

PROJET OPPOSABLE A L'ADMINISTRATION JUSQU'A LA PUBLICATION DE L'INSTRUCTION DEFINITIVE

Vous pouvez adresser vos remarques sur ce projet d'instruction, mis en consultation publique le 11/05/2010, jusqu'au 31/05/2010 inclus à l'adresse de messagerie suivante : bureau.b2dlf@dgfip.finances.gouv.fr.

Seules les contributions signées seront examinées.

L'instruction définitive datée du 24 janvier 2011 a été publiée au Bulletin officiel des impôts n° 7 du 1^{er} février 2011 sous la référence 4 N-1-11. Le présent texte demeure opposable à l'administration pour la seule période allant du 11 mai 2010 au 31 janvier 2011.

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 N

N° DU

INTERESSEMENT, PARTICIPATION, ACTIONNARIAT. REGIME FISCAL DES PROVISIONS COMPTABILISEES DANS LE CADRE DE PLANS D'OPTIONS D'ACHAT D'ACTIONS ET DE PLANS D'ATTRIBUTION D'ACTIONS GRATUITES EXISTANTES.

(C.G.I., art. 39-1-5°, 217 quinquies)

NOR : M:\SECRETARIATS\SECB\BOB1\POOL\B1-1-09\197009\197009 BOI.DOC

Bureau B 1

PRESENTATION

De nouvelles règles de comptabilisation et d'évaluation des opérations relatives aux plans d'options d'achat d'actions et aux plans d'attribution d'actions gratuites existantes ont été définies par le Comité de la réglementation comptable dans le cadre de son règlement n°2008-15 du 4 décembre 2008.

La présente instruction tire les conséquences fiscales de ces nouvelles règles comptables.

•

INTRODUCTION

1. De nouvelles règles de comptabilisation et d'évaluation des opérations relatives aux plans d'options d'achat d'actions et aux plans d'attribution d'actions gratuites existantes ont été définies par le Comité de la réglementation comptable (CRC) dans son règlement n°2008-15 du 4 décembre 2008 homologué par un arrêté interministériel du 29 décembre 2008 (JO du 30 décembre 2008).
2. La présente instruction tire les conséquences fiscales de ces nouvelles règles comptables. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes.

Section 1 : Nouvelles règles comptables

3. Avant l'adoption du règlement du CRC n°2008-15 précité, le plan comptable général ne prévoyait pas de règle imposant la comptabilisation systématique d'une charge en cas de remise d'actions aux employés¹ d'une société dans le cadre de plans d'attribution d'actions gratuites ou de plans d'options d'achat d'actions. Désormais, la société a l'obligation d'enregistrer, dès la décision d'attribution d'actions gratuites existantes ou d'options d'achat d'actions, une provision pour risques.

En revanche, lorsque l'attribution porte sur des actions gratuites à émettre ou des options de souscription d'actions, la société n'étant exposée à aucune sortie de ressources, aucune provision pour risques ne doit être comptabilisée.

4. L'attribution des actions étant toujours subordonnée à une contrepartie passée, présente ou future qui a été, est ou sera fournie par l'employé, le montant de la provision pour risques est déterminé en fonction des services déjà rendus par l'employé.

Ainsi, lorsque l'attribution des actions ou des options d'achat n'est pas subordonnée au fait que l'employé reste au service de la société pendant une période future déterminée, la contrepartie a déjà été fournie. Dans ce cas, la provision pour risques comptabilisée à la suite de la décision d'attribution couvre la totalité de la sortie de ressources évaluée à la clôture de l'exercice.

Lorsque l'attribution est au contraire subordonnée au fait que l'employé reste au service de la société pendant une période future déterminée, une contrepartie demeure à fournir qui diminue progressivement au fur et à mesure que les services sont rendus. La comptabilisation de la provision pour risques est alors étalée linéairement sur cette période.

5. La provision comptabilisée à chaque clôture évolue en fonction du coût probable d'achat des actions et du nombre d'actions devant être attribuées compte tenu des critères d'attribution, tels que des critères liés à la présence ou à la performance.

