



**Avis n° 2024-01
du 23 janvier 2024
relatif à la norme sur les produits régaliens
du Recueil des normes comptables de l'État**

Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) a adopté le 23 janvier 2024 une nouvelle version de la norme 3 relative aux produits régaliens.

Les amendements proposés, peu nombreux, correspondent :

- à des modifications rédactionnelles ayant pour objet de clarifier les dispositions de la norme,
- à l'insertion d'un paragraphe sur les accises sur l'énergie.

Les travaux conduits ont abouti à ne pas modifier la présentation du prélèvement sur recettes de l'Union européenne qui figure dans le Compte général de l'État en déduction des produits régaliens. Une précision a néanmoins été insérée à cet égard dans l'exposé des motifs de la norme 1 sur les états financiers.

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les modifications apportées à la norme 3 soient applicables immédiatement.

Modifications apportées
à l'exposé des motifs de la norme 1 « Les états financiers »
du Recueil des normes comptables de l'État

(...)

I.2. Le compte de résultat de l'État : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice

La présentation habituelle du compte de résultat, qui regroupe la totalité des charges et des produits d'un exercice comptable, a été scindée en trois tableaux :

- > Le tableau des charges nettes de l'exercice réparties par nature, qui présente le montant total des charges nettes non couvert par les produits d'activité correspondants de l'exercice.
- > Le tableau des produits régaliens nets détaillés par catégorie (produits fiscaux et autres produits régaliens), qui présente les produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'État sans contrepartie directe équivalente pour les tiers. Les produits figurant dans ce tableau sont les produits régaliens nets des obligations de l'État en matière fiscale ainsi que des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé des créances sur les redevables initialement comptabilisées (dégrèvements et autres annulations suite à erreur). ~~Les ressources propres~~ Le prélèvement sur recettes de l'Union européenne dont le calcul est fondé notamment ~~basées~~ sur le revenu national brut (RNB) et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) vient ~~viennent~~ en diminution des produits fiscaux et des autres produits régaliens pour déterminer le total des produits régaliens nets ; ~~ces-cette~~ contributions est ~~sont~~ en effet des une ressources propres de l'Union européenne et n'entre pas dans le champ d'application de la norme 2 « Les charges » du présent Recueil ~~et ne peuvent être considérées comme des charges~~; les autres ressources propres de l'Union n'apparaissent pas au compte de résultat, car elles sont prélevées par l'État (au profit de l'Union) sur des tiers identifiables, et sont considérées comme des opérations pour compte de tiers.
- > Le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, qui présente la différence entre les charges nettes et les produits régaliens nets.

Dans l'optique de l'analyse des coûts, le tableau des charges nettes recense l'ensemble des charges et des produits à prendre en compte pour l'analyse des coûts.

NORME N° 3
LES PRODUITS
RÉGALIENS

SOMMAIRE

| | |
|---|-----------|
| EXPOSÉ DES MOTIFS | 3 |
| I. DES PRODUITS SPÉCIFIQUES AUX COLLECTIVITÉS PUBLIQUES | 3 |
| II. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION RETENUS | 4 |
| II.1. Les notions de produit régalien brut et de produit régalien net..... | 4 |
| II.2. La détermination des critères de rattachement des produits..... | 5 |
| II.2.1. La problématique générale | 5 |
| II.2.2. Les impôts et taxes assimilées | 5 |
| II.2.3. Les contrôles fiscaux | 7 |
| II.2.4. Les amendes et autres pénalités | 8 |
| III. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES | 8 |
| III.1. La norme IPSAS 23 « Produits des opérations sans contrepartie | 8 |
| III.2. La comptabilité nationale..... | 9 |
| DISPOSITIONS NORMATIVES | 10 |
| 1. DÉFINITIONS ET CHAMP D'APPLICATION | 10 |
| 1.1. Définitions | 10 |
| 1.2. Champ d'application | 10 |
| 2. COMPTABILISATION..... | 11 |
| 2.1. Principes généraux | 11 |
| 2.1.1. La comptabilisation des produits régaliens..... | 11 |
| 2.1.2. La détermination des critères de rattachement à l'exercice | 11 |
| 2.2. Particularités liées à la comptabilisation des impôts..... | 11 |
| 2.2.1. La comptabilisation des produits fiscaux | 11 |
| 2.2.1.1. <i>Le produit fiscal brut</i> | 11 |
| 2.2.1.2. <i>Les obligations de l'État en matière fiscale</i> | 11 |
| 2.2.1.3. <i>Le produit fiscal net</i> | 11 |
| 2.2.2. La détermination du critère de rattachement des produits fiscaux à un | 11 |
| 2.2.2.1. <i>Les principes</i> | 11 |
| 2.2.2.2. <i>La prise en compte du critère de fiabilité</i> | 12 |
| 2.2.2.3. <i>La comptabilisation des contrôles fiscaux</i> | 12 |
| 2.2.3. La comptabilisation des déficits fiscaux et des crédits d'impôts..... | 12 |
| 3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE | 12 |
| ILLUSTRATIONS | 14 |
| I. LA DISTINCTION ENTRE LES PRODUITS RÉGALIENS ET LES AUTRES PRODUITS DE L'ÉTAT | 14 |
| II. L'APPLICATION DE LA NORME AUX DIFFÉRENTES DÉCISIONS D'APUREMENT DES CRÉANCES SUR LES REDEVABLES | 15 |
| III. L'APPLICATION DE LA NORME AUX PRINCIPAUX IMPÔTS | 15 |
| III.1. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) | 15 |
| III.2. L'impôt sur le revenu | 15 |
| III.3. L'impôt sur les sociétés..... | 15 |
| IV. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE | 16 |



