

13 Arrêté des comptes et résultat fiscal : quelles nouveautés pour les clôtures au 31 décembre 2017 ?

Par les auteurs du Mémento Comptable

Préparé à la suite de notre conférence « Arrêté des comptes et Résultat fiscal 2017 » du 17 novembre dernier, organisée par PwC et Les Echos Events en partenariat avec les Editions Francis Lefebvre et la DFCG, ce dossier pratique a pour objectif de vous aider à maîtriser l'actualité comptable et fiscale de l'année 2017.

L'ESSENTIEL

■ Ce dossier fait le point sur les thèmes majeurs de l'année 2017 :

- les nouveautés sociales et fiscales issues des lois de l'année (réduction du taux de l'IS et nouvelles contributions exceptionnelles, baisse du Cice et réduction des cotisations patronales, montant des indemnités légales de licenciement) ;
- les conséquences comptables et fiscales des réclamations issues des décisions du Conseil constitutionnel ;
- les nouveautés fiscales issues de la jurisprudence et de la doctrine fiscales (contrats à long terme, cessions de titres, conséquences de l'insuffisance du contrôle interne, impact d'un transfert de déficits sur le calcul du mali de fusion...) ;
- les difficultés d'application des règles comptables (changements comptables dans les comptes sociaux suite à la mise en œuvre d'IFRS 15 dans les comptes consolidés, première application des nouvelles règles concernant les instruments financiers à termes et opérations de couverture...).

■ Afin de faciliter la prise de connaissance des diverses mesures, ce document :

- recense, sous forme de 35 questions/réponses, les principales nouveautés comptables et fiscales de l'année 2017 (textes législatifs et réglementaires, jurisprudence et doctrine) ;
- facilite les recherches des motifs et argumentations des solutions par des renvois au FRC ainsi qu'aux Mémento Comptable, Mémento Comptes consolidés et Mémento Fusions & Acquisitions.

SOMMAIRE

1. Impacts des nouvelles mesures

fiscales et sociales 1

1.1 Baisse du Cice en 2018 et renforcement de la réduction générale des cotisations patronales à compter de 2018

Q1. Quelles sont les conséquences comptables de la baisse du taux du Cice sur le produit à recevoir au 31-12-2017 ?

Q2. La baisse du taux de cotisations patronales aura-t-elle nécessairement un impact significatif à la baisse sur la provision pour indemnités de départ à la retraite (IDR) ?

Q3. En cas de modification du montant de la provision pour IDR, comment comptabiliser l'impact ?

1.2 Indemnités légale de licenciement

Q4. En quoi la revalorisation du montant de l'indemnité légale de licenciement peut-elle avoir un impact sur le montant des engagements de retraite au 31-12-2017 ?

Q5. En cas de modification du montant de la provision pour IDR, comment comptabiliser l'impact ?

1.3 Taux d'impôt

a. Baisse du taux de l'IS à compter de 2018

Q6. Quel est l'impact de la baisse du taux d'IS sur les impôts différés constatés dans les comptes consolidés ?

- b. Nouvelles contributions exceptionnelles pour 2017
 - Q7. Quels sont les traitements comptable et fiscal de ces nouvelles contributions ?
 - Q8. Quel est l'impact des nouvelles contributions exceptionnelles sur les impôts différés constatés dans les comptes consolidés clos entre le 31 décembre 2017 et le 30 décembre 2018 ?

2. Réclamations issues des décisions du Conseil constitutionnel13

- 2.1 Contribution de 3 % sur les distributions
 - Q9. A partir de quelle date de clôture le produit des réclamations peut-il être comptabilisé ?
 - Q10. Dans quel compte doivent être classés les intérêts moratoires dus par l'administration fiscale ?
 - Q11. Le traitement comptable des restitutions réclamées au titre de la contribution de 3 % est-il identique dans les comptes consolidés ?
- 2.2 Autres décisions rendues courant 2017
 - Q12. Quand comptabiliser le produit des réclamations issues des décisions du Conseil constitutionnel ?