6. Que la provision fasse ou non l'objet d'une comptabilisation étalée, son montant est évalué à la clôture de l'exercice comme le produit du coût des actions par le nombre d'actions qui devrait être attribué compte tenu des dispositions du plan d'attribution.

Le coût des actions doit être déterminé sur le plan comptable comme suit (cf. § n° 4 de l'annexe au règlement du CRC n°2008-15 précité) :

- lorsque les actions ont déjà été acquises par la société, le coût des actions correspond à leur coût d'entrée à la date de leur affectation au plan d'attribution, minoré du prix d'exercice à acquitter par les employés pour les options d'achat et de l'éventuel prix symbolique pour les attributions d'actions gratuites existantes (cf. instruction administrative 4 N-1-08 n° 26). Lorsque les actions sont affectées au service du plan dès leur acquisition, le coût d'entrée s'entend du coût d'achat des actions, comprenant, le cas échéant, les éventuelles primes d'options payées pour racheter ces actions. Lorsque les actions sont affectées au plan postérieurement à leur acquisition, le coût d'entrée s'entend de la valeur nette comptable des actions à la date de leur affectation au plan ;

¹ Le terme « employés » désigne les bénéficiaires du plan d'attribution gratuite ou d'option d'achat d'actions : les salariés et mandataires sociaux (cf. articles L. 225-179 et suivants et L. 225-197-1 du code de commerce).

- lorsque les actions ne sont pas encore acquises à la clôture de l'exercice, le coût des actions correspond à leur coût d'achat à cette date, c'est-à-dire au cours de l'action à la clôture de l'exercice en cas d'action cotée ou à sa valeur estimée à cette date en l'absence de cotation.

La détermination du nombre d'actions résulte d'une appréciation à chaque cas d'espèce, mais qui doit procéder d'une analyse à la clôture de l'exercice d'éléments objectifs, tels que :

- la valeur des actions à la clôture de l'exercice qui détermine, pour les plans d'options d'achat d'actions, l'intérêt des employés à lever leur option compte tenu du prix d'exercice qu'ils auront à acquitter ;

- la satisfaction des conditions de présence en fonction de la rotation du personnel et des conditions de performance éventuellement prévues par le plan d'attribution gratuite d'actions ou d'options d'achat d'actions.

Cas particulier des plans de groupe

7. Lorsque les actions d'une société mère sont attribuées au personnel d'une filiale, cette dernière doit constater un passif, dans les conditions précitées, lorsqu'il existe une convention de refacturation liant la société mère attributrice des actions et sa filiale.

8. Le règlement du CRC n° 2008-15 prévoit également la création d'un sous-compte dédié permettant de suivre les actions affectées aux plans d'attribution d'actions gratuites et aux plans d'options d'achat d'actions : le sous-compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés ». Les actions sont inscrites dans ce sous-compte à leur coût d'entrée et ne font l'objet d'aucune dépréciation à compter de leur date d'inscription dans ce sous-compte en fonction de leur valeur de marché. Le nombre d'actions inscrites dans ce sous-compte doit être cohérent avec les hypothèses retenues pour l'évaluation de la provision pour risques. Par ailleurs, tout reclassement des actions propres d'un compte ou sous-compte à un autre compte ou sous-compte, tel que le reclassement du sous-compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés » au sous-compte 502-2 « Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation du cours de bourse », est effectué à la valeur nette comptable des actions à la date du reclassement.

Section 2 : Traitement fiscal

9. Conformément aux dispositions du 5° du 1 de l'article 39, les provisions pour risques constituées en application de ces nouvelles règles comptables seront déductibles du bénéfice imposable sous réserve que la charge correspondant aux moins-values futures résultant soit de l'attribution d'actions gratuites aux employés de l'entreprise en application des articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du code de commerce, soit de la levée d'options d'achat d'actions consenties aux employés en application de l'article L. 225-179 du même code, soit rendue probable par des événements en cours à la clôture de l'exercice et estimée de manière nettement précise.