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 vise~~ notamment ~~permettre de~~ améliorer la connaissance de la situation fiscale de l'État et ~~d'apporter à fournir~~ 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 en raison~~ 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 comptabilisée dans les charges des entreprises, étant donné que ces dernières car elles collectent la taxe pour le compte de l'État sans en supporter la charge. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un produit de l'État qui transite dans les comptes des entreprises qui collectent cette 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, ~~pour les besoins de la présentation,~~ 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 présente~~ des difficultés, ~~compte tenu en raison~~ 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 ~~obligations de l'État en matière fiscale, également appelées~~ « 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 ». 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 retenue dans la ~~présente~~ norme correspond seulement à une partie d'entre elles. Par conséquent, il ~~apparaît est~~ 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 où~~ la taxe collectée par le redevable est inférieure à la taxe déductible). ~~Ces crédits de TVA dont~~ peuvent ~~se prévaloir être utilisés par~~ les redevables pour acquitter une taxe due ou obtenir un remboursement de taxe, qu'~~ils e~~~~ux-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 où~~ 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.

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).

(i) Impôt sur le revenu

~~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). 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. L'incidence des modifications de barème est prise en compte dans la composante « solde » et non dans la composante « prélèvement à la source ».~~

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

(+)(ii) Taxe sur la valeur ajoutée

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 Par conséquent, 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 au titre de l'exercice N après l'arrêté des comptes de N le 31 décembre, date de clôture 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~~ avant la date d'arrêté des comptes ~~ne~~ sont rattachées à l'exercice d'exigibilité de la taxe ~~que si~~ lors qu'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.~~

(iii) Impôt sur les sociétés

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, En effet, dans le cas de l'impôt sur les sociétés, la difficulté réside dans le fait que l'État ne ~~connaît~~ dispose des informations sur les produits d'un exercice qu'au moment e ~~lors~~ du dépôt de la déclaration annuelle des entreprises, qui intervient 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. Cependant, cette estimation ~~n'étant pas~~ peut être réalisée avec une fiabilité suffisante, ~~c'est pourquoi~~ impliquant que les produits de l'État ne ~~peuvent être~~ sont constatés qu'à la liquidation définitive de l'impôt. ~~Par ailleurs~~ De plus, 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.

(iv) Accise sur l'énergie

L'accise sur les énergies, est due lorsque de l'énergie est produite ou importée sur le territoire ou dans d'autres pays de l'Union européenne. Si l'extraction est constitutive de la matière imposable, le produit de l'accise n'est toutefois exigible qu'au moment de la mise en consommation effective de la matière assujettie.

Les produits bruts de l'accise sur les énergies représentent les montants dus par les entreprises assujetties et redevables de l'accise. Les obligations fiscales de l'État sont constituées par les détaxes d'accise.

Le rattachement des produits de l'accise sur les énergies à l'exercice ne pose pas de difficulté particulière. Les produits bruts de l'accise sont rattachés à l'exercice de mise à la consommation de la matière imposable. Les déclarations de l'accise sont déposées auprès des services de l'administration, selon une périodicité qui permet de connaître les droits de l'État d'un exercice de manière complète dans les délais de l'arrêté des comptes. Les obligations fiscales des bénéficiaires de la détaxe sont rattachées à l'exercice de déclaration de la consommation de la matière imposable.

II.2.3. Les contrôles fiscaux

~~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~~ n'est pas cherché 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.2.43. 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 ;
- > 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

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

l'évaluation). S'agissant de la condition de probabilité, la ~~présente~~ norme a ~~préféré~~ retenu la condition de ~~promulgation~~ vote de la loi de finances qui fixe les droits de l'État et rend de fait ~~hautement probable~~ effective 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. DÉFINITIONS ET 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~~ Principes généraux

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'État 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 et sont présentées sous l'intitulé « décisions fiscales » dans les états financiers ;
- ✓ 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 vetée-promulguée ;

- > 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](#) [et de l'impôt sur les sociétés](#)).

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 ([partie 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

NORME N° 3 – Dispositions normatives

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

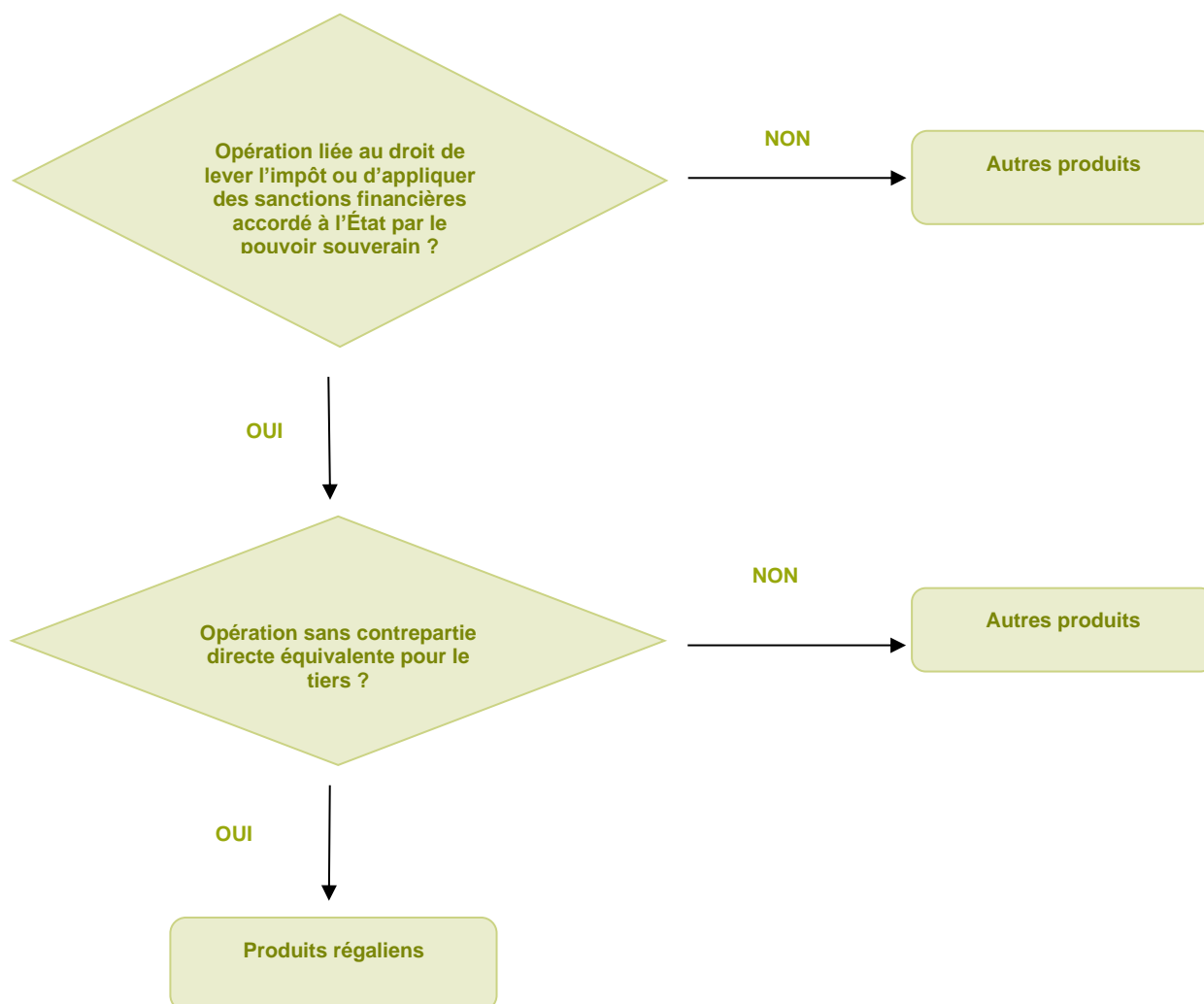
Illustrations

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 [infra paragraphe 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 [infra paragraphe 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~~ 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.