

Avis n° 2018-03 du 19 janvier 2018
sur le traitement comptable
du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu
et des prélèvements sociaux
sur les revenus du patrimoine

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 19 janvier 2018 le présent avis sur le traitement comptable, en comptabilité d'exercice, du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine recouverts simultanément. Des précisions justifiant le traitement comptable proposé dans l'avis figurent dans sa note de présentation.

Sommaire

1. Contexte.....	2
2. Distinction de deux composantes de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux recouverts simultanément.....	3
3. Traitement comptable de chaque composante	4
3.1. La « composante PAS »	4
3.2. La « composante solde ».....	4
3.3. Informations à mentionner dans l'annexe	5
4. Modification de la norme 3 « Les produits régaliens » du Recueil des normes comptables de l'Etat.....	5
5. Modification du Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS).....	6
6. Qualification du changement	6
7. Date d'application	6
Annexe : proposition de modification de la norme 3 « Les produits régaliens » du Recueil des normes comptables de l'Etat.....	10

1. Contexte

L'article 60 de la loi n° 2016-1917 de finances pour 2017 prévoit l'instauration d'un prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux recouvrés simultanément. Ce nouveau dispositif vise à rendre la taxation contemporaine de la perception des revenus sur lesquels elle est assise, afin de supprimer l'année de décalage existant actuellement entre l'obtention d'un revenu et l'acquittement de l'impôt dû à ce titre. Les dispositions relatives au prélèvement à la source entreront en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019. Un « crédit d'impôt modernisation du recouvrement » relatif aux revenus non exceptionnels de l'année 2018 permettra d'éviter une double contribution aux charges publiques en 2019.

Le **prélèvement à la source** (PAS), qui concerne la plupart des revenus, prend la forme :

- d'une retenue à la source effectuée par un tiers collecteur pour les salaires versés par les entreprises, les traitements publics, les rémunérations des dirigeants, les pensions de retraite versées par les organismes de retraite (incluant l'État), les pensions d'invalidité, les indemnités journalières de maladie versées par les organismes sociaux ou les employeurs (hors exonérations spécifiques), les allocations de chômage ou de préretraite ;
- d'un « acompte contemporain » déterminé et prélevé par l'administration fiscale sur le compte du contribuable en l'absence de tiers collecteur identifié, pour les revenus des indépendants et des gérants relevant de l'article 62 du code général des impôts, les revenus fonciers et les autres revenus imposables (dont les pensions alimentaires).

La détermination du taux applicable au prélèvement à la source relève de la compétence exclusive de l'administration fiscale.

Comme actuellement, le contribuable devra procéder, au début de l'année N+1, à la déclaration de ses revenus de l'année N ainsi qu'à la déclaration des dépenses qui lui ouvrent droit à des crédits d'impôt ou réductions d'impôt. L'administration fiscale déterminera à l'été N+1, par voie de rôle, le **solde de l'impôt sur le revenu**.

2. Distinction de deux composantes de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux recouverts simultanément

La réforme met en évidence deux composantes de l'impôt sur le revenu et, corrélativement, des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine : la « composante PAS » et la « composante solde ». Aisément identifiable, chacune de ces composantes a une signification économique homogène et des caractéristiques propres.

La « composante PAS » porte une information contemporaine sur l'assiette. Elle est acquise à l'État (respectivement à la Sécurité sociale) au cours de l'exercice N : elle est exigible en N dès la perception des revenus, et ne peut donner lieu à remboursement sauf en cas d'erreur de l'administration fiscale.

La « composante solde » résulte de trois sous-ensembles distincts :

- l'impôt (ou les prélèvements sociaux) relatif(s) aux revenus non concernés par le prélèvement à la source contemporain ;
- les ajustements consécutifs à la déclaration des revenus faite par le contribuable et portant sur des revenus entrant dans le champ de la réforme (donc soumis en partie au prélèvement à la source en N) ;
- la prise en compte des réductions d'impôt et crédits d'impôt, qui sont une forme d'aides en faveur de certaines politiques publiques.

Cette « composante solde », déterminée après la déclaration de revenus faite par le contribuable en N+1, apporte à l'administration des informations nouvelles dont elle ne disposait pas en N.

L'étude détaillée du nouveau dispositif a mis en exergue les caractéristiques juridiques autonomes de la « composante PAS » et de la « composante solde ». Dès lors, le Conseil a analysé distinctement leur traitement comptable, en se référant aux principes généraux énoncés par la norme 3 « Les produits régaliens » du Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE) et par le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS). Une des questions à résoudre était la détermination de la période au cours de laquelle ces composantes pouvaient donner lieu à la reconnaissance d'un produit.

3. Traitement comptable de chaque composante

L'application des principes comptables suppose de se référer aux caractéristiques qualitatives de l'information comptable (notamment prééminence de la substance sur l'apparence) et aux contraintes à prendre en considération, notamment la prise en compte du rapport coûts / avantages.

3.1. La « composante PAS »

Pour l'État, le Conseil relève qu'à l'évidence la « composante PAS » répond dès l'exercice N aux deux premiers critères de comptabilisation d'un produit fiscal mentionnés dans la norme 3 en vigueur, i.e. :

- la loi de finances votée autorise sa perception ;
- les opérations imposables sont réalisées.