10. La provision pour risques prévue par ces nouvelles règles comptables ne pourra être admise en déduction qu'à compter de l'exercice au cours duquel l'entreprise s'est engagée à attribuer gratuitement des actions existantes ou des options d'achat d'actions. Lorsque l'assemblée générale extraordinaire n'a pas précisé dans sa décision d'attribution d'actions gratuites la nature des actions qui seront remises aux employés (actions existantes ou actions à émettre), les événements suivants pourront néanmoins être considérés comme conférant un caractère probable à la moins-value : l'existence d'une communication des dirigeants sur la nature des actions qui seront remises ou la pratique antérieure de l'entreprise laquelle peut, par exemple, consister à éviter la dilution des actionnaires existants.

11. La moins-value future sera considérée comme estimée de manière suffisamment précise si elle est évaluée conformément aux nouvelles règles comptables (cf. n°6).

Cas particulier des plans de groupe

12. Lorsque dans le cadre d'un plan mondial (cf. n°s 19 et suivants de l'instruction administrative 4 N-1-08), il existe une convention de refacturation, les provisions pour risques comptabilisées par la filiale, dans les conditions édictées par le règlement CRC n° 2008-15 du 4 décembre 2008, pour tenir compte de la charge ou moins-value refacturée, sont admises en déduction de son bénéfice imposable dès lors qu'elles respectent les conditions générales de déductibilité des provisions : ces provisions doivent ainsi se rapporter aux seules charges et moins-values relatives à l'attribution d'actions ou d'options d'achat au personnel de la filiale (cf. instruction administrative 4 N-1-08 n°39). S'agissant de la société attributrice des actions gratuites ou des options d'achat, celle-ci ne peut déduire de son bénéfice imposable que les seules provisions pour risques comptabilisées à raison de son propre personnel bénéficiaire, qu'il y ait ou non une convention de refacturation des charges et moins-values afférentes à l'attribution d'actions ou d'options d'achat au personnel de sa filiale.

La provision pour risques constituée par la filiale devra être déterminée suivant les mêmes modalités que celles prévues pour une société attribuant ses propres titres : étalement, le cas échéant, de la provision pour risques (cf. n°4), évaluation du coût refacturé en fonction du coût des actions de la société attributrice (cf. n°6). Toutefois, lorsque la société attributrice des actions ou des options d'achat est une société cotée étrangère dont la législation n'exige pas un suivi particulier des achats et des ventes de ses propres titres et que le volume d'actions rachetées excède celui nécessaire pour couvrir le nombre d'actions à attribuer estimé à la clôture de l'exercice dans le cadre du plan de groupe, le coût d'achat des actions par la société attributrice pourra être déterminé à partir des actions qu'elle a déjà rachetées :

- en retenant le prix moyen payé par la société attributrice pour racheter ses propres titres au cours du mois de clôture de l'exercice de comptabilisation de la provision pour risques et en l'absence de rachat d'actions suffisant pendant ce mois pour couvrir le nombre d'actions qui devrait être attribué dans le cadre du plan de groupe, au cours du mois immédiatement précédent et, le cas échéant, des mois antérieurs jusqu'à ce que ce nombre d'actions soit atteint ;

- puis en affectant à la société liée française les titres ainsi retenus pour déterminer le prix moyen de rachat, en fonction du rapport existant entre le nombre d'options ou d'actions dont l'attribution aux salariés de cette société française est estimée à la clôture de l'exercice et le nombre total d'options ou d'actions dont l'attribution au niveau du groupe est estimée à cette même date.

13. Le reclassement de ses propres actions par une société d'un compte ou sous-compte à un autre compte ou sous-compte, tel que prévu par le règlement du CRC n°2008-15 précité, n'a pas d'impact sur le plan fiscal dans la mesure où ces transferts sont effectués à la valeur comptable (cf. n°8). Comme pour les cessions de titres du portefeuille (cf. documentation administrative 4 B 3121 nos 5 et suivants), les transferts d'actions du compte 502-2 (« Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation du cours de bourse ») ou d'un compte d'autres immobilisations financières au compte 502-1 (« Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés ») ou inversement sont réputés porter en priorité sur les actions acquises à la date la plus ancienne.

