée de l'exercice, elle doit procéder à une correction extra comptable dans le tableau de détermination de résultat fiscal.

B-Les divergences en matière de constatations des provisions sur les stocks

Les provisions déductibles sont constituées par la différence négative entre :

- d'une part la valeur de réalisation nette, c'est à dire le prix de vente normal connu à la date de clôture de l'exercice, majoré éventuellement des subventions, sans tenir compte des frais non encore engagés à la date de clôture de l'exercice tels que les frais de distribution et,
- d'autre part, le coût de revient.

Ainsi, l'évaluation des stocks selon une méthode autre que celle basée sur le prix de revient, bien qu'elle soit comptablement autorisée, n'est toutefois pas admise fiscalement ce qui est de nature à exposer l'entreprise à un risque de redressement fiscal.

En conséquence, il est recommandé d'éviter certaines manipulations comptables qui sont de nature à influencer le résultat imposable, c'est ainsi par exemple qu'une entreprise bénéficiaire, pourrait être tentée de sous évaluer ses stocks par la non incorporation de certaines dépenses corporables. Cet artifice, même s'il prouve un sursis à l'entreprise pour le paiement de ses impôts, ne fait qu'augmenter les bénéfices de l'exercice suivant et en cas de contrôle par l'administration. Cette moins value sera réintégrée au bénéfice imposable de l'exercice concerné sans pour autant avoir la possibilité de la déduire du bénéfice de l'exercice suivant.

2-3-3- Les divergences relatives aux contrats à long terme

Le nouveau système comptable financier a traité, à l'instar de la norme IAS 11, la question relative à la comptabilisation et à l'évaluation des contrats à long terme. Néanmoins, les dispositions fiscales actuelles présentent des disparités engendrant de ce fait un impact lors de la détermination du résultat fiscal.

A-Définition des contrats à long terme

Est appelé contrat à long terme, un contrat d'une durée généralement longue, spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique portant sur la construction, la réalisation ou, le cas échéant, la participation en qualité de sous-traitant à la réalisation, d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

moins deux périodes comptables ou exercices. Le droit de l'entité à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté.

On retient quatre conditions pour qualifier le contrat à long terme :

- Contrat spécifiquement négocié,
- Porte sur la construction, la réalisation d'un bien, service ou d'un ensemble de biens et services,
- Fréquemment complexes,
- Concerner au minimum 2 exercices.

La définition ci-dessus appelle les commentaires suivants :

- la notion de négociation spécifique découle de la complexité de l'objet du contrat et conduit généralement acheteur et vendeur à convenir d'un travail à réaliser sur la base de spécifications et de caractéristiques uniques requises par l'acheteur ou, au moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier. Cette notion permet de distinguer les contrats à long terme des autres contrats de vente de biens ou de services: la vente de biens en série, la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base ne relèvent généralement pas des contrats à long terme.
- la notion de complexité recouvre la mise en œuvre, simultanément ou selon des phases techniques successives, de techniques ou de savoir-faire divers en vue de la réalisation d'un même objectif ; elle se traduit également en termes de gestion de projet ; elle a généralement des conséquences sur la durée d'exécution du travail.
- la construction ou la réalisation d'un ensemble de biens ou de services complexes vise les biens ou services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation ultime s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet ; à ce titre, relèvent d'un même contrat les différents contrats, négociés globalement, exécutés de manière simultanée ou successive, et s'inscrivant dans le cadre d'un projet unique. A contrario, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens ou services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à chacun de ces biens ou services peut être identifié, chacun de ces biens ou services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct.

A titre illustratif, la notion de contrat à long terme est fréquemment utilisée dans les secteurs du bâtiment, des travaux publics, de l'ingénierie (en particulier informatique), de l'électronique civile ou militaire, de la construction navale, de l'industrie aéronautique et spatiale. Relèvent également des contrats à long terme les marchés dits " clé en main ". En

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

revanche, sont exclues du champ d'application des contrats à long terme les productions en série, y compris celles auxquelles s'appliquerait un cadre contractuel spécifique.

Certains contrats d'études ou marchés de développements organisent la participation de tiers, notamment la puissance publique, à des études et développements conduits par l'entreprise. Cette participation peut prendre la forme de financements ou de prise en charge d'une quote-part ou de la totalité des coûts encourus. Si le résultat de ces études et développements demeure la propriété de l'entreprise, avec les droits et obligations qui s'y rattachent, ces contrats ou marchés ne constituent pas des contrats à long terme. Les contrats de concession ne sont pas des contrats à long terme.

De ce qui précède, on entend par contrats à long terme, les contrats portant sur la réalisation d'un bien, service, ou d'un ensemble de biens ou services dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent dans des exercices différents¹, il peut s'agir :

- de contrats de construction.
- de contrats de remise en état d'actif ou de l'environnement.
- de contrat de prestations de services.

B- Les différents Types de contrats à long terme

Les contrats à long terme recouvrent principalement les contrats à forfait pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixe, arrêtée dès la conclusion du contrat et assortie, le cas échéant, d'une clause de révision ou d'intéressement.

Les contrats à forfait comportent des variantes parmi lesquelles figurent notamment les contrats en bordereaux de prix. Dans ce cas, l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixée par référence à une estimation du nombre d'unités d'œuvre et à un prix unitaire fixe.²

Les contrats en régie pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération égale au remboursement de ses dépenses acceptées, majoré d'un pourcentage de ces dépenses ou d'une rémunération fixe, ne constituent généralement pas des contrats à long terme.³

¹Cf. Article 133-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

²J.Jacques Julian, **Les normes comptables internationales IAS/IFRS**, Foucher, France, 2007, P : 84.

³**Idem**, P : 85.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

C- Les revenus d'un contrat à long terme

Les revenus d'un contrat à long terme sont mesurés à la juste valeur des contre parties reçues ou à recevoir.

Le SCF prévoit la constatation comptable des produits résultant d'un contrat à long terme en fonction du degré d'avancement des travaux à la date de clôture des états financiers et ce lorsque le résultat du contrat peut être estimé de façon fiable.

Cette méthode permet le rattachement des produits aux coûts engagés en fonction du rythme de l'avancement de l'opération de façon à dégager un résultat comptable au fur et à mesure de la réalisation de l'opération, c'est donc la comptabilisation selon la méthode à l'avancement¹.

Dans le cas d'un contrat à forfait, le résultat ne peut être estimé de façon fiable que lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- le total des produits relatifs au contrat peut être évalué de façon fiable.
- le recouvrement des revenus est raisonnablement sur.
- tous les coûts d'achèvement ainsi que les degrés d'avancement du contrat à la date de clôture peuvent être évalué de façon fiable.
- les coûts imputables au contrat peuvent être clairement identifiés et mesurés de façon fiable de telle sorte que les coûts effectivement supportés au titre du contrat puissent être comparés aux estimations antérieures.

Dans le cas d'un contrat en régie, on peut estimer de façon fiable le résultat si les conditions suivantes sont remplies :

- le recouvrement des revenus et raisonnablement sur ;
- les coûts imputables au contrat, qu'ils soient spécifiquement remboursables ou non, peuvent être identifiés clairement et évalués de façon fiable.

Toutefois, si le système de traitement de l'entreprise ou la nature du contrat ne permet pas d'appliquer la méthode de comptabilisation à l'avancement, ou si le résultat final du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable, il est admis à titre de simplification, de n'enregistrer en produits qu'un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement probable et ce selon la méthode dite méthode à l'avancement².