S'agissant du dernier critère de comptabilisation (« *les produits de l'exercice peuvent être mesurés de manière fiable* »), le Conseil a conclu à la fiabilité de la « composante PAS » dès l'exercice N, celle-ci étant assurée grâce au système de déclaration mensuelle mis en place par la réforme¹. En conséquence, la « composante PAS » est constitutive d'une créance de l'Etat dès la survenance des revenus et d'un produit fiscal de l'exercice N.

Pour la Sécurité sociale, l'évaluation de la « composante PAS » des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine étant réputée fiable au cours de l'exercice N, elle doit être reconnue comme un produit de l'exercice N.

3.2. La « composante solde »

Pour l'État, la « composante solde » répond aux deux premiers critères de comptabilisation d'un produit au sens de la norme 3, mais son évaluation n'est pas fiable en N puisque les éléments servant à son calcul ne sont pas connus par l'État au cours de l'année N. Cette connaissance étant obtenue au cours de l'année N+1, la fiabilité de la « composante solde » est reportée à l'année N+1. Selon les principes de la norme 3 en vigueur, les crédits d'impôt et les réductions d'impôt² sont des obligations de l'État en matière fiscale ; ils sont présentés en diminution des produits, et détaillés

¹ Les tiers collecteurs doivent déclarer chaque mois les montants des retenues à la source qu'ils ont effectuées. L'administration connaît par ailleurs en temps réel le montant des acomptes contemporains.

² Qui constituent une part importante de la « composante solde ».

dans une note dédiée de l'annexe. En application de ces principes, la « composante solde » sera présentée en diminution des produits de l'exercice N+1 si elle est négative et au sein des produits de l'exercice N+1 si elle est positive.

Pour la Sécurité sociale, la « composante solde » des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine ne pourra pas davantage être mesurée de manière fiable en N, n'étant connue qu'au terme du traitement de la déclaration déposée par le contribuable. Dès lors, pour cette « composante solde », le fait générateur prévu par le PCUOSS doit être maintenu : il correspond à l'émission du rôle.

3.3. Informations à mentionner dans l'annexe

Pour l'Etat et les organismes de sécurité sociale concernés, le Conseil propose qu'une information appropriée sur les deux composantes soit fournie dans l'annexe des états financiers³.

4. Modification de la norme 3 « Les produits régaliens » du Recueil des normes comptables de l'Etat⁴

Le Conseil est favorable au maintien des principes de comptabilisation des produits fiscaux figurant actuellement dans la norme 3 « Les produits régaliens » (paragraphe 2.2.2.1) du Recueil des normes comptables de l'Etat. Leur application permet le rattachement des produits fiscaux résultant du prélèvement à la source dès l'exercice au cours duquel la base imposable est réalisée (cf. *supra*).

Le Conseil propose :

- d'expliciter dans l'exposé des motifs de la norme 3 la coexistence de deux composantes distinctes de l'impôt sur le revenu ;
- de distinguer dans le paragraphe 2.2.2.2 des dispositions normatives le traitement respectif de chacune des deux composantes ;
- d'adapter en conséquence les illustrations.

Le Conseil propose également des améliorations rédactionnelles de cette norme, notamment suite à la publication du cadre conceptuel des comptes publics.

³ Par exemple, pour l'État, dans la note de l'annexe relative au passage du produit fiscal brut au produit fiscal net.

⁴ Cf. en annexe la proposition de norme 3 modifiée.

5. Modification du Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS)

Le Conseil propose de modifier l'arrêté du 24 février 2010 relatif à l'application du Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale⁵ afin de mentionner l'existence des deux composantes (PAS et solde) des prélèvements sociaux sur les revenus de patrimoine et de préciser leurs faits générateurs respectifs : réalisation de l'opération imposable pour la « composante PAS » et émission du rôle pour la « composante solde ».

6. Qualification du changement

Les dispositions de l'avis, qui précisent l'application des principes comptables à des transactions modifiées par la loi, ne constituent pas un changement de méthode comptable. En effet, selon les dispositions relatives aux changements de méthodes comptables pour l'État⁶, « *Ne constituent pas des changements de méthodes comptables :*

- *L'application d'une méthode comptable à des opérations ou autres évènements différant en substance de ceux survenus précédemment ; (...)* ».

Pour les organismes de sécurité sociale, le Plan comptable général auquel renvoie le PCUOSS prévoit que : « *L'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment, ou l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative, ne constituent pas des changements de méthodes comptables* »⁷.

7. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2019 (comptes clos le 31 décembre 2019).

⁵ Notamment l'annexe 2 « *Tableau de synthèse des faits générateurs des autres impôts et taxes recouvrés par l'Etat* » de cet arrêté, introduite par le paragraphe « 1.7.1.2. *Définition des faits générateurs* ».

⁶ Norme 14 « *Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs* » du Recueil des normes comptables de l'État.

⁷ Article 122-1, 2^{ème} alinéa, du Plan comptable général.