14. Sur le plan comptable, la valeur des actions à la date de leur affectation aux plans d'attribution d'actions gratuites et aux plans d'options d'achat d'actions (actions classées dans le sous-compte dédié 502-1) est figée quelle que soit leur valeur ultérieure. Autrement dit, aucune dépréciation complémentaire ou aucune reprise des dépréciations constatées à la date de transfert au sous-compte 502-1 ne peut être comptabilisée tant que les actions sont inscrites à ce sous-compte. Sur le plan fiscal, le même traitement doit être opéré.

15. Des exemples en annexe 1 illustrent les conséquences fiscales de ces nouvelles règles comptables.

Section 3 : Entrée en vigueur

16. Ces nouvelles règles de comptabilisation et d'évaluation des opérations relatives aux plans d'options d'achat d'actions et aux plans d'attribution d'actions gratuites existantes s'appliquent aux plans en cours au 30 décembre 2008, date de publication au Journal officiel du règlement du CRC n°2008-15 précité.

Sur le plan comptable, ces nouvelles règles sont constitutives d'un changement de méthode comptable, dont les effets doivent être calculés de façon rétrospective, comme si cette nouvelle méthode avait toujours été appliquée, et dont l'impact, après effet d'impôt, est déterminé et imputé en report à nouveau dès l'ouverture de l'exercice, sauf si en raison de l'application de règles fiscales spécifiques, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement en compte de résultat (PCG, art. 314-1).

Toutefois, par mesure de simplicité, les entreprises peuvent décider d'appliquer à l'ensemble de leurs plans en cours ces nouvelles règles comptables en déterminant la provision à la clôture de l'exercice en cours au 30 décembre 2008 à partir des données disponibles à cette date (cf. recommandation du Conseil national de la comptabilité n°2009-R-01 du 5 février 2009), c'est-à-dire : en déterminant le nombre d'actions à attribuer à la clôture de cet exercice, en déterminant le coût d'entrée des actions à leur valeur nette comptable au premier jour de cet exercice si des actions ont déjà été affectées au plan à cette date ou à leur date d'affectation au plan si cette affectation est réalisée au cours de cet exercice, et à défaut, au coût probable de rachat des actions à la date de clôture de ce même exercice et en tenant compte de la proportion des contreparties déjà reçues des salariés à cette date. Toute variation de la provision ainsi déterminée par rapport aux provisions et dépréciations constatées à la clôture de l'exercice précédent est comptabilisée au compte de résultat.

17. D'un point de vue fiscal, le changement de méthode comptable à l'ouverture de l'exercice n'a en principe pas d'impact, dès lors que les provisions pour risques imputées sur les capitaux propres à l'ouverture du premier exercice d'application ne peuvent pas être déduites faute d'être constatées en tant que telles dans la comptabilité de l'exercice. Dans ce cas il sera admis que la reprise ultérieure de ces provisions ne soit pas imposable et fasse par conséquent l'objet d'une déduction extra-comptable. Toutefois, si l'entreprise a déjà comptabilisé une provision pour risques antérieurement à l'entrée en vigueur de ces nouvelles règles comptables, les conséquences fiscales du changement de méthode dépendent des modalités de comptabilisation de cette provision et du traitement fiscal qui lui a été appliqué. Des exemples figurant en annexe 2 illustrent les conséquences fiscales de la première application de ces nouvelles règles comptables, notamment dans cette dernière hypothèse de comptabilisation antérieure d'une provision pour risques.

BOI lié : 4 N-1-08.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe 1

Exemples d'application

Exemple 1 : Cas où des services futurs doivent être fournis par les employés

En N

Annnonce d'un plan de 1 000 actions devant être rachetées sur le marché pour être attribuées gratuitement en N+ 3 au terme d'une période d'acquisition de 4 ans à l'issue de laquelle les employés doivent être présents dans l'entreprise.