3. Difficultés d'application des règles comptables et conséquences comptables et fiscales de la doctrine et de la jurisprudence fiscales ..19

- 3.1 Contrôle interne
 - Q13. Quelles sont les conséquences fiscales d'une insuffisance dans le contrôle interne ?
- 3.2. Changements comptables
 - a. Nouvelles règles applicables aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture
 - b. Mesure de l'avancement dans les contrats à long terme
 - Q14. Dans quelles conditions un passage de la mesure de l'avancement par les jalons techniques à une mesure par les coûts est-il possible ?
 - Q15. La nouvelle norme IFRS 15 permet-elle de justifier un tel changement dans les comptes sociaux ?
- 3.3. Actifs
 - a. Agencements sur sol d'autrui
 - Q16. Les travaux réalisés dans des locaux que l'entreprise s'est engagée à acheter peuvent-ils être immobilisés ?
 - Q17. A partir de quand doivent-ils être amortis ?
 - b. Biens acquis en viager et occupés
 - Q18. A quelle valeur enregistrer les biens acquis en viager à l'actif et au passif du bilan ?
 - Q19. En cas de décès prématuré du créancier, dans quel cas la dette viagère doit-elle continuer à être réestimée à la clôture ?
- c. Baux commerciaux
 - Q20. Les sommes versées en cours de bail au bailleur sont-elles activables ?
- d. Cession de titres
 - Q21. La « survaleur » correspondant à la quote-part du prix d'acquisition des titres représentative du fonds commercial sous-jacent acquis doit-elle être traitée comme un élément de leur coût de revient ?

- Q22. La quote-part de frais et charges sur les plus-values de l'exercice est-elle toujours taxée ?
- e. Créances et dettes en devises (comptabilisation initiale et à la clôture)
 - Q23. Les créances et dettes en devises peuvent-elles encore ne pas être réévaluées à la clôture ?
- f. Instruments de trésorerie (variations de valeur à la clôture)
 - Q24. Les variations de valeur d'un instrument de trésorerie doivent-elles être comptabilisées à la clôture ?
- g. Comptes bancaires nantis
 - Q25. Dans quels cas doivent-ils rester classés en « Disponibilités » ?
- 3.4. Passifs
 - a. Augmentation de capital par émission d'Absa
 - Q26. Le prix d'émission des Absa a-t-il une incidence sur le résultat imposable ?
 - b. Compte personnel de formation (CPF)
 - Q27. Le coût de l'abondement complémentaire au CPF doit-il être provisionné à la clôture ?
- 3.5. Compte de résultat
 - a. Contrats à long terme
 - b. Résultat de couverture (ventes, achats, écarts de change sur dettes et créances commerciales, intérêts...)
 - Q28. Comment doit désormais être classé le résultat d'un instrument dérivé de couverture ?
 - c. Taxe sur les véhicules de tourisme
 - Q29. Quelles sont les conséquences du nouveau dispositif de taxation des véhicules de tourisme sur la charge à payer au 31-12-2017 ?
- 3.6. Fusion
 - a. Apport de titres dans le cadre d'un APA
 - Q30. Quelle valeur retenir pour les apports de titres d'une société contrôlée conjointement avant et après ?
 - b. Mali technique de fusion
 - Q31. L'économie d'impôt résultant du transfert des déficits doit-elle être prise en compte dans le calcul du mali technique à la date d'effet rétroactif de l'opération ?
 - Q32. Doit-on amortir le mali technique affecté à un actif totalement amorti ?

4. Taux de l'IS49

- 4.1 Revenus distribués à l'étranger
 - Q33. Quel est le fait générateur de la retenue à la source ?
 - Q34. Quels taux utiliser pour calculer l'IS de l'exercice 2017 ?

5. Annexe52

- 5.1 Régime fiscal
 - Q35. Des informations sont-elles à donner en annexe sur les nouveautés fiscales de l'année ?

6. Rapport de gestion53

- Q36. Quelles sont les nouveautés à prévoir dans le rapport de gestion 2018 établi au titre des comptes clos au 31 décembre 2017 ?
- Q37. Des allègements ont-ils été prévus pour certaines entreprises ?

1. Impacts des nouvelles mesures fiscales et sociales

1.1 Baisse du Cice en 2018 et renforcement de la réduction générale des cotisations patronales à compter de 2019

1 La loi de finances (LF) pour 2018 prévoit la baisse du taux du Cice (qui passe de 7 à 6 % des rémunérations éligibles versées) à compter du 1^{er} janvier 2018 (CGI art. 244 quater C modifié par la LF pour 2018 n° 2017-1837 art. 86).

Le Cice sera supprimé au titre des rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2019. Il sera remplacé par une baisse des cotisations patronales, prévue par l'article 9 de la loi de financement de la sécurité sociale (LFSS) pour 2018 (voir n° 3).

Q1. Quelles sont les conséquences comptables de la baisse du taux du Cice sur le produit à recevoir au 31-12-2017 ?

2 Pour rappel, selon la CNCC, à la clôture, un produit à recevoir de Cice est constaté (Communiqué du 23-5-2013 publié au Bull. CNCC n° 170, juin 2013, p. 156 s.) :

- sur les rémunérations éligibles versées sur l'exercice,
- ainsi que sur les passifs comptabilisés au titre des rémunérations qui seront versées au cours de l'exercice suivant.

En conséquence, au 31-12-2017, le produit de Cice à recevoir doit être estimé en tenant compte :

- du taux de 7 %, pour la quote-part du produit à recevoir correspondant aux rémunérations versées sur 2017,
- du taux de 6 %, pour la quote-part correspondant aux passifs dus à la clôture mais versés au cours de l'exercice 2018 (décalages de paie, absences rémunérées, primes et bonus...).

Les sommes dues au 31-12-2017 mais qui seraient payées à compter de 2019 ne donneront pas droit au Cice et ne doivent donc pas être prises en compte dans le produit à recevoir.

Q2. La baisse du taux de cotisations patronales aura-t-elle nécessairement un impact significatif à la baisse sur la provision pour indemnités de départ à la retraite (IDR) ?

3 **Rappel** A compter de 2019, le Cice sera supprimé et remplacé par une mesure de baisse des cotisations patronales (voir n° 1). Les baisses de cotisations prévues consistent en un renforcement des abattements applicables aux bas salaires, dégressifs jusqu'à 1,6 Smic, combinées à une réduction de 6 % des charges patronales pour toutes les rémunérations allant jusqu'à 2,5 Smic.

Pour plus de détails sur le mécanisme de baisse des cotisations patronales, voir ce FRC, inf. 10.

En pratique l'impact ne sera pas nécessairement significatif sur la provision IDR dans la mesure où cet allègement ne concernera que les rémunérations annuelles qui seront inférieures à 2,5 fois le Smic compte tenu, pour la détermination de ce plafond, du montant de l'indemnité de départ versée sur l'exercice.

En conséquence, intégrer « mécaniquement » une baisse de 6 % des charges sociales dans le calcul des IDR pour les salariés gagnant moins de 2,5 fois le Smic n'est pas correct. La provision pour indemnité de départ à la retraite ne doit tenir compte des taux de cotisation allégés qu'au titre des salariés pour lesquels la rémunération versée, y compris l'indemnité de départ en retraite, ne devrait pas dépasser 2,5 fois le Smic lors de son versement.

Q3. En cas de modification du montant de la provision pour IDR, comment comptabiliser l'impact ?

4 Si la baisse des taux de cotisations patronales devait entraîner une baisse de l'engagement de retraite au 31-12-2017, l'impact devrait, à notre avis, être qualifié de **changement d'hypothèses actuarielles**. En effet, pour déterminer le montant de la provision pour IDR au 31-12-2017, le niveau futur des salaires, qui doit tenir compte des charges sociales, constitue une hypothèse actuarielle financière, à déterminer sur la base de la meilleure estimation faite par l'entreprise à la date d'évaluation de l'engagement. Cette estimation doit reposer sur les taux votés à la date de clôture et qui trouveront à s'appliquer dans le futur. En conséquence, la modification de l'estimation de ces taux, liés au changement de législation en 2017, constitue un changement d'hypothèses actuarielles.



A ce titre, la variation de provision est à comptabiliser conformément à la méthode retenue habituellement par l'entreprise (permanence des méthodes) pour ses écarts actuariels, c'est-à-dire qu'elle est à comptabiliser en résultat (Rec. ANC n° 2013-02 § 6262) :

- soit immédiatement,
- soit selon la méthode dite « du corridor »,
- soit de manière plus rapide (mais systématique) que le corridor.