Aussi, dans le cas d'un contrat à forfait ou d'un contrat en régie, on ne peut estimer de façon fiable le résultat d'un contrat que lorsque certaines conditions sont satisfaites. Parmi ces conditions et dans les deux cas, on constate l'existence de la condition, le recouvrement des revenus qui doit être raisonnablement sûr, cette condition de ne pas être en harmonie avec les

¹Cf. Article 133-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

²Cf. Article 133-3 de l'arrêté précité.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

règles fiscales actuelle qui ne conditionnent pas l'inclusion d'un revenu dans le résultat d'un exercice aux possibilités de son recouvrement.

En outre, la législation fiscale actuelle et par mesure de prudence, et afin d'éviter conséquemment l'alignement sur ce qui est préconisé par le SCF n'admet pour la détermination du bénéfice net que la méthode à l'avancement.

Cette démarche est de nature à inciter les entreprises de construction à tenir une comptabilité de coût.

En effet, l'article 04 de la loi de finances complémentaire 2009 qui a modifié et complété les dispositions de l'article 140 du code des impôts directs et taxes assimilées en introduisant un troisième alinéa rédigé comme suit :

« 3) Le bénéfice imposable pour les contrats à long terme portant sur la réalisation de biens, de services ou d'un ensemble de biens ou services dont l'exécution s'étend au moins sur deux (2) périodes comptables ou exercices est acquis exclusivement suivant la méthode comptable à l'avancement indépendamment de la méthode adoptée par l'entreprise en la matière, et ce, quel que soit le type de contrats, contrat à forfait ou contrat en régie.

Est requise, à ce titre, l'existence d'outils de gestion, de système de calcul de coûts et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, des estimations de charges de produits et de résultats.

Le bénéfice des entreprises de promotion immobilière est dégagé suivant la méthode de comptabilisation des charges et produits des opérations à l'avancement ».

Il importe de souligner, que par outils de gestion on entend :

- ✓ Le calcul des charges postes par postes pour suivre et gérer les coûts de ses chantiers à différents niveaux tel que la gestion des employés, des fournisseurs, des matières, le suivi commandes, les coûts de sous-traitances, des locations de matériel.
- ✓ Utilisation de la GPAO? Tableur, Microsoft Project....

Egalement, par systèmes de calcul des coûts, on entend : la détermination méthodique des produits prévisionnels, des coûts de revient prévisionnels, comptabilité analytique, etc.

Par contrôle interne, on entend : un système de contrôle permettant de valider le taux d'avancement, cela suppose une gestion budgétaire et une confrontation régulière avec les réalisations pour ajuster les données prévisionnelles.

D- Constatation des pertes attendues sur les contrats

Selon le nouveau système comptable financier, lorsqu'à la date d'inventaire, et du fait d'évènement survenus ou connus à cette date, il apparait probable que le total des coûts du

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

contrat sera supérieur au total des produits du contrat (pertes prévisibles à l'achèvement), une provision est constituée à hauteur de la perte totale du contrat non encore mise en évidence par les enregistrements comptables¹.

Le montant de la perte correspondante est déterminé indépendamment :

- du démarrage ou non des travaux.
- du stade d'avancement des travaux.
- du montant des profits attendus sur d'autres contrats distincts.

En tout état de cause, la provision pour perte à terminaison doit être exclue du droit à déduction du fait des difficultés certaines de contrôler cet aspect plus particulièrement les contrats de travaux réalisés par les sociétés étrangères dont les dépenses «off shore» sont difficiles à cerner avec tous les risques de délocalisation des bénéficiaires.

Par conséquent, cette perte constatée comptablement doit faire l'objet d'une réintégration au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal.

2-4- Les divergences sur modifications comptables

Le concept de modifications comptables couvre trois types de traitements comptables :

- les changements de méthodes comptables.
- les changements dans les estimations comptables.
- la correction d'erreurs fondamentales dans les États financiers.

Pour rappel, dans le cadre du référentiel PCN75, le changement de méthode, d'estimation ou la correction d'erreurs relative à des exercices clos antérieurs impactent le résultat de l'exercice au cours duquel s'est produit le changement ou la découverte de l'erreur d'évaluation et/ou de comptabilisation. En SCF, il n'en est plus de même. Telle est l'économie de cet aspect développé dans ses trois points suivants.

2-4-1- Traitement des changements de méthodes comptables

Les utilisateurs des états financiers d'une entreprise doivent être en mesure de les comparer dans le temps afin d'identifier les tendances d'évolutions de sa situation financière, de sa performance et de ses cash-flows. En conséquence, les mêmes méthodes comptables doivent être appliquées au sein de chaque période et d'une période à l'autre à moins qu'un changement de méthodes comptables ne soit imposé par une nouvelle réglementation ou conduit à une amélioration de la fiabilité et de la pertinence des informations².

¹Cf. Article 133-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

² Cf. Article 138-2 de l'arrêté du 28 juillet 2008.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Un changement de méthode consiste à adopter une méthode spécifique valable en remplacement d'une autre retenue par l'entreprise, tel est le cas du changement de la méthode de valorisation des stocks, changement de la méthode de comptabilisation des revenus, de la méthode de comptabilisation des produits des contrats de construction, changement de la méthode de comptabilisation des dépenses de recherches et de développement etc. La règle est d'analyser chaque cas afin de s'assurer qu'il y a eu réellement un changement de méthode comptable.

A ce titre, il importe de souligner que l'entité ne doit changer de méthodes comptables que si le changement :

- est imposé par une norme ou une interprétation : c'est un changement obligatoire de méthode : c'est le cas lors de, l'application anticipée d'une norme ou d'une interprétation, l'application de méthodes comptables issues des positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leur normes comptables.
- a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité : c'est un changement volontaire de méthode.

Ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

- l'application d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment ; et
- l'application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

Un changement de méthode comptable introduit volontairement par l'entreprise doit être traité rétrospectivement. L'application rétrospective conduit à appliquer une nouvelle méthode comptable à des transactions comme si cette méthode avait toujours été appliquée et consiste à ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres pour la première période antérieure présentée. L'ajustement est généralement comptabilisé dans les résultats non distribués. Cependant, l'ajustement peut être imputé à une autre composante des capitaux propres.

Un changement de méthodes comptables est appliqué de manière rétrospective sauf s'il est impraticable de déterminer les effets du changement spécifiquement liés à la période ou, de déterminer ces effets de manière cumulée sur le bilan d'ouverture de la période en cours.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Sur le plan fiscal, le fait générateur du changement de méthode rétrospectif est l'exercice de prise en compte (de comptabilisation). Il en résulte le traitement fiscal suivant :

- les ajustements en augmentation des réserves que constitue un produit imposable sont à ajouter à l'assiette imposable ;
- les ajustements en diminution des réserves qui ne relèvent pas des charges exclues du droit à déduction viennent en déduction du résultat imposable.

2-4-2- Traitement des changements dans les estimations comptables

Un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif ou du montant de la consommation périodique d'un actif résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des obligations et avantages futurs attendus qui y sont associés. Ce changement d'estimation résulte d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et ne constitue pas une correction d'erreurs.

Le recours aux estimations pour évaluer certains éléments d'actifs, de passif de produits et charges... est une importante tâche de l'élaboration des états financiers qui ne remet pas en cause leur fiabilité. Ces estimations sont nécessaires vu les incertitudes inhérentes aux affaires et leurs évolutions futures. Une estimation implique des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles. Cette estimation peut devoir être révisée suite à de nouvelles informations, d'un surcroît d'expérience ou de modification dans les circonstances sur lesquelles elle était précédemment fondée.

Un changement d'estimation comptable impacte de façon prospective le résultat :

- de la période du changement, si le changement n'affecte que cette période tel que le changement dans l'évaluation du montant des créances douteuses n'affecte que le résultat de la période. En conséquence, son impact est comptabilisé dans la période en cours.
- de la période du changement et des périodes ultérieures, si celles-ci sont également concernées par ce changement tel que le changement dans la durée d'utilité estimée ou dans le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par les actifs amortissables affecte la charge d'amortissement de la période en cours et de chaque période ultérieure pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif.

C'est ainsi qu' :

- un changement dans l'estimation du montant des créances irrécouvrables n'affecte que la période en cours et est de ce fait comptabilisé immédiatement.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

-un changement dans la durée d'amortissement de la période en cours, et de chaque période ultérieure, jusqu'à la fin de l'utilisation des actifs.

Sur le plan fiscal, les changements d'estimation affectant les charges et produits de l'exercice, sont traitées selon les mêmes règles que les autres charges et produits.

2-4-3- Les corrections des erreurs fondamentales

Comptablement, les corrections d'erreurs sont, normalement incluses dans la détermination du résultat de la période en cours. Ce n'est que dans des rares circonstances que des erreurs répondent à la définition de l'erreur fondamentale et quelles sont traitées comme telles. Le montant de la correction d'une erreur fondamentale dans les états financiers antérieurs doit être comptabilisé en ajustant les capitaux propres d'ouverture.

Sur le plan fiscal, les corrections d'erreurs fondamentales commises dans les états financiers des exercices précédents sont traitées selon la règle de la correction symétrique.

Toutefois, les ajustements pouvant faire l'objet d'une correction symétrique doivent porter essentiellement sur :

A- Les pertes sur exercices antérieurs

Le principe de l'annualité de l'impôt affecte la déductibilité de toute charge non constatée au cours de l'exercice au cours duquel elle aurait dû l'être.

Ainsi, les pertes sur exercices antérieurs portées en résultat de l'exercice qui correspondent du point de vue fiscal aux seules erreurs et omissions comptables (et non aux différences résultant des imprécisions d'évaluation antérieure inhérentes à toute estimation) ne sont pas déductibles de l'exercice au cours duquel elles sont comptabilisées et doivent par conséquent être réintégrées au résultat fiscal de cet exercice.

Néanmoins, le principe de la correction symétrique amène à accepter la déductibilité des pertes sur exercices antérieurs des résultats des exercices auxquels elles se rattachent normalement dès lors que ces exercices ne sont pas frappés par la prescription et que l'erreur a été commis de bonne foi.

La correction symétrique des pertes porte à la fois sur les pertes sur exercices antérieurs inscrites en résultat de l'exercice et les corrections d'erreurs fondamentales (correspond à des charges déductibles par nature) portées en correction des capitaux propres.

Toutefois, et avant même l'intervention des services de l'administration fiscale, l'entreprise intéressée peut valablement déposer une déclaration rectificative au titre de résultat de l'exercice concerné par les omissions ou les erreurs involontaires, c'est à dire, celles ne

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

revêtant pas un caractère répétitif, et ce dans la limite du délai de prescription¹, (omission de comptabilisation ou comptabilisation pour un montant inexact de frais déductibles dûment justifiés) à l'exclusion donc des omissions volontaires qui constituent des décisions de gestion opposables aux entreprises et qui ne peuvent donner lieu en conséquence à des déclarations rectificatives.

En cas de contrôle fiscal, les services de l'administration peuvent procéder à des rectifications symétriques. A ce titre, ils peuvent :

-rapporter, aux charges déductibles des exercices de leurs engagements des charges non comptabilisées à temps par erreur ou par omission involontaire lorsque lesdits exercices ne sont pas atteints par la prescription.

-réintégrer au résultat de l'exercice de leur comptabilisation les charges en question, étant précisé que les charges non comptabilisées à temps par omission ou erreurs volontaires sont à réintégrer au résultat de l'exercice de leur comptabilisation et ne sont pas susceptibles de venir en déduction du résultat de l'exercice de leurs engagements.

B- Les profits sur exercices antérieurs

De même, qu'en matière des pertes sur exercices antérieurs, les profits sur exercices antérieurs ne seraient pas imposables au titre de l'exercice au cours duquel ils sont constatés mais doivent faire l'objet d'un reclassement pour les rattacher à leurs exercices normaux d'imposition.

La correction symétrique des profits est intéressante lorsqu'il existe des pertes sur exercices antérieurs qui se rattachent aux mêmes exercices que ceux des profits sur exercices antérieurs. Cette correction porte à la fois sur les profits sur exercices antérieurs inscrits en résultat de l'exercice et les corrections d'erreurs fondamentales (correspondant à des produits par nature imposables) portées en corrections des capitaux propres.

Toutefois, les entreprises qui n'ont pas fait figurer à temps parmi leurs résultats imposables certains de leurs produits peuvent déposer des déclarations complémentaires à ce titre et acquitter les droits correspondant dans des conditions prévues par la législation en vigueur.

En cas de contrôle fiscal, les services de l'administration peuvent procéder à des rectifications symétriques. A ce titre, ils peuvent soustraire les produits (objets de l'omission ou de l'erreur) des produits de l'exercice de leur comptabilisation pour les incorporer aux produits de l'exercice de leur réalisation.

¹Cf. Article 39 du CPF.

Section 03 : Propositions de solutions pour cerner les incidences fiscales des nouvelles règles comptables édictées par le SCF

Nonobstant l'apparition de plusieurs points de divergences entre les nouvelles règles comptables et fiscales, ayant comme impact sur la charge d'impôt due à l'Etat qui ne correspond pas souvent à celle qui résulterait du bénéfice comptable, des solutions possibles sont envisageables pour cerner les incidences fiscales de ces nouvelles règles comptables, et qui seront présentées dans cette section.

3-1- Meilleure position pour l'administration fiscale

Après avoir analysé les incidences fiscales de la convergence du système comptable algérien vers le référentiel comptable internationale de l'IASB, on propose dans ce point les trois principes généraux qui vont guider l'administration fiscale dans le cadre de ces travaux de modernisation de l'arsenal juridique fiscal.

3-1-1- Le principe de maintien de la connexité

La fiscalité des entreprises en Algérie semble reposer sur la comptabilité. En effet, le résultat imposable correspond au résultat comptable revu et corrigé. Il y a deux modèles qui pour résoudre la distorsion entre la comptabilité et la fiscalité.

A- Modèle de la connexion (Tunisie, France, Italie, Portugal)

Le principe de connexité consiste à maintenir le lien entre la comptabilité et la fiscalité, le résultat comptable doit servir de base à la détermination du résultat fiscal. Le modèle de la connexion implique une interaction entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Ce dernier est déterminé à partir du résultat (corrections extracomptables pour les différences).

B- Modèle de la déconnexion (Etats-Unis, Royaume-Unis, Pays-Bas, Danemark)

Contrairement au modèle de la connexion, ce modèle implique la déconnexion totale entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Le bénéfice fiscal est déterminé sans considération des règles comptables (amortissement, provision, comptabilité des produits ou déductibilité des charges).

L'illustration du principe de connexité nécessite :

- Une mise à jour de la définition fiscale du coût de revient des immobilisations et des stocks.
- Un alignement sur la nouvelle définition comptable.
- Introduction de la notion de composants dans le code des impôts.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Le comptable suiveur du fiscal dans cette démarche de connexion entraîne un effet feed-back du fiscal sur le comptable.

Donc l'Algérie doit conserver ce principe, qui offre la simplicité et la sécurité fiscale tant aux entreprises qu'à l'administration fiscale.

3-1-2- Principe de neutralité fiscale

L'objectif du principe est de neutraliser l'impact des nouvelles règles comptables les plus significatives sur l'assiette des impôts, à la fois pour les entreprises et pour le budget de l'Etat.

- En matière d'impôt sur les bénéfices : étalement sur cinq ans par exemple, des conséquences de la première application de la méthode par composants.
- Maintien de la durée d'usage pour la structure en cas de décomposition et constitution d'amortissements dérogatoires (en cas de différence de durées comptable/fiscale).
- Traduire dans les textes les prises de position verbales de l'administration affirmant le principe de neutralité fiscale du passage aux nouvelles règles comptables.

La réforme comptable ne doit pas avoir d'impacts fiscaux négatifs pour les entreprises.

3-1-3- Principe de la simplicité

L'application de ce principe a pour but d'éviter que les évolutions comptables se traduisent par plus de complexité en matière fiscale, et ce afin de limiter les retraitements extra-comptable.

La mise en œuvre du principe de la simplicité se caractérise par :

- L'adoption des mesures fiscales qui prévoit une certaine tolérance pour les PME.
- L'aménagement des modalités de première application des nouvelles règles comptables (possibilité d'application prospective).
- Des mesures de simplification doctrinales, en prévoyant par exemples de :
 - ✓ Seuils de non décomposition.
 - ✓ Possibilité de ne pas reconstituer la valeur d'origine (utilisation de la valeur de remplacement).

3-2- Principales mesures fiscales à envisager

3-2-1- En matière d'immobilisations

A- Coût d'acquisition des immobilisations

Sur le plan fiscal, entrent dans le coût d'une immobilisation le coût d'acquisition augmenté des frais accessoires nécessaires à la mise en état du bien.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Sur le plan comptable, entrent également dans le coût d'une immobilisation tout les frais directement rattachables : droits de mutation, frais d'actes, coûts des emprunts, coûts de démantèlement, d'enlèvement initial ou de restauration d'un site, doit être déduit l'escompte éventuel obtenu (pour paiement comptant).

A ce titre, il est proposé que l'administration fiscale s'aligne avec les choix comptables retenus par l'entreprise pour le rattachement des droits de mutation et frais d'actes et les coûts d'emprunt, il est préféré de lever l'exclusion actuelle sur les frais financiers.

Et en ce qui concerne les coûts de démantèlement, d'enlèvement initial et de restauration de site, on propose l'alignement de la fiscalité avec les textes comptables.

La règle fiscale qui régie les dépenses ultérieures sur une immobilisation devrait aussi suivre le règlement comptable.

B- Les pièces de sécurité et de rechange

Les pièces de rechange principales et le stock de pièce de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice. A cet égard, il est à envisager que la règle fiscale devrait suivre le traitement comptable.

C- Les critères d'identification des immobilisations incorporelles

Mesure fiscale à envisager, c'est qu'en l'absence de définition fiscale des immobilisations, aucune modification n'est à prévoir : les textes comptables sont opposables à l'administration fiscale.

L'administration renoncerait ainsi à l'immobilisation fiscale des frais de constitution d'une marque en interne.

D- Les frais de recherche et développement

Les frais de recherche doivent être comptabilisés en charges, quand aux frais de développements le choix, de les comptabilisés en immobilisation ou en charges est laissé aux entreprises.

A ce titre, la mesure fiscale à envisager est que la règle fiscale devrait être identique, selon l'option retenue du point de vue comptable.

3-2-2- En matière d'amortissements

Sur le plan fiscal :

- Référence aux « usages » pour définir les durées d'amortissement.
- Possibilité dans certains cas d'amortissements accélérés.
- Les règles fiscales ne s'opposent pas aux principes d'amortissement par composant.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Sur le plan comptable :

- Amortissement sur la durée réelle d'utilisation (durée d'utilité).
- Les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés, s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent.
- Prise en compte d'une éventuelle valeur résiduelle.
- Révision éventuelle des durées d'amortissement.
- Obligation d'effectuer des tests de dépréciation et de constater éventuellement des pertes de valeur.

Mesures fiscales à envisager pour :

✓ La durée réelle d'utilisation et l'analyse par composant

Afin d'assurer une neutralité fiscale, quant aux choix des entreprises pour l'une ou l'autre méthode d'amortissement, plusieurs mesures doivent être annoncées et retenue à propos de la définition des composants et de leur durée d'amortissement, en France l'administration fiscale répond à ce sujet que la diminution du montant des charges déduites durant la période d'amortissement sera compensée en partie par la réduction de la durée d'amortissement des composants.

L'administration devrait aussi se conformer à la définition comptable des composants, sachant qu'il y a un risque d'absence d'uniformité selon les entreprises.

La doctrine prévoira qu'à l'exception des immeubles de placement, la « structure » conservera la durée d'usage de l'immobilisation concernée. Pour ce faire, l'écart entre l'amortissement comptable calculé sur la durée d'usage (plus courte en générale) pourra être porté en amortissement dérogatoire pour permettre à l'entreprise la déductibilité maximale.

✓ Première application de la méthode des composants

On propose que la majoration ou la minoration du bénéfice imposable du 1^{ier} Janvier de l'exercice ouvert en 2010 résultant de l'application de la méthode des composants soit étalée sur cet exercice et les 04 suivants : et que cet étalement soit :

- Facultatif lorsque le montant de la majoration ou minoration n'excède pas à un montant déterminé (en France par exemple est fixé à 15000 €).
- Obligatoire lorsqu'il est supérieur à ce montant.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

✓ Le montant amortissable minoré de la valeur résiduelle

L'administration fiscale peut autoriser l'entreprise à utiliser l'amortissement dérogatoire pour bénéficier de la déduction fiscale calculée sur la valeur d'origine ou bien dans le cas où l'entreprise a diminué la base amortissable de la valeur de résiduelle.

3-2-3- Provision pour gros entretiens et dépréciations d'actifs

A- Provision pour gros entretiens

Sur le plan fiscal ces provisions sont autorisées, mais sur le plan comptable elles ne sont pas autorisées elles ne correspondent pas à la définition d'un passif.

Elles doivent être comptabilisées comme un composant distinct du coût d'acquisition, et doivent être amorti.

A cet effet, il est proposé que l'administration fiscale ne doit pas admettre la déduction fiscale des amortissements calculée sur le composant distinct correspondant à ces dépenses, sauf s'elles représentent des conditions d'extrême nécessité.

B- Dépréciation d'actifs

Sur le plan fiscal :

- Interdiction de déprécier un fond de commerce, sauf cas particulier du une baisse globale de chiffre d'affaires.
- Dépréciation éventuelle constatée par voie de provision.
- l'actualisation n'est pas admise sur le plan fiscal.

Sur le plan comptable :

- Obligation de distinguer les différents éléments du fonds de commerce et procéder régulièrement à un test de dépréciation sur chacun des éléments.
- Dépréciation éventuelle constatée par une diminution de la valeur de l'actif, sans possibilité de reprise ultérieure.

Mesures fiscales à envisager :

L'administration fiscale devrait confirmer ses réserves sur les provisions constituées sur les éléments amortissables : Elle se donne le temps d'observer les pratiques des entreprises quand aux dépréciations, fondées sur une valeur d'usage calculée sur la base de flux futurs actualisés, qui viendront corriger la base amortissable.

3-3- Les nouvelles mesures apportées par la loi de finances complémentaire pour 2009 et la loi de finances pour 2010

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Afin de limiter le coût fiscal de la réforme comptable, le législateur, au plan fiscal, a introduit des mesures qui sont, par fois, en totales déconnexion avec les nouvelles règles comptables édictées par le nouveau système comptable financier.