Cours de bourse à la clôture : 10.

Nombre d'actions devant être attribuées, estimé par la société compte tenu de la rotation du personnel constaté par le passé (appréciation de la condition de présence) : 900.

Evaluation de l'obligation totale : $900 \times 10 = 9\,000$.

Compte tenu d'une période d'acquisition de 4 ans au terme de laquelle les employés doivent être présents, la provision pour risques et charges doit être étalée sur cette durée de 4 ans.

Provision pour risques comptabilisée à la clôture de l'exercice : $9\,000 / 4$ (durée de 4 ans) = 2 250.

Pas de retraitement extra-comptable : cette provision est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise.

En N+1

Achat par l'entreprise de 1 000 actions à un cours de 20. L'entreprise estime que 950 actions seront effectivement attribuées du fait de la rotation du personnel.

Les 1 000 actions sont inscrites à l'actif pour une valeur de 20 000 ($1\,000 \times 20$).

Parmi ces 1 000 actions, 950 sont isolées dans le sous-compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés » pour un montant de 19 000 (950×20).

Evaluation de l'obligation totale : $950 \times 20 = 19\,000$.

Provision pour risques comptabilisée à la clôture de l'exercice : ($19\,000 \times \frac{1}{2}$, correspondant aux 2 années écoulées sur les 4) – 2 250 (provision déjà comptabilisée à la clôture de l'exercice N) = 7 250.

Pas de retraitement extra-comptable : cette provision est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise.

En N+2

Le cours de l'action chute à 10. L'entreprise estime que 800 actions seront effectivement attribuées du fait de la rotation du personnel.

Le poste d'actif dédié aux actions propres destinées à être attribuées gratuitement (sous-compte 502-1) est réduit de manière à ne plus contenir que 800 actions valorisées à leur cours d'achat, soit $800 \times 20 = 16\,000$. Aucune provision pour dépréciation n'est comptabilisée.

Les 150 autres actions sont reclassées au sous-compte 502-2 « Actions disponibles pour être attribuées aux employés ou pour la régularisation du cours de bourse » à leur cours d'achat. Une dépréciation est toutefois comptabilisée sur la base du cours de bourse, pour les 200 actions inscrites au sous-compte 502-2, soit une dépréciation égale à 2 000 [$200 \times (20 - 10)$].

Evaluation de l'obligation totale = $800 \times 20 = 16\,000$.

Provision pour risques comptabilisée à la clôture de l'exercice : ($16\,000 \times \frac{3}{4}$, correspondant aux trois années écoulées sur 4) – 2 250 (provision déjà comptabilisée à la clôture de l'exercice N) – 7 250 (provision déjà comptabilisée à la clôture de l'exercice N+1) = 2 500.

Pas de retraitement extra-comptable : cette provision pour risques et charges est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise. Il en est de même de la dépréciation comptabilisée à raison des actions inscrites au sous-compte 502-2, soit 2 000 ($1\,500 + 500$) (cette dépréciation suit le régime des moins-values à court terme s'agissant de titres de placement).

En N+3

Le cours de l'action remonte à 18.

900 actions seront effectivement attribuées au personnel à la fin d'année.

100 actions inscrites au sous-compte 502-2 sont reclassées dans le sous-compte 502-1 dédié aux actions propres destinées à être attribuées gratuitement. Ce reclassement est opéré à la valeur nette comptable des actions à leur date de reclassement, soit 1 800 (18 X 100). A cet égard, il est précisé que la provision pour dépréciation sur la totalité des actions inscrites au compte 502-2 doit avoir été réajustée préalablement pour tenir compte de la hausse du cours de l'action en N+3, soit une reprise de la provision pour dépréciation de 1 600 [200 X (18 – 10)].

Le sous-compte 502-1 contient ainsi 900 actions pour un montant total de 17 800 (800 actions valorisées à leur coût d'achat de 20 et 100 actions valorisées à leur valeur nette comptable de 18 à la date de leur reclassement).