ANNEXE : PROPOSITION DE MODIFICATION
DE LA NORME 3 « LES PRODUITS RÉGALIENS »
DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT

NORME N° 3
LES PRODUITS
RÉGALIENS

Sommaire

EXPOSÉ DES MOTIFS	10
I. DES PRODUITS SPÉCIFIQUES AUX COLLECTIVITÉS PUBLIQUES	10
II. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION RETENUS	11
II.1. Les notions de produit régalién brut et de produit régalién net.....	11
II.2. La détermination des critères de rattachement des produits régaliens à l'exercice.....	12
II.2.1. La problématique générale	12
II.2.2. Les impôts et taxes assimilées	12
II.2.3. Les amendes et autres pénalités	14
III. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	14
III.1. La norme IPSAS 23 « Produits des opérations sans contrepartie (impôts et transferts) »	14
III.2. La comptabilité nationale.....	15
DISPOSITIONS NORMATIVES	16
1. CHAMP D'APPLICATION	16
1.1. Définitions spécifiques à la norme	16
1.2. Champ d'application de la norme	16
2. COMPTABILISATION.....	17
2.1. Les règles générales de comptabilisation.....	17
2.1.1. La comptabilisation des produits régaliens.....	17
2.1.2. La détermination des critères de rattachement à l'exercice	17
2.2. Les particularités liées à la comptabilisation des impôts.....	17
2.2.1. La comptabilisation des produits fiscaux	17
2.2.1.1. <i>Le produit fiscal brut</i>	18
2.2.1.2. <i>Les obligations de l'État en matière fiscale</i>	18
2.2.1.3. <i>Le produit fiscal net</i>	18
2.2.2. La détermination du critère de rattachement des produits fiscaux à un exercice	17
2.2.2.1. <i>Les principes</i>	18
2.2.2.2. <i>La prise en compte des délais de déclaration de la matière imposable</i>	19
2.2.2.3. <i>La comptabilisation des contrôles fiscaux</i>	19
2.2.3. La comptabilisation des déficits fiscaux et des crédits d'impôts.....	18
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	18
ILLUSTRATIONS	20
I. LA DISTINCTION ENTRE LES PRODUITS RÉGALIENS ET LES AUTRES PRODUITS DE L'ÉTAT.....	20
II. L'APPLICATION DE LA NORME AUX DIFFÉRENTES DÉCISIONS D'APUREMENT DES CRÉANCES SUR LES REDEVABLES	21
III. L'APPLICATION DE LA NORME AUX PRINCIPAUX IMPÔTS.....	21
III.1. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	21
III.2. L'impôt sur le revenu	21
III.3. L'impôt sur les sociétés.....	21
IV. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	22



NORME N° 3

LES PRODUITS RÉGALIENS

Exposé des motifs

La norme relative aux produits régaliens a pour objet de définir les principes généraux de comptabilisation des produits régaliens de l'État et la présentation de ces produits dans les états financiers.

L'objectif de la présente norme est de fonder une règle de comptabilisation des produits régaliens qui soit conforme aux principes de la comptabilité d'exercice, les comptes de l'État devant retracer l'ensemble des droits et obligations de l'État au titre de ces produits.

Cette comptabilité devrait notamment permettre d'améliorer la connaissance de la situation fiscale de l'État et d'apporter les éléments nécessaires à l'analyse du rendement des impôts, c'est-à-dire à la connaissance des flux de trésorerie générés par les droits et obligations d'un exercice donné.

La présente norme accorde une importance particulière aux produits fiscaux, qui constituent le mode de financement principal des charges de l'État et représentent l'essentiel des produits régaliens.

I. DES PRODUITS SPÉCIFIQUES AUX COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

Les produits régaliens de l'État sont issus du droit de lever des impôts et taxes assimilées ou d'appliquer des sanctions financières (amendes et autres pénalités) accordé à l'État par le pouvoir souverain¹. Ils correspondent à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers.

Ils se distinguent des autres produits de l'État, qui correspondent soit à des opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour les tiers (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels ou financiers, etc.), soit à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers qui ne relèvent pas du droit de lever des impôts et taxes assimilées ou d'appliquer des sanctions financières mentionné *supra*.

Les produits régaliens constituent des produits spécifiques aux collectivités publiques, dans la mesure où ils n'ont pas d'équivalent dans la comptabilité des entreprises. La présente norme s'applique uniquement aux produits régaliens de l'État. Les créances que l'État recouvre pour le compte de tiers (collectivités locales, organismes de sécurité sociale, etc.) sont exclues du champ d'application de la présente norme. Elles relèvent des dispositions de la norme 9 relative aux créances de l'actif circulant.

¹ Au sens du cadre conceptuel des comptes publics.

Le fait que certains impôts soient retracés dans la comptabilité des entreprises pourrait laisser supposer qu'il suffirait de transposer aux collectivités publiques, de manière « symétrique », les règles applicables aux entreprises pour déterminer les règles de comptabilisation des produits fiscaux. Deux exemples suffisent à montrer l'impossibilité d'une telle transposition :

- > l'impôt sur les sociétés comptabilisé dans les charges des entreprises au titre de l'exercice N ne peut pas correspondre au montant des produits de l'État de l'exercice N. En effet, l'État ne connaît pas le montant définitif de l'impôt sur les sociétés qu'il percevra au titre de l'exercice N au moment où il arrête ses comptes de N, compte tenu des délais de déclaration des résultats dont disposent les entreprises ;
- > la taxe sur la valeur ajoutée constitue un produit de l'État, mais elle n'est pas retracée dans les charges des entreprises, étant donné que ces dernières collectent la taxe pour le compte de l'État sans en supporter la charge.

II. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION RETENUS

La présente norme définit les notions de produit régalien brut et net, ainsi que les principes de détermination des critères de rattachement des produits régaliens à l'exercice.

II.1. Les notions de produit régalien brut et de produit régalien net

Les produits régaliens nets correspondent aux produits régaliens bruts diminués des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé des créances initialement comptabilisées (telles que les dégrèvements et annulations suite à erreur) et, le cas échéant, des obligations de l'État en matière fiscale.