Mémento

Comptable n° 948

1.2 Indemnités légales de licenciement

5 L'ordonnance n° 2017-1387 du 22 septembre 2017 réformant le Code du travail contient deux dispositions visant la détermination de l'indemnité légale de licenciement :

- une première disposition, applicable aux licenciements prononcés à compter du 24 septembre 2017, qui conduit à ramener l'ancienneté requise pour bénéficier de l'indemnité légale de licenciement de 1 an à 8 mois ;
- une seconde disposition, applicable aux licenciements prononcés à partir du 27 septembre 2017, qui conduit à réévaluer le montant minimum de l'indemnité légale de licenciement pour motif personnel pour les 10 premières années d'ancienneté. Celui-ci passe de un cinquième à un quart de mois de salaire par année d'ancienneté.

Pour plus de détails sur les mesures visant la détermination de l'indemnité légale de licenciement, voir ce FRC, inf. 9.

Q4. En quoi la revalorisation du montant de l'indemnité légale de licenciement peut-elle avoir un impact sur le montant des engagements de retraite au 31-12-2017 ?

6 La revalorisation de l'indemnité légale de licenciement est susceptible d'entraîner une augmentation des engagements de retraite dans les cas où les indemnités de départ à la retraite (IDR) sont rattachées à l'indemnité légale de licenciement (ILL), c'est-à-dire notamment :

- **en cas de départ à la retraite** (à l'initiative des salariés) : si l'IDR est adossée à l'indemnité légale

de licenciement dans la convention collective ou l'accord d'entreprise ;

Par exemple, une convention prévoyant que l'IDR est égale à 50 % de l'indemnité légale de licenciement.

- **en cas de mise à la retraite** (à l'initiative de l'employeur, cas rares en pratique désormais) : le montant des IDR ne pouvant pas, dans ce cas, être inférieure à l'indemnité légale de licenciement (C. trav. art. L 1237-7) ;

- **lorsque c'est la pratique de l'entreprise** (écrite ou non écrite). Par exemple :

- si les IDR sont calculées sur le barème de l'indemnité légale de licenciement pour certaines catégories de salariés ;
- ou si l'entreprise a une pratique d'alignement des IDR sur les indemnités légales de licenciement.

Q5. En cas de modification du montant de la provision pour IDR, comment comptabiliser l'impact ?

7 Cette augmentation constitue, à notre avis, une **modification de régime** à comptabiliser selon la méthode retenue pour le traitement du coût des services passés. Depuis 2013, il existe deux méthodes de comptabilisation du coût des services passés. Une basée sur IAS 19 avant révision (option 1), l'autre sur IAS 19 révisée (option 2).

Si l'entreprise a retenu l'option 1 (IAS 19 avant révision) pour ses autres modifications de régime :

- le coût correspondant aux droits non acquis est étalé linéairement sur la période moyenne restant à courir jusqu'à ce que les droits correspondants soient définitivement acquis aux salariés ;
- le coût correspondant aux droits déjà acquis ne peut pas être étalé et est comptabilisé immédiatement en charges de la période.

Si l'entreprise a retenu l'option 2 (IAS 19 révisée) : que les droits soient acquis ou non, les entreprises doivent toujours constater en charges immédiatement la totalité du coût lié à la modification du régime.

A noter Les « droits acquis » sont les droits exerçables par le salarié. Pour les indemnités de fin de carrière, par exemple, les droits acquis sont, en général, les droits exerçables des salariés ayant déjà atteint l'âge de la retraite.

1.3 Taux d'impôt

a. Baisse du taux de l'IS à compter de 2018

8 Après une baisse du taux de l'IS à 28 % à l'horizon 2020 prévue par la LF pour 2017, la LF pour 2018

fixe comme objectif un taux d'IS de 25 % en 2022, qui sera atteint en plusieurs étapes.

Les tableaux ci-dessous résument les principales étapes de cette évolution et les taux applicables durant les prochains exercices :

Loi de finances pour 2018 : baisse progressive du taux normal de l'IS⁽¹⁾

Chiffre d'affaires	Tranche de bénéfice imposable	Exercice ouvert à compter du :					
		1-1-2017	1-1-2018	1-1-2019	1-1-2020	1-1-2021	1-1-2022
CA < 7,63 M€	0 à 38120€	15% ⁽²⁾	15% ⁽²⁾	15% ⁽²⁾	15% ⁽²⁾	15% ⁽²⁾	15% ⁽²⁾
	38120 à 75000€	28% ⁽³⁾	28%	28%	28%	26,5%	25%
	75000 à 500000€						
	> 500000€		33,1/3%	31%			
7,63 M€ ≤ CA < 50 M€	0 à 75000€	28% ⁽³⁾	28%	28%	28%	26,5%	25%
	75000 à 500000€	33,1/3%					
	> 500000€						
CA ≥ 50 M€	0 à 500000€	33,1/3%	28%	28%	28%	26,5%	25%
	> 500000€		33,1/3%	31%			

(1) Hors contributions exceptionnelle et additionnelle sur l'IS, dues sous certaines conditions pour les exercices clos entre le 31-12-2017 et le 30-12-2018 (1^{re} Loi de finances rectificative pour 2017 n° 2017-1640 art. 1) et CSB (CGI art. 235 ter ZC).
(2) A condition de respecter également les autres conditions de l'art. 219, I-b du CGI.
(3) A condition de respecter également les autres conditions de l'art. 219, I-c, 1^{er} du CGI.

Pour plus de détails sur la baisse du taux d'IS, voir FR 1/18 inf. 14.

A noter Chacune de ces baisses du taux de l'IS aura pour effet mécanique, à compter de 2018 :

- une baisse de la contribution sociale sur les bénéficiaires,
- une extension du champ d'application de l'article 209 B : la notion de régime fiscal privilégié s'appliquera à partir d'un taux d'imposition qui sera d'environ 13% en 2022,
- ainsi qu'une hausse de la participation des salariés et donc du forfait social.

En revanche, sur 2017, pour les plus grandes entreprises uniquement, de nouvelles contributions temporaires (présentées par le Gouvernement comme nécessaires pour le financement du remboursement de la contribution de 3 % sur les distributions) alourdissent le taux de l'IS (voir n° 10).

Q6. Quel est l'impact de la baisse du taux d'IS sur les impôts différés constatés dans les comptes consolidés ?

9 La baisse du taux de l'IS ayant été initiée l'année dernière, les groupes avaient déjà dû ajuster les impôts différés dans leurs comptes consolidés en 2016. La LF pour 2018 **modifiant encore le calendrier de baisse des taux**, un nouvel ajustement des impôts différés est à réaliser au titre des **exercices clos à compter du 21-12-2017** (date de vote définitif de la loi par le Parlement).

Pour les clôtures décalées, l'impact de la baisse du taux d'imposition est pris en compte uniquement dans l'annexe lorsque le vote intervient entre la date de clôture et celle de l'arrêté des comptes.

Les impôts différés doivent être ajustés :

- sur la base d'un **échancier d'impôts différés détaillé et précis** qui doit être revu à chaque clôture,
- en appliquant aux différences temporelles les différents nouveaux taux applicables à chaque période prévue de reversement.

Comparaison des baisses de taux entre les lois de finances pour 2017 et 2018



Clôtures 31/12/n
CA > 50 M€

	Loi de finances pour 2017	Loi de finances pour 2018
2017 →	✓ 33,1/3 %*	✓ 33,1/3 %**
2018 →	✓ 0,5 M€ de bénéfice : 28 %* ✓ 33,1/3 %* pour le reste	✓ 0,5 M€ de bénéfice : 28 %** ✓ 33,1/3 %** pour le reste
2019 →	✓ 0,5 M€ de bénéfice : 28 %* ✓ pour le reste : • CA ≤ 1 Md€ : 28 %* • CA > 1 Md€ : 33,1/3 %*	✓ 0,5 M€ de bénéfice : 28 %* ✓ 31 %* pour le reste
2020 →	✓ 28 %*	✓ 28 %*
2021 →	✓ 28 %*	✓ 26,5 %*
2022 →	✓ 28 %*	✓ 25 %*

* Hors taux réduit d'IS et/ou CSB de 3,3 %

** Hors taux réduit d'IS et/ou CSB de 3,3 %, contributions exceptionnelle et additionnelle

Le tableau ci-avant met en parallèle les étapes de la baisse des taux de l'IS prévues par les lois de finances pour 2017 et 2018.

A noter Les impacts liés aux changements de taux sont à comptabiliser en résultat, quelle que soit la comptabilisation initiale de l'élément qui a généré l'impôt.



Mémento Conso n°s 3681 et 3708

b. Nouvelles contributions exceptionnelles pour 2017

10 A la suite de la décision du Conseil constitutionnel jugeant inconstitutionnelle la contribution de 3 % sur les revenus distribués (voir n° 13), la première loi de finances rectificative (LFR) pour 2017 crée deux contributions temporaires sur l'impôt sur les sociétés dues au titre des exercices clos entre le 31 décembre 2017 et le 30 décembre 2018.

1. Contribution exceptionnelle Pour les exercices clos entre le 31 décembre 2017 et le 30 décembre 2018, les sociétés redevables de l'IS dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 milliard d'euros sont

assujetties à une contribution exceptionnelle sur l'IS égale à 15 % du montant de l'IS total dû au taux normal et aux taux réduits (1^{re} LFR pour 2017 n° 2017-1640 art. 1, I ; BOI-IS-AUT-35).

Les réductions et crédits d'impôts ainsi que les créances fiscales ne sont pas imputables sur cette contribution, sauf exceptions (BOI-IS-AUT-35 n°s 370 et 380).

Un acompte égal à 95 % du montant de cette contribution, estimé au titre de l'exercice (ou de la période d'imposition en cours) au titre duquel elle est due, doit être versé avec le dernier acompte d'IS. Le reliquat est exigible à la date de paiement du solde de liquidation de l'IS de l'exercice.

2. Contribution additionnelle à la contribution exceptionnelle Pour les exercices clos entre le 31 décembre 2017 et le 30 décembre 2018, les sociétés redevables de l'IS dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 3 milliards d'euros sont également assujetties à une contribution additionnelle à la contribution exceptionnelle sur l'IS égale à 15 % du montant de l'IS total dû au taux normal et aux taux réduits (1^{re} LFR pour 2017 n° 2017-1640 art. 1, I ; BOI-IS-AUT-35).

Un acompte est dû dans les mêmes conditions que pour la contribution exceptionnelle et leurs modalités sont pour l'essentiel identiques.

Pour plus de détails sur les modalités pratiques de ces deux contributions, voir FR 50/17 inf. 1.

Q7. Quels sont les traitements comptable et fiscal de ces nouvelles contributions ?

I1 Ces nouvelles contributions suivent le même traitement comptable que la contribution sociale sur les bénéfices (voir MC 2855) :

- lors du versement de l'acompte de contribution exceptionnelle, une créance sur le Trésor public est constatée au débit du compte 444 « Etat-Impôts sur les bénéfices » par le crédit d'un compte de trésorerie ;
- à la clôture de l'exercice, les contributions sont comptabilisées en charges sur le même exercice que l'IS sur lequel elles sont assises, au débit du compte 6952 « Contribution additionnelle à l'impôt sur les bénéfices » (PCG art. 932-1) avec pour contrepartie le crédit du compte 444 « Etat-Impôts sur les bénéfices ».

Pour les clôtures au 31-12, la charge est à comptabiliser dès l'exercice 2017. Pour les clôtures décalées, la charge est à comptabiliser au titre de l'exercice 2018.

Fiscalement, ces contributions n'étant pas déductibles du résultat imposable (1^{re} LFR pour 2017 n° 2017-1640 art. 1, IV ; BOI-IS-AUT-35 n° 530), leur montant doit être réintégré extra-comptablement sur l'imprimé de détermination du résultat fiscal (n° 2058-A, ligne I7), voir FRC 2/18 Hors-Série « Du résultat comptable au résultat fiscal 2017 » n° 372.



Mémento

Comptable n° 2855-1

Q8. Quel est l'impact des nouvelles contributions exceptionnelles sur les impôts différés constatés dans les comptes consolidés clos entre le 31 décembre 2017 et le 30 décembre 2018 ?

I2 L'augmentation du taux d'IS ne devrait concerner qu'un exercice et ne devrait donc avoir d'impact que sur l'impôt exigible au titre de l'exercice 2017.

Aucun impact n'est attendu sur les impôts différés puisque les reversements sur les exercices postérieurs ne seront pas soumis à ces contributions temporaires.