Charge comptabilisée à la clôture de l'exercice correspondant à la moins-value réelle = 17 800

Reprise de la provision pour risques = + 12 000 (2 250 + 7 250 + 2 500) et de la provision pour dépréciation sur les 100 actions inscrites au cours de l'année au sous-compte 502-1, soit 200 [100 X (20-18)].

Pas de retraitement extra-comptable : la moins-value constatée est déductible et les reprises de la provision pour risques et de la provision pour dépréciation sont imposables.

Exemple 2 : Cas où les employés ont déjà fourni les services à la date de la décision d'attribution

Les hypothèses de l'exemple 1 sont reprises mais il est considéré cette fois que l'attribution des actions gratuites n'est soumise à aucune condition de présence des employés au terme de la période d'acquisition, conduisant ainsi à figer le nombre de bénéficiaires à 1 000 (la rotation du personnel n'ayant plus d'incidence sur ce nombre dès lors que l'attribution n'est plus conditionnée à la présence des salariés).

En N

Cours de bourse à la clôture : 10.

Evaluation de l'obligation totale : 10 X 1 000 = 10 000.

L'attribution des actions gratuites n'étant pas subordonnée au fait que l'attributaire reste au service de la société pendant la période d'acquisition, la contrepartie attendue de ce dernier a déjà été fournie. En conséquence, la provision pour risques comptabilisée à la clôture de l'exercice doit couvrir la totalité de la charge estimée à cette date.

Provision pour risques comptabilisée à la clôture de l'exercice : 10 000.

Pas de retraitement extra-comptable : cette provision est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise.

En N+1

Achat par l'entreprise de 1 000 actions à un cours de 20.

Ces 1 000 actions sont inscrites à l'actif, au sous-compte 502-1 « Actions destinées à être attribuées aux employés et affectées à des plans déterminés », pour une valeur de 20 000 (1 000 X 20).

Evaluation de l'obligation totale : 1 000 X 20 = 20 000.

Le montant de la provision pour risques est donc ajusté en conséquence, soit une dotation complémentaire comptabilisée à la clôture de l'exercice à hauteur de : 20 000 – 10 000 (provision comptabilisée à la clôture de l'exercice N) = 10 000.

Pas de retraitement extra-comptable : cette dotation complémentaire de provisions pour risques est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise.

En N+2 et N+3

Aucune provision pour dépréciation n'est comptabilisée puisque les actions inscrites au sous-compte 502-1 ne peuvent pas être dépréciées, même si le cours de bourse est inférieur à la valeur d'acquisition (10 en N+2 et 18 en N+3).

Evaluation de l'obligation totale = 1 000 X 20 = 20 000.

Aucune dotation complémentaire de provision pour risques n'est comptabilisée à la clôture de l'exercice N+2.

En N+3, la charge correspondant à la moins-value réelle est comptabilisée à la clôture de l'exercice pour un montant de 20 000 et la provision pour risques de même montant est reprise.

Pas de retraitement extra-comptable.



Annexe 2

Exemples de la première application des nouvelles règles comptables

En considérant qu'une entreprise, dont les exercices coïncident avec l'année civile, a mis en place un plan d'attribution d'actions gratuites en 2007 prévoyant que les employés doivent être présents à l'issue d'une période d'acquisition de 4 ans. Il est considéré qu'avec les données disponibles à la clôture de l'exercice 2007², l'obligation totale est évaluée à 6 000 et qu'avec les données disponibles à la clôture de l'exercice 2008, l'évaluation de cette même obligation totale est portée à 8 500.

1^{er} cas : l'entreprise n'a doté aucune provision pour risques antérieurement

En 2007, l'entreprise n'a doté aucune provision pour risques.

En 2008, l'entreprise doit tenir compte du changement de méthode comptable à l'ouverture de l'exercice : elle impute donc en report à nouveau négatif l'équivalent de la provision qu'elle aurait dotée en 2007, soit $8\,500 / 4$ (durée de 4 ans) = 2 125. Cette provision pour risques imputée sur les capitaux propres n'est pas déductible faute d'être constatée en tant que telle dans la comptabilité de l'exercice. Fiscalement, il est admis que la reprise ultérieure de cette provision ne soit pas imposable et fasse par conséquent l'objet d'une déduction extra-comptable.