La définition des obligations de l'État en matière fiscale soulève des difficultés, compte tenu de la complexité du processus de liquidation de l'impôt. En effet, les mesures dérogatoires à la norme fiscale sont nombreuses et des allègements fiscaux s'appliquent aux différentes étapes de la liquidation de l'impôt. Les « dépenses fiscales », qui correspondent à l'impôt dont l'État se prive en vue d'objectifs économiques ou sociaux, sont composées d'un continuum de mesures comprenant, pour l'impôt sur le revenu par exemple, aussi bien les demi-parts supplémentaires que les crédits d'impôt restituables.

Il n'est pas possible de donner une définition des obligations de l'État qui recouvrerait l'intégralité de ces « dépenses fiscales ». La définition retenue dans la présente norme correspond seulement à une partie d'entre elles. Par conséquent, il apparaît préférable de présenter les obligations de l'État en diminution des produits fiscaux bruts plutôt qu'en charges afin de ne pas assimiler une partie seulement des « dépenses fiscales » à des charges. En effet, le « contour » de cette catégorie de charges serait artificiel, tandis que la constatation de moindres produits s'inscrit dans le prolongement du traitement des mesures fiscales intégrées en amont de la détermination de l'impôt brut.

Par conséquent, sont comptabilisés de manière distincte :

- > d'une part, les produits fiscaux bruts, correspondant généralement au résultat de l'application d'un barème à l'assiette imposable ;
- > et, d'autre part, les obligations de l'État en matière fiscale, qui résultent de mesures fiscales dont peuvent se prévaloir les redevables pour acquitter l'impôt brut. Il s'agit, par exemple, des réductions d'impôt et des crédits d'impôt en matière d'impôt sur le revenu.

Ainsi, le produit d'impôt sur le revenu brut comprend les mesures telles que la prise en compte du nombre d'enfants à la charge du foyer car ce paramètre intervient dans la détermination du taux d'imposition. En revanche, les dispositions fiscales telles que la réduction d'impôt au titre des dons ou le crédit d'impôt pour dépenses d'entretien de l'habitation principale sont traitées en obligations de l'État en matière fiscale.

La définition des produits bruts et des obligations de l'État en matière fiscale s'applique, d'une manière générale, à l'ensemble des impôts. Cependant, cette définition ne correspond pas au critère retenu pour distinguer les produits bruts et les obligations de l'État pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

En matière de TVA, en effet, les obligations de l'État sont définies comme correspondant aux crédits de TVA (cas dans lesquels la taxe collectée par le redevable est inférieure à la taxe déductible) dont peuvent se prévaloir les redevables pour acquitter une taxe due ou obtenir un remboursement de taxe, que ceux-ci aient ou non fait l'objet d'une demande de remboursement. De façon symétrique, les produits de TVA bruts correspondent aux cas dans lesquels la taxe collectée par le redevable excède la taxe déductible.

II.2. La détermination des critères de rattachement des produits régaliens à l'exercice

II.2.1. La problématique générale

Les produits régaliens sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'État, sous réserve que les produits de l'exercice puissent être mesurés de manière fiable.

Le critère théorique de rattachement des produits régaliens à l'exercice est constitué par la réalisation de la matière imposable ou par la survenance d'une infraction à la législation en vigueur.

Néanmoins, dans certains cas, la condition de l'évaluation fiable des produits peut conduire à retenir un critère de rattachement des produits à l'exercice postérieur à ce critère théorique. Il pourra être retenu, par exemple, la déclaration de la matière imposable ou encore l'émission du titre de perception.

II.2.2. Les impôts et taxes assimilées

S'agissant des produits fiscaux, la norme met en évidence :

- > d'une part, le critère de comptabilisation théorique des produits fiscaux, qui correspond au moment où a lieu l'opération imposable ;
- > et, d'autre part, la condition de l'évaluation fiable des produits, qui conduit, dans certains cas, à retarder la comptabilisation des produits.

Par ailleurs, la norme prend en compte la possibilité de distinguer, pour un même impôt, deux composantes présentant chacune leurs propres caractéristiques susceptibles d'engendrer un traitement comptable différencié. Ainsi, pour l'impôt sur le revenu, une composante « prélèvement à la source » se distingue d'une composante « solde ».

Ainsi, les produits fiscaux peuvent être comptabilisés :

- > soit au moment où a lieu l'opération imposable (cas de la composante « prélèvement à la source (ou PAS) » de l'impôt sur le revenu, et de la taxe sur la valeur ajoutée) ;
- > soit au moment où la matière imposable est déclarée (cas de la composante « solde » de l'impôt sur le revenu et cas de l'impôt sur les sociétés).

L'annexe des états financiers doit donner une information sur la composante PAS et sur la composante solde de l'impôt sur le revenu.

Le rattachement des produits de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à l'exercice soulève deux questions principales. La première a trait à la détermination du critère de rattachement puisque, en matière de TVA, on distingue le fait générateur de la taxe et son exigibilité. Pour les ventes de biens, le fait générateur et l'exigibilité coïncident ; ils sont constitués par la livraison des biens. En revanche, pour les prestations de services, le fait générateur est constitué par l'exécution des services ou des travaux, tandis que la taxe est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération.

Le moment d'enregistrement le plus conforme au principe d'enregistrement des droits de l'État dès leur naissance correspond au fait générateur de la TVA. L'exigibilité, qui seule figure sur les déclarations, constitue néanmoins une approximation satisfaisante du fait générateur de la TVA. À ce titre, elle peut servir de critère de rattachement des produits de TVA à l'exercice. On se rapproche ainsi au mieux de la « période d'affaires » des entreprises.

La seconde question soulevée par la comptabilisation des produits de TVA concerne l'évaluation des déclarations reçues après l'arrêté des comptes de N au titre de l'exercice N. En effet, si les modalités habituelles de déclaration des opérations soumises à la TVA (généralement mensuelles) permettent de connaître la quasi-totalité des droits de l'État au titre d'un exercice dans les délais de l'arrêté des comptes, ce critère de rattachement des produits à l'exercice n'est pas nécessairement applicable dans tous les cas.

Ainsi, les déclarations reçues après l'arrêté des comptes ne sont rattachées à l'exercice d'exigibilité de la taxe que si elles peuvent être évaluées de manière fiable. Dans le cas contraire, elles sont comptabilisées dans les comptes de l'exercice au cours duquel elles sont reçues.

S'agissant de l'impôt sur le revenu, la composante « prélèvement à la source » est rattachée à l'exercice de la réalisation de la matière imposable dont elle est contemporaine, et la composante solde est rattachée à l'exercice suivant, au cours duquel intervient la déclaration du contribuable.

En matière d'impôt sur les sociétés, le critère retenu pour rattacher les produits à l'exercice est la déclaration des résultats imposables, et non la clôture des exercices sociaux des entreprises. En effet, dans le cas de l'impôt sur les sociétés, la difficulté réside dans le fait que l'État ne connaît les produits d'un exercice que lors du dépôt de la déclaration annuelle des entreprises, le quatrième mois qui suit la clôture de leur exercice social. Ainsi, dans la majorité des cas, l'État dispose des déclarations au titre de l'impôt sur les sociétés de l'exercice N après l'arrêté de ses comptes de N.

De ce fait, retenir comme critère de rattachement à l'exercice la constitution du bénéfice supposerait qu'il soit possible d'évaluer de manière fiable, à l'inventaire, le solde de régularisation de l'impôt. Cette estimation n'étant pas réalisable avec une fiabilité suffisante, les produits de l'État ne sont constatés qu'à la liquidation définitive de l'impôt. Par ailleurs, la possibilité, pour les redevables, de moduler les acomptes à la hausse ou à la baisse ne suffit

pas pour connaître le montant de l'impôt définitif, même si la modulation ou la suspension des acomptes traduit une variation de la base imposable.

Enfin, dans le cas des contrôles fiscaux, les droits de l'État naissent au moment où se produisent les manquements aux obligations fiscales, mais les produits correspondants sont rattachés à l'exercice d'émission du titre de perception, dans la mesure où l'on ne dispose pas d'évaluation fiable de ces droits avant l'émission des titres.

En effet, on ne cherche pas à appréhender, pour un exercice donné, le produit fiscal afférent aux redressements fiscaux qui interviendront au cours des exercices suivants, tout comme il n'est pas envisagé d'évaluer un produit fiscal théorique incluant la fraude fiscale.

II.2.3. Les amendes et autres pénalités

En ce qui concerne les amendes et autres pénalités, la diversité des modalités d'exécution des sanctions financières rend également nécessaire une déclinaison au cas par cas du principe général de rattachement des produits à l'exercice afin d'identifier le moment où les produits sont acquis à l'État et sont mesurables de manière fiable.

Deux grandes catégories d'amendes et autres pénalités peuvent, toutefois, être distinguées :

- > les amendes payées spontanément, pour lesquelles le critère de rattachement des produits à l'exercice ne pourra pas nécessairement être distinct de l'encaissement ;
- > les amendes recouvrées suite à l'émission d'un titre de perception, pour lesquelles le critère de rattachement des produits à l'exercice retenu pourra être en amont de la réception des titres par le comptable chargé de leur recouvrement (par exemple, le prononcé de la décision de l'autorité compétente ou encore la date de signification de la décision).

III. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

Lors de la première publication de la présente norme, les principes de comptabilisation des produits régaliens avaient été définis en s'inspirant du Plan comptable général, des travaux de l'IPSAS Board) et des principes de la comptabilité nationale. Depuis, l'IPSAS Board a publié la norme IPSAS 23 « Produits des opérations sans contrepartie (impôts et transferts) »².

III.1. La norme IPSAS 23 « Produits des opérations sans contrepartie (impôts et transferts) »

Les produits issus d'« opérations sans contrepartie » (« non-exchange transactions ») sont définis comme des produits provenant de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur à peu près équivalente. Cette notion a présidé à la détermination des critères de distinction entre les produits régaliens et les autres produits de l'État.

Les principes généraux proposés par l'IPSAS Board consistent à comptabiliser les actifs et les produits fiscaux lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- > l'opération imposable, qui constitue l'événement donnant naissance à une ressource contrôlée par l'entité, a eu lieu ;

² En cours de réexamen par l'IPSAS Board à partir de 2017.

- > il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de services attendus iront à l'entité ;
- > ces avantages ou ce potentiel de services peuvent être évalués de façon fiable.

La présente norme a retenu deux des trois conditions ci-dessus imposées pour la comptabilisation des produits régaliens (réalisation de l'opération imposable et fiabilité de l'évaluation). S'agissant de la condition de probabilité, la présente norme a préféré la condition du vote de la loi de finances qui fixe les droits de l'État et rend de fait hautement probable la perception par l'État des avantages résultant de la loi de finances.

III.2. La comptabilité nationale

Dans les comptes nationaux, les impôts doivent être enregistrés dans une optique de constatation des droits et obligations, c'est-à-dire au moment où ont lieu les activités, opérations ou autres faits donnant naissance à la créance fiscale (et non à la date de l'encaissement) et à hauteur des montants dus (et non à concurrence des montants encaissés ou décaissés).

Néanmoins, les comptes nationaux n'enregistrent les montants dus que s'ils sont matérialisés par un rôle, une déclaration ou tout document probant créant pour le contribuable une obligation incontestable de payer l'impôt.



NORME N° 3

LES PRODUITS RÉGALIENS

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Définitions spécifiques à la norme

Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

Produit régalien

Les produits régaliens sont issus du droit de lever des impôts et taxes assimilées ou d'appliquer des sanctions financières accordé à l'État par le pouvoir souverain. Ils proviennent de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur équivalente.

Impôt

L'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers et des personnes morales, par voie d'autorité, à titre définitif, et sans contrepartie directe équivalente, en vue de la couverture des charges publiques. La perception de l'impôt est autorisée par les lois de finances.

Amendes et autres pénalités

Les amendes et autres pénalités représentent une sanction financière infligée à un tiers en cas d'infraction à une obligation légale ou réglementaire.

1.2. Champ d'application de la norme

La présente norme s'applique aux produits régaliens de l'État, à savoir :

- > aux produits fiscaux, correspondant aux impôts d'État et taxes assimilées ;
- > aux amendes et autres pénalités revenant à l'État.

La présente norme ne s'applique pas :

- > aux autres produits de l'État, c'est-à-dire aux produits qui correspondent soit à des opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour les tiers (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels ou financiers, etc.), soit à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers qui ne sont pas issues du droit de lever des impôts et taxes assimilées ou d'appliquer des sanctions financières accordé à l'État par le pouvoir souverain ;
- > aux impositions, amendes et autres créances sur les redevables recouvrées par l'État pour le compte de tiers.

2. COMPTABILISATION

2.1. Les règles générales de comptabilisation

2.1.1. La comptabilisation des produits régaliens

Le produit régalien net correspond au produit régalien brut diminué des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée et, le cas échéant, des obligations de l'Etat en matière fiscale.

Parmi les décisions d'apurement des créances sur les redevables, une distinction est opérée en fonction du caractère fondé ou non de la créance initialement comptabilisée :

- > les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en diminution des produits bruts ;
- > les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en charges.

Le passage des produits régaliens bruts aux produits figurant dans le tableau des produits régaliens nets est détaillé dans l'annexe.

2.1.2. La détermination des critères de rattachement à l'exercice

Les produits régaliens sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'État, sous réserve que les produits de l'exercice puissent être mesurés de manière fiable.

2.2. Les particularités liées à la comptabilisation des impôts

2.2.1. La comptabilisation des produits fiscaux

2.2.1.1. Le produit fiscal brut

Le produit fiscal brut correspond, en règle générale, à l'impôt brut, celui-ci étant défini comme le résultat de l'application d'un barème à une assiette imposable.

2.2.1.2. Les obligations de l'État en matière fiscale

Les obligations de l'État en matière fiscale correspondent, en règle générale, aux dispositions fiscales dont peuvent se prévaloir les redevables pour acquitter l'impôt brut.

Les obligations de l'État en matière fiscale sont présentées en diminution des produits fiscaux bruts.

2.2.1.3. Le produit fiscal net

Le produit fiscal net correspond au produit fiscal brut diminué des obligations de l'État en matière fiscale et des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée.

2.2.2. La détermination du critère de rattachement des produits fiscaux à un exercice

2.2.2.1. Les principes

Les produits fiscaux sont comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- > la loi de finances autorisant la perception de l'impôt est votée ;
- > les opérations imposables sont réalisées ;
- > les produits de l'exercice peuvent être mesurés de manière fiable.

Les produits fiscaux doivent être comptabilisés au moment où ont lieu les opérations imposables, sous réserve que les produits de l'exercice puissent être mesurés de manière fiable.

2.2.2.2. La prise en compte du critère de fiabilité

La condition de fiabilité imposée pour la comptabilisation des produits fiscaux dépend en général des délais de déclaration de la matière imposable.

Compte tenu des délais de déclaration des opérations imposables, les produits fiscaux sont comptabilisés :

- > soit au moment où a lieu l'opération imposable (cas de la composante « prélèvement à la source » de l'impôt sur le revenu, et cas de la taxe sur la valeur ajoutée) ;
- > soit au moment où la matière imposable est déclarée (cas de l'impôt sur les sociétés et de la composante solde de l'impôt sur le revenu).

2.2.2.3. La comptabilisation des contrôles fiscaux

Les produits des contrôles fiscaux sont rattachés à l'exercice d'émission du titre de perception à l'encontre du redevable.

2.2.3. La comptabilisation des déficits fiscaux et des crédits d'impôts

Les déficits fiscaux et crédits d'impôts non restituables mais reportables sous réserve de profits ou revenus taxables futurs ne donnent pas lieu à la comptabilisation d'un passif.

Les déficits fiscaux reportables restituables et les crédits d'impôts restituables, qu'ils soient ou non reportables, constituent une obligation fiscale de l'État au sens de la présente norme et donnent lieu à la comptabilisation d'un passif.

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

Un tableau de passage des produits régaliens bruts aux produits régaliens nets est fourni dans l'annexe. Il présente les obligations de l'État en matière fiscale ainsi que les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé des créances sur les redevables initialement comptabilisées.

Les déficits fiscaux et les crédits d'impôts non restituables mais reportables sous réserve de profits ou revenus taxables futurs font l'objet d'une information sous forme de deux tableaux dans l'annexe (IV illustrations) :

- > un tableau relatif aux déficits fiscaux reportés en avant fait apparaître une estimation de ces déficits au 1^{er} janvier, les nouveaux déficits constatés au cours de l'année, l'utilisation des déficits constatés au cours des années antérieures, les corrections liées à des redressements fiscaux ou à des expirations du droit à report intervenus au cours de l'année et une estimation des déficits au 31 décembre. Ce tableau est complété par une estimation de la part des déficits susceptibles de réduire les produits futurs de l'État ;
- > un tableau relatif aux crédits d'impôts reportables et non restituables fait apparaître une estimation de ces crédits d'impôts reportables et non restituables au 1^{er} janvier, les

nouveaux crédits d'impôts reportables constatés au cours de l'année, l'utilisation des crédits d'impôts reportables et non restituables constatés au cours des années antérieures, les corrections liées à des redressements fiscaux ou à des expirations du droit à report intervenus au cours de l'année et une estimation des crédits d'impôts reportables et non restituables au 31 décembre. Ce tableau est complété par une estimation de la part des crédits d'impôts reportables susceptible de réduire les produits futurs de l'État.

L'annexe des états financiers doit donner une information sur la composante PAS et sur la composante solde de l'impôt sur le revenu.

NORME N° 3 LES PRODUITS RÉGALIENS

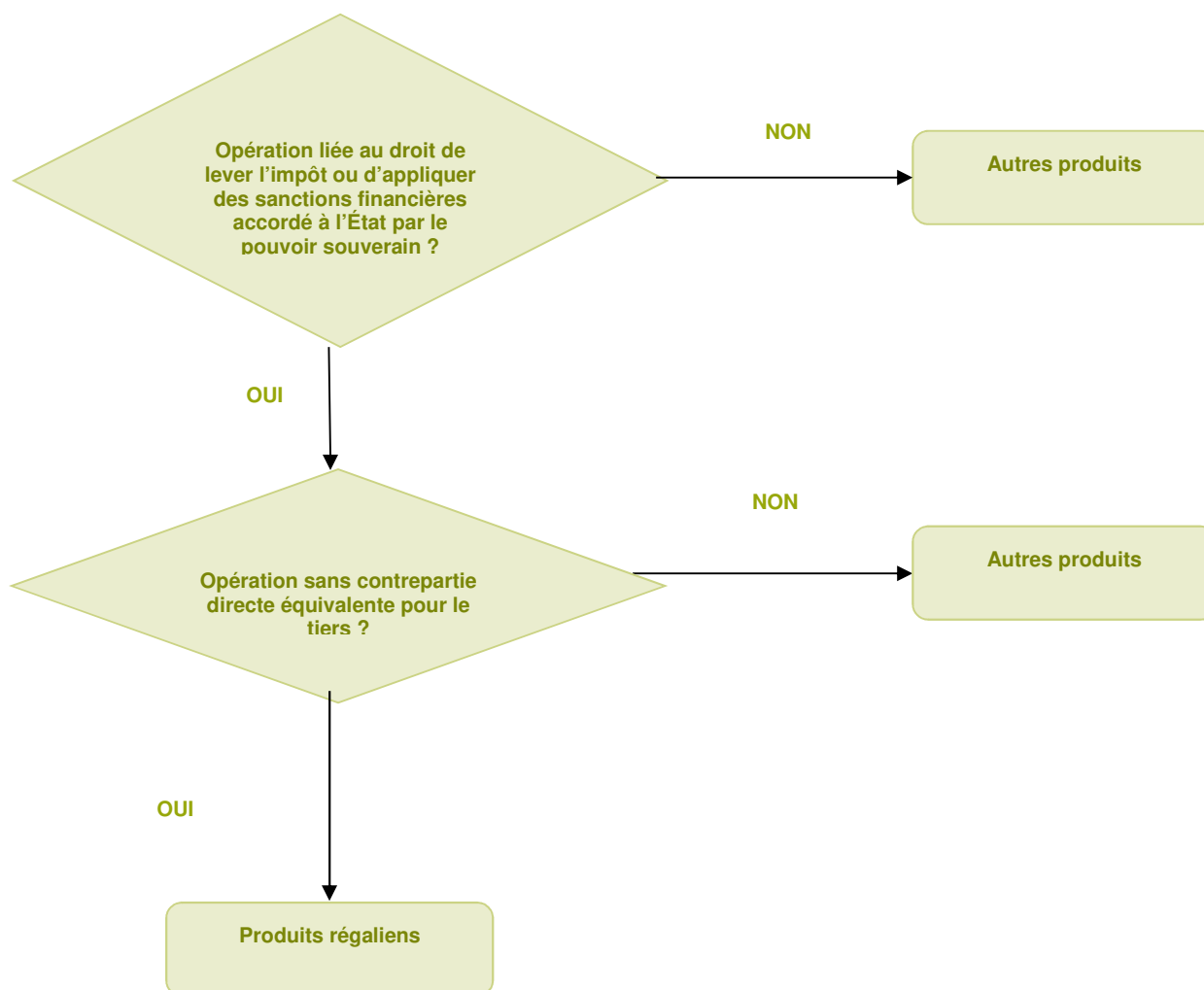
Illustrations

I. LA DISTINCTION ENTRE LES PRODUITS RÉGALIENS ET LES AUTRES PRODUITS DE L'ÉTAT

Cet arbre de décision a pour objet de présenter les critères permettant de distinguer les produits régaliens des autres produits de l'État.

Ainsi, un produit sera qualifié de régalien s'il est répondu par l'affirmative aux deux questions suivantes :

- > S'agit-il d'une opération liée au droit de lever l'impôt ou d'appliquer des sanctions financières accordé à l'État par le pouvoir souverain ?
- > S'agit-il d'une opération sans contrepartie directe équivalente pour le tiers ?



II. L'APPLICATION DE LA NORME AUX DIFFÉRENTES DÉCISIONS D'APUREMENT DES CRÉANCES SUR LES REDEVABLES

Les décisions d'apurement remettant en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée correspondent aux dégrèvements et annulations suite à erreur ou réclamation au fond.

Les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée correspondent aux décisions gracieuses, aux décisions d'amnistie et aux admissions en non-valeur.

III. L'APPLICATION DE LA NORME AUX PRINCIPAUX IMPÔTS

III.1. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Les produits de TVA bruts correspondent aux créances de l'État sur les redevables de la TVA, c'est-à-dire aux cas dans lesquels la taxe collectée par le redevable excède la taxe déductible.

Les obligations de l'État correspondent aux crédits de TVA dont bénéficient les redevables, c'est-à-dire aux cas dans lesquels la taxe collectée par le redevable est inférieure à la taxe déductible.

Les produits bruts et les crédits de TVA sont rattachés à l'exercice au cours duquel la TVA est exigible.

III.2. L'impôt sur le revenu

Les produits d'impôt sur le revenu bruts correspondent aux créances sur les personnes qui ont des revenus imposables et les obligations de l'État sont constituées par les déductions fiscales imputables sur ces créances.

Les produits d'impôt sur le revenu bruts sont comptabilisés pour le montant de l'impôt brut résultant de l'application des taux d'imposition aux opérations imposables. Les obligations sont constatées pour le montant des réductions d'impôt, des avoirs fiscaux et des crédits d'impôt dont peuvent se prévaloir les contribuables. Les déficits fiscaux et crédits d'impôt reportables mais non restituables (par exemple les déficits fonciers) donnent lieu à une information en annexe (voir IV).

La composante « prélèvement à la source » de l'impôt sur le revenu est comptabilisée au moment où a lieu l'opération imposable et la composante solde de l'impôt sur le revenu est comptabilisée au moment où la matière imposable est déclarée.

III.3. L'impôt sur les sociétés

Les produits d'impôt sur les sociétés bruts correspondent aux créances sur les entreprises assujetties qui réalisent des bénéfices imposables et les obligations de l'État sont constituées par les déductions fiscales imputables sur ces créances.

Les produits d'impôt sur les sociétés bruts sont comptabilisés pour le montant de l'impôt brut résultant de l'application des taux d'imposition aux opérations imposables. Les obligations sont constatées pour le montant des crédits d'impôt, des créances nées du report en arrière des déficits et autres déductions fiscales dont peuvent se prévaloir les entreprises. Les déficits fiscaux reportables mais non restituables (par exemple déficits reportés en avant) et crédits d'impôts reportables mais non restituables donnent lieu à une information en annexe (voir IV).

Les produits bruts au titre de l'impôt sur les sociétés sont rattachés à l'exercice de la déclaration de la matière imposable déposée par les entreprises et les obligations sont rattachées à l'exercice de leur déclaration.

Les acomptes encaissés au titre de l'impôt sur les sociétés sont comptabilisés au bilan tant que la liquidation définitive de l'impôt n'est pas intervenue.

IV. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

En plus du tableau de passage des produits régaliens bruts aux produits régaliens nets, l'annexe doit comporter un tableau retraçant, en base, les déficits d'impôts reportés en avant et, en montant d'impôt, les crédits d'impôts reportables et non restituables.

VARIATION, EN BASE, DES DÉFICITS FISCAUX REPORTÉS EN AVANT

	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Déficits estimés au 1 ^{er} janvier		
Constatation de nouveaux déficits		
Imputation des déficits		
Autres mouvements		
Déficits estimés au 31 décembre		

Ce tableau est établi pour l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu. Il fait apparaître le stock des déficits reportables recensés au 31/12 de l'exercice N et N-1. Ce tableau est accompagné d'une estimation de la part de ces déficits susceptible de réduire les recettes futures de l'État, sur la base des meilleures informations disponibles dans les systèmes d'information. Cette estimation est assortie d'un commentaire sur la méthode retenue.

VARIATION, EN IMPÔT, DES CRÉDITS D'IMPÔTS REPORTABLES ET NON RESTITUABLES

	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Crédits d'impôts reportables et non restituables estimés au 1 ^{er} janvier		
Constatation de nouveaux crédits d'impôts reportables et non restituables		
Imputation de crédits d'impôts reportables et non restituables		
Autres mouvements		
Crédits d'impôts reportables et non restituables estimés au 31 décembre		

Ce tableau est établi pour l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu. Il fait apparaître le stock des crédits d'impôts reportables et non restituables au 31/12 de l'exercice N et N-1. Ce tableau est accompagné d'une estimation de la part des crédits d'impôts susceptible de réduire les recettes futures de l'État, sur la base des meilleures informations disponibles dans les systèmes d'information. Cette estimation est assortie d'un commentaire sur la méthode retenue.