3-3-1- Les mesures apportées par la loi de finances complémentaire pour 2009

Une commission de réflexion a été installée auprès de la DGI pour analyser les incidences fiscales induites par les nouvelles normes comptables et proposer des mesures. Ces dernières sont apportées par la loi de finances complémentaire pour 2009 qui entreront en vigueur dès le 1^{er} Janvier 2010, parmi ces mesures, il y a lieu de citer :

- Le choix de la méthode dite de l'avancement pour les contrats à long terme.
- La définition d'un seuil pour la prise en charge, au plan fiscal, des éléments d'actif immobilisé.
- La nouvelle rédaction sur les provisions.
- Le sort des plans de résorption de frais préliminaires avant l'entrée en vigueur du SCF.
- Le sort de la réévaluation des immobilisations.

La loi fiscale distingue finalement son positionnement par rapport à la loi comptable, même si d'emblée la fiscalité des entreprises algériennes repose, en grande partie sur la comptabilité.

A- Prescription de la méthode de l'avancement des travaux pour la détermination des bénéfices imposables réalisés dans le cadre de contrats à long terme

Les contrats à long terme sont définis par l'arrêté du 26 juillet 2008, ils portent sur la réalisation d'un bien, d'un service, ou d'un ensemble de biens et de services, dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent dans des exercices différents.

Ce même arrêté prévoit que les charges et les produits, liés à une opération de contrat à long terme, sont comptabilisés au rythme de l'avancement de l'opération, de façon à dégager un résultat comptable au fur à mesure de la réalisation de l'opération il s'agit de la méthode dite à l'avancement.

C'est au sein de la section 5 du code des impôts directs, que la loi de finances complémentaire pour 2009 a amendé¹ la rédaction de l'article 140, consacré à la définition du bénéfice imposable en lui rajoutant un troisième alinéa spécifique aux bénéfices imposables des contrats à long terme.

On comprendra aisément que l'administration fiscale ne pouvait pas s'accommoder une méthode consacrée aux situations où le résultat fiscal ne peut pas être estimé de façon fiable.

¹Cf. Article 04 de la loi de finances complémentaire pour 2009.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Donc le texte de la loi fiscale ne laisse, comme option, que la méthode de l'avancement pour la détermination du résultat des contrats à long terme. Les entrepreneurs, gérants de tels contrats, ne pourront donc pas invoquer les limitations pourtant prévues par l'article 133-3 de l'arrêté de 26 juillet 2008,

Ils devront se doter d'une comptabilité analytique et pour qu'ils n'y ait pas débat sur ce sujet, l'article 140-3 est également flanqué d'un alinéa qui précise qu'il est requis, à ce titre, l'existence d'outils de gestion, de système de calcul de coûts et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultats.

La rédaction de l'article 140 ne précise pas le ressort des pertes à terminaison, qui sont prévues par l'arrêté du 26 juillet 2008.

Dans son article 133-4, dans le cas des contrats à long terme, la perte à terminaison consiste en une provision, constituée à hauteur de la perte totale, résultant du jugement fait sur la probabilité que le total des coûts de contrats sera supérieur au total de produits. Si l'administration venait à en refuser la déductibilité (ce qui semble le cas), il y aurait une nouvelle source de différenciation entre le résultat comptable et le résultat fiscal, les entreprises algériennes de bâtiments et travaux publics s'en trouveraient particulièrement lésées si un aménagement de texte ne venait pas à leur secours.

B- Seuil de prise en charge d'éléments d'actif immobilisé

L'article 121-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008 prévoit sous le SCF au titre de regroupement ou de la séparation des éléments d'actifs corporels, que les éléments de faible valeur peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service, sans être comptabilisés en immobilisation, en précisant que « Les éléments de faible valeur peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et par conséquent ne pas être comptabilisés en immobilisation ».

Comme la loi comptable n'a pas précisé ce qu'est entendu par éléments de faible valeur. La fiscalité a besoin de porter des limites s'agissant d'éléments pris en charge. Donc déductibles pour la détermination de l'assiette de l'impôt.

L'article 141 qui traite de la détermination du bénéfice imposable des sociétés, est modifié par la LFC 2009 en son troisième alinéa¹ qui traite de la déductibilité des amortissements. La modification précise que les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excèdent

¹Cf. Article 05 de la loi de finances complémentaire pour 2009.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

pas 30 000,00DA peut être constatée comme charge déductible de l'exercice de leur rattachement. Cette mesure devrait permettre de faciliter la gestion des biens amortissables de faible valeur. A condition que ces éléments soient en relation directe avec l'exploitation normale de l'activité de l'entreprise.

Pour l'actif acquis gratuitement l'article 5 de la LFC pour 2009 prévoit de l'enregistrer pour sa valeur vénale.

Le SCF dans son article 112-2 tiret 3, prescrit l'inscription de l'actif acquis gratuitement à sa juste valeur.

C- Nouvelle rédaction de l'alinéa 5 de l'article 141 sur les provisions

La rédaction de l'article 141-5 relatif à la déductibilité des provisions constituées pour faire face à des pertes et des charges, précise la portée des provisions aux comptes de stocks et de tiers, avec le même formalisme de l'ancienne rédaction notamment celui de préciser les provisions de les constater en écritures et de les porter au relevé des provisions à joindre à la déclaration annuelle.

La mesure portant sur le provisionnement vise à substituer l'expression « pour faire face à des pertes ou charges » par « pour faire face à charges et des pertes de valeurs sur compte de stocks et de tiers »

Donc la loi fiscale se réfère pour plus de précisions sur les provisions, aux explications fournies par le SCF.

D- Maintien de l'amortissement des frais préliminaires opéré antérieurement à l'entrée en vigueur du SCF

Selon le Plan Comptable National, les entreprises peuvent amortir sur une période n'excèdent pas cinq (5) ans les frais qu'elles engagent lors de leur création, de l'acquisition de leurs moyens permanents d'exploitation, de leur développement ou de perfectionnement de leur activité.

Ce traitement n'a plus de raison d'être cependant sous l'empire du SCF qui interdit l'immobilisation des frais préliminaires.

La LFC pour 2009 autorise en revanche les entreprises à amortir les frais préliminaires à condition que ces derniers aient été comptabilisés¹ comme tels avant l'entrée en vigueur du SCF, c'est-à-dire avant le 1^{er} janvier 2010. Mais, est-il donc possible de continuer à amortir

¹Cf. Article 08 de la loi de finances complémentaire pour 2009.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

une immobilisation, les frais préliminaires en l'occurrence qui ne figure plus au bilan de l'entreprise ?

E- Etalement de la plus-value de réévaluation (libre) des investissements sur une période de cinq (5) ans et réintégration (annuelle) de la dotation complémentaire

Le SCF consacre une section à la réévaluation, intitulée « réévaluation des actifs » puisque elle est en relation avec la notion de juste valeur.

La LFC 2009 dispose que la plus-value résultant de la réévaluation des immobilisations à la date d'entrée du SCF, sera rapportée au résultat fiscal dans un délai maximum de cinq ans et que le supplément des dotations aux amortissements dégagé des opérations de réévaluation sera rapporté au résultat de l'année¹.

Donc le législateur algérien veut éviter une imposition élevée, notamment, lors de la première application du SCF, en étalant l'imposition de la plus-value.

3-3-2- Les mesures apportées par la loi de finances pour 2010

L'administration fiscale a continué son action d'adaptation au SCF, en effet, des mesures d'harmonisation et d'adaptation fiscale induites par la mise en œuvre du système comptable financier à partir du 01 janvier 2010, et ce par :

A- Adaptation des règles fiscales en matière des amortissements des biens acquis en crédit bail et des provisions des établissements financiers avec les normes adoptées par le nouveau système comptable financier

Les aménagements apportés par l'article 08 la loi de finances pour 2010 à l'article 141 du code des impôts directs, visent dans le cadre des mesures d'adaptation avec le nouveau système comptable et financier à :

- conférer dans le cadre d'une opération de leasing au preneur le droit de comptabiliser le bien comme actif au lieu et place du bailleur.
- réintroduire le paragraphe relatif au plafond d'amortissement fixé à 800 000,00 DA applicable aux véhicules de tourisme, omis lors de la rédaction de la loi de finances complémentaire pour 2009 ;
- interdire la cumulation des provisions destinées à faire face aux risques particuliers afférents aux opérations de crédit à moyen ou à long terme avec les autres formes de provisions.

¹Cf. Article 10 de la loi de finances complémentaire pour 2009.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

B- Rattachement des subventions d'exploitation et d'équilibre à l'exercice de leur encaissement

Pour la prise en charge des subventions d'exploitation et d'équilibre, l'article 09 de la loi de finances pour 2010 qui a prévu le rattachement desdites subventions à l'exercice de leur encaissement.

C- Autorisation d'opérer la résorption des frais préliminaires sur la déclaration fiscale annuelle correspondante

Afin de ne pas faire supporter l'exercice 2010 la totalité des frais préliminaires, la loi de finances pour 2010, dans son article 11, a prévu de procéder à la résorption de ces frais sur la déclaration fiscale annuelle correspondante.

Aussi, une seule mesure a été introduite dans la loi de finances complémentaire pour 2010¹, par laquelle le législateur a conféré le droit de déductibilité des amortissements pratiqués dans le cadre du crédit bail, au bailleur et non pas au preneur, ce dernier bénéficié de la déductibilité des loyers qu'il verse.

3-4- Autres solutions permettant le rapprochement entre les règles comptables et fiscales

Dans le court terme, trois solutions peuvent être, à notre avis, envisagées pour réussir la neutralisation en comptabilité des règles fiscales et assurer ainsi l'autonomie de la comptabilité par rapport à la fiscalité et partant l'harmonisation du référentiel comptable algérien avec les normes internationales car, comme nous l'avons démontré, celle-ci passe inéluctablement par celle-là :

- 1^{ère} solution : adapter les règles fiscales au contexte du SCF.
- 2^{ème} solution : adapter la comptabilité aux règles fiscales en prévoyant des traitements spécifiques en vue de neutraliser leurs effets sur les caractéristiques qualitatives des comptes.
- 3^{ème} solution : autoriser les entreprises à tenir une comptabilité multi règles : une comptabilité selon les règles comptables et une autre selon les règles fiscales,...

3-4-1- Première solution : Adapter des règles fiscales au contexte du SCF

A-Présentation de la solution

L'adaptation des règles fiscales au contexte des nouvelles règles comptables édictées par le SCF et inspirées des normes IAS/IFRS peut aboutir soit une suppression pure et simple de la règle fiscale soit à sa modification

¹Cf. Article 26 de la loi de finances complémentaire pour 2010.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Pour que cette adaptation soit acceptable fiscalement, il faut que la suppression ou la modification de ces règles ne réduise pas la base imposable.

Si l'on se réfère à l'étude des situations de divergences entre les règles comptables et fiscales, présentée dans ce chapitre, on peut relever plusieurs règles fiscales qui sont à l'origine de ces situations. Ces règles sont soit à essence purement fiscale, édictées par le code des impôts, la jurisprudence ou la doctrine fiscale, soit une transposition des règles comptables en vertu de l'article 141 ter du code des impôts directs et taxes assimilées selon lequel "Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt".

Les règles fiscales spécifiques (autonomes), qui ne résultent donc pas d'une transposition des règles comptables, impliquent nécessairement des modifications des textes fiscaux en vue de leur harmonisation avec les nouvelles règles comptables et par là avec les normes comptables internationales. En revanche, les modifications des règles comptables utilisées en matière fiscale, en vue de leur harmonisation avec les normes comptables internationales, seront transposées d'office au plan fiscal en vertu de l'article précité, sans qu'aucun texte fiscal ne soit nécessaire à cet effet.

A-1- Règles spécifiquement fiscales nécessitant des textes fiscaux pour leur modification ou suppression

-Règles de comptabilisation des charges comme condition de leur déductibilité : Il suffit de prévoir ici une dérogation pour les charges sans objet (amortissements exceptionnels, provisions réglementées, etc...).

Les charges acceptées fiscalement et non comptabilisées seront alors déduites extra-comptablement dans le tableau n°09 de la liasse fiscale -Tableau de détermination du résultat fiscal-. En compensation de la suppression de cette règle, et afin de permettre à l'administration fiscale de suivre ces charges, celles-ci feront l'objet d'une annexe distincte dans la liasse fiscale.

-Règle de constatation des dépenses en immobilisation comme condition de déductibilité de leurs amortissements : Cette règle est destinée à suivre les amortissements pratiqués par l'entreprise. Ce suivi peut être néanmoins effectué au moyen des annexes prévues dans la liasse fiscale qui reprennent en détail tous ces amortissements. Une dérogation à cette règle peut être prévue pour les cas où les règles comptables prescrivent l'imputation en charges de

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

certaines dépenses fiscalement immobilisables. Les dépenses inscrites en charges, au lieu des comptes d'immobilisations, seront suivies au moyen du de ces annexes.

-Règle du fait générateur de l'imputation des dépenses en immobilisations : L'adaptation de la règle fiscale à la règle comptable (entrée des immobilisations à la date de prise de contrôle au lieu du transfert de la propriété) n'entraînera aucune perte pour le Trésor dès lors que le total des amortissements pratiqués reste inchangé, seul un décalage d'amortissement va se produire qui peut se révéler en faveur du fisc (cas où la date de prise de contrôle est postérieure à la date de transfert de la propriété). Cette règle peut être donc modifiée sans inconvénient fiscal.

-Règle d'imposition des plus-values latentes rattachées aux instruments financiers (résultant de l'application du concept de juste valeur) : Ici c'est le principe même d'imposition des plus-values non réalisées qui peut être remis en question. Cette règle relative à l'imposition des plus-values latentes dégagées en fin d'exercice sur les créances et dettes libellées en monnaies étrangères, est contraire aux dispositions tant de l'article 135 du CID qui soumet à l'impôt les bénéfices "réalisés" (et non dégagés) que l'article 10-1 du même code qui dispose que " Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut effectivement réalisé, y compris la valeur des profits et avantages dont le contribuable a joui en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu."

Il s'ensuit, *a contrario*, que les bénéfices non réalisés, et qui n'ont pas de ce fait donné naissance à des créances certaines, en l'occurrence les plus-values non encore réalisées (latentes), ne constituent pas des produits et ne devraient être pas par conséquent incluses dans la base imposable.

Cette règle constitue ainsi une aberration, voire une injustice fiscale qu'il y a lieu de supprimer dans un esprit de cohérence fiscale.

A-2- Règles comptables admises fiscalement

-Règle accordant la possibilité aux entreprises de constater les produits sur les contrats de longue durée selon la méthode d'achèvement : Il suffit ici de modifier cette règle pour rendre obligatoire l'application de la méthode du pourcentage d'avancement. Chose qui a été prise en compte par l'article 04 de la loi de finances complémentaire pour 2009.

-Règle FIFO : C'est une méthode optionnelle dont la suppression ne portera aucun préjudice au Trésor.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

-Règle de patrimonialité du bilan : son remplacement par la règle de prééminence n'aura pas d'impact financier au plan fiscal sinon un décalage au niveau de la déduction des amortissements qui peut jouer même en faveur du fisc.

-Règle d'imputation des actifs au coût historique : L'adoption comptable du concept de juste valeur et sa transposition automatique au plan fiscal en remplacement du coût historique n'aura pas de répercussions financières négatives sur le Trésor dans la mesure où les plus-values qui seraient générées suite à l'adoption de ce nouveau concept sont actuellement imposables soit obligatoirement en fin d'exercice pour les valeurs courantes (instruments financiers) soit en cas de réévaluation pour les immobilisations.

B- Avantages et inconvénients de cette solution

L'avantage de cette solution réside essentiellement dans sa simplicité : il suffit d'inventorier les règles fiscales en conflit avec les nouvelles règles comptables issues des IAS/IFRS, de les remplacer par des règles fiscales extracomptables ou de les modifier.

Elle présente néanmoins l'inconvénient d'alourdir la liasse fiscale, ce qui va créer une charge de travail et donc un coût supplémentaire pour les entreprises : c'est, en partie, le coût de l'amélioration de la qualité de leurs comptes.

3-4-2- Deuxième solution : Contourner les règles fiscales en prévoyant des traitements comptables spécifiques en vue de neutraliser leurs effets sur les caractéristiques qualitatives des comptes.

A-Présentation de la solution

Cette situation est actuellement utilisée par certaines entreprises soucieuses de la fiabilité de leurs comptes. Elle est juridiquement justifiée en vertu du SCF qui a dépassé le concept de "sincérité et régularité des comptes" pour instituer le concept "d'image fidèle", autorisant ainsi tacitement les entreprises à déroger aux règles comptables (ici issues des règles fiscales) chaque fois qu'elles se révèlent inappropriées pour préserver cette image.

Dans cette solution, la règle fiscale est maintenue mais sa traduction comptable est modifiée de telle façon que ses effets sur les comptes soient neutralisés.

Nous présentons ci-après les principales règles fiscales ainsi que les corrections comptables qui peuvent leur être apportées.

-Règle de constatation des dépenses en immobilisations comme condition de déductibilité de leurs amortissements : La règle fiscale impose ici la comptabilisation de certaines dépenses en immobilisations afin de bénéficier de la déductibilité de leurs amortissements, au lieu de

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

les porter en charges. Pour se conformer à cette règle tout en neutralisant ses effets sur les caractéristiques qualitatives des comptes, il est possible de passer normalement les dépenses en charges conformément aux règles comptables et de porter ensuite ces dépenses dans un compte spécial d'immobilisations (à créer à l'instar du compte Provisions réglementées) par le crédit d'un compte d'ordre (à créer également dans la classe 1 : comptes de capitaux). La charge ainsi comptabilisée, n'étant pas fiscalement déductible, sera ensuite réintégrée au résultat fiscal.

C'est le cas par exemple des frais de recherche en vue de la création d'une marque et des frais indirects liés à l'acquisition de l'immobilisation qui devraient être passés en charges alors que fiscalement sont à immobiliser.

Toutes ces dépenses peuvent être logées dans un compte spécial "Immobilisations d'origine fiscale (ou à caractère fiscal)" destiné à permettre à l'administration fiscale de suivre les amortissements des immobilisations qui y sont enregistrées.

En ce qui concerne les amortissements, annuellement le compte Dotations aux amortissements est débité par le crédit du compte (à créer) 28 Amortissements des immobilisations d'origine fiscale. Cette charge d'amortissement n'étant pas comptablement justifiée puisque la dépense initiale qui lui a donné naissance est déjà prise en charge, doit être ensuite virée au moyen du compte 79 Transferts de charges par le débit du compte d'ordre (ouvert lors de l'enregistrement de la dépense en Immobilisations d'origine fiscale).

-Règle d'imputation des escomptes en produits au lieu de les porter en déduction du coût d'entrée des immobilisations concernées : La procédure suivante peut être utilisée pour redresser cette situation :

- ✓ les escomptes sont à enregistrer normalement en produits financiers,
- ✓ le compte d'immobilisations concerné est ensuite crédité du montant de ces escomptes par le débit du compte de charges (à créer à l'instar du compte transferts de charges) "Transferts de produits": les produits résultant de ces escomptes étant contrebalancés par le compte de charges "Transferts de produits", doivent être réintégrés au résultat fiscal (donc à inscrire au tableau n°09 de la liasse fiscale),
- ✓ en fin d'exercice, les amortissements sont calculés sur la base du coût total de l'immobilisation (avant déduction des escomptes) et imputés normalement au compte "Dotations aux amortissements", par le crédit du compte 28 Amortissements des immobilisations. Le compte 28 est ensuite débité pour réajustement de la charge d'amortissement par le crédit du compte 79 "Transferts de charges" pour le montant de

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

l'amortissement correspondant aux escomptes inclus dans la base d'amortissement. Ce montant doit être enfin déduit extra-comptablement du résultat fiscal au niveau du tableau n°09 de détermination du résultat fiscal.

B- Avantages et inconvénients de cette solution

L'avantage de cette solution est qu'elle ne nécessite pas de nouveaux textes pour son application : elle est immédiatement applicable sans attendre la modification des textes fiscaux.

Son inconvénient est triple :

- elle n'est pas applicable à toutes les situations sans risque d'affecter l'intelligibilité des comptes des entreprises par la création de certains comptes d'ordre (à but fiscal),
- elle risque de se heurter, dans certains cas, à des réticences administratives pour non-conformité totale des traitements comptables adoptés,
- dans certains cas, seule la fiabilité des comptes est préservée : les autres caractéristiques qualitatives, à savoir l'intelligibilité, la comparabilité et la pertinence échappent à son emprise.

3-4-3- Troisième solution : Autoriser les entreprises à tenir une comptabilité multi règles : une comptabilité selon les règles comptables et une selon les règles fiscales

A- Présentation de la solution

Aujourd'hui, avec les moyens puissants de l'informatique dont disposent les entreprises il est aisé, en cas de divergences entre les règles fiscales et les règles comptables, et sans qu'il y ait de retraitements en fin d'exercice, d'identifier dès l'imputation des transactions, toutes les divergences entre les règles fiscales et les règles comptables et d'en tenir compte lors de cette imputation.

En cas de divergences Fiscalité/Comptabilité, il ne s'agit donc pas de retraiter les comptes selon les règles fiscales mais de modifier les logiciels de traitement comptable en autorisant une double imputation : l'une selon les règles comptables et l'autre selon les règles fiscales. En conséquence, il n'y a pas lieu de retraiter mais de "bitraiter" les transactions en cas de divergences.

Aussi, il peut être également admis la tenue d'un livre, dit « livre fiscal », qui est défini comme étant un document comptable qui indique l'ensemble des opérations comptables effectuées par l'entreprise lui permettant le passage du résultat comptable au résultat fiscal.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Des opérations de déductions ou de réintégrations sont comptabilisées sur ce document, et ce pour se conformer aux dispositions d'ordre fiscal. Ainsi, le livre fiscal répond aux deux exigences suivantes :

- il permet à l'entreprise de tenir une comptabilité conforme aux lois et règlements en la matière. En effet, les dites opérations « de réintégrations ou de déductions » seront comptabilisées dans un document autre que le journal général. on peut appeler ce nouveau document un journal fiscal, qui doit être par la suite côté et paraphé.
- les charges ne sont admises en déduction que lorsqu'elles ont été déjà comptabilisées. Ainsi, le livre fiscal permet à l'entreprise de comptabiliser certaines charges dans ce journal fiscal pour bénéficier du droit à la déduction.

Considéré comme un document comptable, le livre fiscal qui contient un journal fiscal ainsi qu'un grand livre fiscal doit se conformer aux conditions de forme de la tenue de la comptabilité. En effet, cette tenue s'est organisée de telle sorte qu'elle permet¹:

- la saisie complète et l'enregistrement de toutes les opérations.
- la conservation des données de base.
- le contrôle de l'exactitude des données et des procédures de traitement.

Le livre fiscal permet de traduire l'ensemble des opérations comptables effectuées par l'entreprise. Il constitue alors un document qui conserve des informations sur l'ensemble des activités de l'entreprise. Il permet ainsi de dégager le résultat fiscal et de contrôler l'exactitude des données d'un point de vue fiscal.

Le livre fiscal remplit donc les conditions de forme de la tenue de la comptabilité tout en assurant l'existence d'un chemin de révision.

En effet, l'administration fiscale peut utiliser ce document pour des fins de contrôle et de vérification.

Le livre fiscal doit se soumettre aux mêmes conditions que les livres comptables « le journal général et le livre d'inventaire » à savoir :

- l'enregistrement des données en comptabilité est censé être définitif. Le caractère définitif des enregistrements est assuré par l'absence de tout blanc ou altération.
- une procédure de clôture destinée à garantir l'intangibilité des enregistrements, et ce au plus tard avant l'expiration de la période suivante.
- la comptabilité est tenue en dinars Algérien...etc.

¹B.Casper et G.Enselme, Op.cit., 2001, P : 68.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

B- avantages et inconvénients de cette solution

Les avantages du livre fiscal sont multiples. On cite notamment :

- cette solution présente l'avantage d'éviter une modification de la législation fiscale actuelle puisque tout continuera conformément à cette législation.
- le respect de deux législations incompatibles, ainsi les divergences constatées entre la comptabilité et la fiscalité seront traitées comptablement et pas extra-comptablement, par conséquent le résultat comptable s'égalise avec le résultat fiscal.
- remédier aux inconvénients des imprimés fiscaux, c'est ainsi que le livre fiscal est constitué d'un seul document comptable, contrairement aux imprimés fiscaux qui sont multiples et qui peuvent être une source de réticence de la part des contribuables.

Son inconvénient est de créer une charge de travail supplémentaire aux entreprises qui se trouvent obligées à procéder à une double imputation de certaines opérations.

C- Exemple illustratif

1-Un immeuble a été acquis le 01/01/2010 par une entreprise X pour une valeur de 1000 000 DA. Cet immeuble est réservé pour le logement des ouvriers.

L'entreprise pratiquait un amortissement de 2%, l'administration fiscale autorise un amortissement fiscal de 20% pour la première année.

2-Le 25/03/2010, l'entreprise X a payé un montant de 3000 DA au titre d'une taxe sur les voyages.

3-Le 12/06/2010, l'entreprise X a payé une pénalité de 7500 DA au titre d'une pénalité suite à contrôle sur les prix.

4-Le 12/07/2010, l'entreprise a accordé des dons pour un club sportif d'un montant de 250 000 DA. Sachant que le chiffre d'affaires de l'entreprise est de 1 000 000 DA.

5-Le 30/09/2010, l'entreprise X a acquit un véhicule de tourisme pour une valeur de 1000 000 DA, amortis en 5 ans.

On ce qui suit, on va procéder à la comptabilisation de ces opérations dans le journal général et dans le livre fiscal, puis on dégage la valeur du résultat fiscal sachant que le résultat dégagé comptablement à la fin de l'exercice s'élève à 250 000 DA.

Le 01/01/2010, l'entreprise procède à la comptabilisation de l'immeuble

	01/01/2010	
Construction	1000 000	
Banque		1000 000

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Le 25/03/2010, l'entreprise procède à la comptabilisation de taxe sur les voyages

	25/03/2010	
Taxes spéciales	3000	
Banque		3000

La taxe sur les voyages est une charge non admise en déduction, l'entreprise doit comptabiliser l'écriture suivante dans le livre fiscal :

	25/03/2010	
Taxes spéciales	3000	
Résultat fiscal		3000

Le 01/06/2010, l'entreprise procède à la comptabilisation de la pénalité

	01/06/2010	
Droits impôts et taxes divers	7500	
Banque		7500

Or, la pénalité n'est pas admise en déduction, il faut donc réintégrer les 7500 DA en base imposable :

	01/06/2010	
Droits impôts et taxes divers	7500	
Résultat fiscal		7500

Le 12/07/2010, l'entreprise procède à la comptabilisation des dons accordés

	12/07/2010	
Dons et subventions accordés	250 000	
Banque		250 000

L'administration fiscale n'admet en déduction que 100 000 DA, qui représente 10% de 1000 000DA, l'entreprise doit par conséquent réintégrer 150 000DA en base imposable, l'écriture suivante dans le livre fiscal traduit cette réintégration.

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

	12/07/2010	
Dons et subventions accordés		150 000
Résultat fiscal		150 000

Le 30/09/2010, l'entreprise procède à la comptabilisation du véhicule de tourisme

	30/09/2010	
Matériels de transport	1000 000	
Banque		1000 000

Le 31/12/2010, l'entreprise procède à la comptabilisation de l'amortissement dans le journal général :

	31/12/2010	
Dotations aux amortissements		2000
Amortissements de construction		2000

L'entreprise doit comptabiliser la différence d'amortissement dans le livre fiscal :

	31/12/2010	
Résultat fiscal	18000	
Amortissement de construction		18000

L'entreprise procède à la constate de l'amortissement du véhicule de tourisme.

	31/12/2010	
Dotations aux amortissements	200 000	
Amortissement du véhicule		200 000

La base d'amortissement du véhicule de tourisme admise fiscalement est 800 000 DA. Donc l'entreprise doit comptabiliser la différence d'amortissement dans le livre fiscal.

	31/12/2010	
Résultat fiscal	40 000	
Amortissement du véhicule		40 000

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

L'entreprise doit constater cette écriture comme travail d'inventaire :

	31/12/2010	
Résultat comptable	250 000	
Résultat fiscal		250 000

A la suite de la comptabilisation de ces réintégrations et déductions, l'entreprise peut déduire la valeur du résultat fiscal par le biais du grand livre fiscal.

Résultat fiscal	
	3000
18000	150 000
40000	250 000

Solde créditeur = 445000DA

Le résultat fiscal = résultat comptable + réintégrations – déductions

$$445000 = 250\ 000 + (3000+150\ 000)-(18000+40000).$$

Chapitre 03 : Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et les solutions possibles pour y remédier

Conclusion du troisième chapitre

L'entrée en vigueur du système comptable financier aurait, dans le cadre du maintien du principe de connexion de résultat comptable et fiscal, de fortes incidences sur les règles fiscales de détermination du résultat imposable à l'impôt sur le bénéfice des sociétés, certaines des divergences peuvent être retraitées sans difficultés, d'autres nécessitent des travaux plus lourds.

À cet effet, en matière des divergences relatives aux immobilisations, le point le plus remarquable était sans doute la déconnexion des dispositions fiscales sur les dispositions comptables, que ce soit sur le plan de la définition, d'évaluation, de réévaluation que sur le plan des conditions de déductibilité des amortissements.

De plus, et pour ce qui est des divergences relatives aux revenus ainsi que les autres divergences, il est constaté que les principales causes de distorsion tiennent notamment à l'interdiction de déduction de certaines charges du résultat imposable, à l'exonération de certains revenus, à l'existence de règles spécifiques d'évaluation et de rattachement ou à l'application de règles fiscales spécifiques.

De ce fait, et dans le but de présenter des états financiers qui soient le plus proche de la réalité, il serait plus opportun de maîtriser ces divergences, tout en faisant recours à l'utilisation des méthodes et solutions préconisées dans ce cadres pour y remédier, tel que, notamment, la méthode de la liasse fiscale.

C'est ainsi que l'examen de la question liée à l'impact des nouvelles dispositions comptables sur la fiscalité directe de certaines entreprises relevant de la DGE, sera traité dans le chapitre suivant.