A la clôture de l'exercice, l'entreprise comptabilise une provision pour risques à hauteur de 2 125 [(8 500 X ¼, correspondant aux 2 années écoulées sur les 4) – 2 125 (provision correspondant à 2007 imputée sur les capitaux propres)]. Cette provision est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise.

2^{ème} cas : l'entreprise a doté antérieurement une provision pour risques

Si l'entreprise a comptabilisé la provision pour risques de manière étalée :

En 2007, l'entreprise a comptabilisé une provision pour risques à hauteur de 1 500 (6 000 / 4 ans). Si cette provision a été déduite fiscalement dans les conditions prévues au 5° du 1 de l'article 39, elle ne se ra pas remise en cause. Dans le cas inverse, il sera admis que sa reprise ultérieure ne soit pas imposable et fasse l'objet d'une déduction extra-comptable.

En 2008, l'entreprise ayant déjà anticipé l'application des nouvelles règles comptables, celle-ci n'aura en pratique aucune conséquence à tirer du changement de méthode comptable à l'ouverture de l'exercice. A la clôture de l'exercice, elle comptabilise une provision pour risques à hauteur de 2 750 [(8 500 X ¼, correspondant aux 2 années écoulées sur les 4) – 1 500 (provision pour risques comptabilisée en 2007)]. Cette provision est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise.

Si l'entreprise a comptabilisé la provision pour risques sur un seul exercice :

En 2007, l'entreprise a comptabilisé une provision pour risques à hauteur de 6 000. Si cette provision a été déduite fiscalement, cette déduction ne sera pas remise en cause.

En 2008, l'entreprise doit tenir compte du changement de méthode comptable à l'ouverture de l'exercice : elle doit donc reprendre la provision pour risques comptabilisée en 2007 à hauteur de 4 500 (6 000 – 1 500 correspondant à la provision qu'elle aurait normalement pratiquée en 2007). Toutefois, en application de la recommandation du Conseil national de la comptabilité n°2009-R-01 du 5 février 2009, l'entreprise peut calculer cette reprise de provision avec les données disponibles en 2008, soit une reprise de provision égale à 3 875 [6 000 – (8 500/ 4 ans)]. Dans les deux cas, cette reprise de provision est en principe imputée sur les capitaux propres, sauf si pour des raisons fiscales liées à l'imposition de cette reprise, l'entreprise choisit de la passer en compte de résultat.

Du point de vue fiscal, cette reprise de provision est imposable, qu'elle soit comptabilisée en résultat ou imputée sur les capitaux propres (dans ce dernier cas, sur le fondement de l'article 38-2). Toutefois, si la provision comptabilisée en 2007 n'a pas été déduite fiscalement, il sera admis que sa reprise partielle opérée en 2008 ne soit pas imposable et fasse par conséquent l'objet d'une déduction extra-comptable. Il en sera de même pour le solde de cette provision qui sera repris ultérieurement.

² En application de la recommandation du Conseil national de la comptabilité n°2009-R-01 du 5 février 2009, l'entreprise peut calculer la dotation de 2007 avec les données disponibles de 2008.

A la clôture de l'exercice 2008, l'entreprise comptabilise une provision pour risques à hauteur de 2 750 [(8 500 x $\frac{1}{2}$, correspondant aux 2 années écoulées sur les 4) – 1 500 (provision pour risques effectivement comptabilisée au titre de 2007 du fait de la reprise en 2008 à hauteur de 4 500)] ou à hauteur de 2 125 [(8 500 X $\frac{1}{2}$, correspondant aux 2 années écoulées sur les 4) – 2 125 (provision pour risques effectivement comptabilisée au titre de 2007 du fait de la reprise en 2008 à hauteur de 3 875)]. Cette provision pour risques est admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise.