

---

# INITIATION AUX IMPOTS DIFFERES

Si les impôts différés constituent une notion comptable familière dans l'environnement anglo-saxon, ils sont encore souvent perçus en France comme un sujet très technique, abstrait voire anxiogène dans la mesure où leur introduction est plus récente.

Il n'en demeure pas moins que leur compréhension est primordiale pour obtenir une lecture pertinente des états financiers consolidés ou des reportings ; qu'ils soient établis en IFRS, selon le référentiel français, ou dans tout autre système de normes comptables généralement admises (US GAAP, UK GAAP,...).

Cette initiation aux impôts différés vise donc à les rendre plus accessibles en ne perdant jamais de vue qu'il ne s'agit « que » de provisions pour impôts/économies d'impôts futurs.

## 1- L'utilité des impôts différés

Alors que le référentiel comptable français relatif aux comptes individuels ne reconnaît que l'impôt exigible (l'IS déterminé à partir du bénéfice fiscal), les référentiels internationaux (IFRS, US GAAP,...) et le référentiel français applicable aux comptes consolidés (99-02) adoptent une approche de l'impôt qui s'appuie sur le principe du rattachement des charges et des produits.

Ainsi tout produit taxable donnera lieu à constatation d'un impôt tandis que toute charge déductible donnera lieu à constatation d'une économie d'impôt indépendamment des distorsions entre la comptabilité et la fiscalité (déductions/réintégrations extracomptables) qui entraînent des décalages dans le temps entre le traitement comptable et le traitement fiscal.

En résumé, l'impôt exigible correspond à l'impôt calculé sur la base du résultat fiscal, tandis que l'impôt différé qui s'appuie sur le résultat comptable vient corriger les distorsions nées des différences dans le temps entre ces deux résultats.

Par conséquent, la charge d'impôt est constituée :

- de l'impôt exigible
- de l'impôt différé

ABAQ

### L'impôt exigible

Pour l'exercice N, il s'agit de l'impôt relatif au bénéfice fiscal de l'exercice N déterminé en France à partir du tableau 2058 A de la liasse fiscale.

Exemple : en N une entreprise dégage un résultat comptable avant impôt de 100.000 qui comprend une dotation aux provisions pour risques de 20.000 qui est réintégré fiscalement.

- Le résultat fiscal est alors de 120.000 (100.000 + 20.000)
- Compte tenu d'un taux d'impôt sur les bénéfices de 33.33%, l'impôt exigible s'élève à 40.000 (montant versé à l'Etat au titre de l'exercice N).
- Dans la mesure où, la provision pour risques sera déductible ultérieurement, au plan économique (vision « anglo-saxonne"), l'impôt de l'exercice N est de  $100.000 \times 33.33\% = 33.333$

L'impôt exigible est en contradiction avec le principe de rattachement des charges aux produits qui supposerait que la dotation aux provisions pour risques de 20.000 génère dès l'exercice N une économie d'impôt de  $20.000 \times 33.33\%$  quand bien même son effet fiscal ne portera que sur un exercice ultérieur, lors de sa reprise au plan comptable qui entraînera sa déduction fiscale.. A l'exception de quelques cas particuliers, les comptes individuels français ne comprennent que les impôts exigibles.

## L'impôt différé

L'impôt différé permet de constater un impôt correspondant au résultat économique de l'exercice au titre des opérations de l'entreprise qui sont amenées à générer dans le futur un impôt ou une économie d'impôt non reconnu par la méthode de l'impôt exigible. Des impôts différés sont ainsi calculés sur :

- Les décalages temporaires entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

Exemple : constatation d'un impôt différé sur la provision pour risque de 20.000 pour tenir compte de l'économie d'impôt qui sera générée lors de la reprise de la provision.

- Les écritures enregistrées uniquement dans les comptes consolidés ou le reporting (retraitements de consolidation, éliminations d'opérations internes).

Exemple : une provision pour indemnités de départ en retraite est enregistrée dans les comptes consolidés pour 45.000. Cette écriture donne lieu dans les comptes consolidés à constatation d'un impôt différé correspondant à l'économie future d'impôt qui sera réalisée lorsque les indemnités de départ en retraite seront versées.

- Les pertes fiscales reportables.

Dans les comptes individuels, les pertes fiscales subies au cours d'un exercice sont renseignées dans le tableau 2058-B de la liasse fiscale mais ne font l'objet d'aucune constatation d'économie future d'impôt. En revanche, dans les comptes consolidés, sous réserve de pouvoir justifier de leur imputation sur des bénéfices futurs, les déficits reportables donnent lieu à constatation d'un impôt différé correspondant à l'économie future.

Exemple : l'exercice N se solde par une perte fiscale de 300.000.

Dans la mesure où cette perte provient d'éléments non récurrents et que les exercices ultérieurs devraient être bénéficiaires compte tenu d'un taux d'impôt de 33.33%, un impôt différé de 100.000 est constaté dans les comptes consolidés

- Les différences entre valeur comptable d'un actif ou d'un passif et la valeur qui lui est attribuée par l'administration fiscale.

Exemple : suite à l'acquisition de la société F, le bilan consolidé du groupe M comprend un actif dont la juste valeur est de 60.000 tandis que sa valeur dans les comptes individuels de S s'élève à 36.000.

Il convient ici de constater un impôt différé passif de  $24.000 \times 33.33\%$  dans les comptes consolidés pour tenir compte du fait que les déductions futures soit sous forme d'amortissements soit par le biais de la VNC lors de la cession seront inférieures de 24.000 par rapport à ce qui est initialement traduit dans les comptes consolidés.

Les impôts différés ont longtemps été traités selon l'approche « compte de résultat » jusqu'à ce que les normes internationales (IFRS, US GAAP,...) retiennent l'approche « bilancielle ». Cette dernière qui permet d'obtenir une identification exhaustive des impôts différés a cependant l'inconvénient d'être plus conceptuelle et moins intuitive.

S'agissant d'une initiation aux impôts différés, nous avons pris le parti d'aborder les impôts différés selon l'approche résultat. L'approche bilancielle telle que définie par la norme IAS12 sera quant à elle exposée en fin de dossier dans une section spécifique. Un cas pratique permettra de vérifier la cohérence entre ces deux approches.

## 2- Identifier, comptabiliser et présenter les impôts différés

### Identifier les impôts différés

L'identification des bases consiste à analyser les différences entre le résultat fiscal et le résultat consolidé de l'exercice, en procédant ainsi :

1. Classer les distorsions entre le résultat comptable et le résultat fiscal (en France : réintégrations/déductions figurant dans le tableau 2058-A de la liasse fiscale) en 2 catégories :
  - Les différences permanentes : il s'agit de produits/charges qui ne donneront jamais lieu à impôt/économie d'impôt dans les exercices ultérieurs : TVTS, amendes et pénalités, dividendes nets de la quote-part de frais et charges dans le cadre du régime mère-fille. => elles ne donnent jamais lieu à constatation d'impôts différés
  - Les différences temporaires qui représentent des décalages dans le temps et constituent donc des bases d'impôt différé
    - Base d'impôt différé actif dans le cas d'économie future d'impôt (ex : Participation qui ne sera déductible qu'en N+1)
    - Base d'impôt différé passif dans le cas d'imposition future (produits comptabilisés qui seront taxés ultérieurement)
2. Identifier l'ensemble des retraitements et des éliminations de consolidation qui constituent des bases d'impôts différés à l'exception des différences temporaires liées aux titres de participation d'entreprises consolidées et aux écarts d'acquisition (goodwills) qui ne donnent jamais lieu à constatation d'impôts différés sauf dans certains cas particuliers qui seront abordés en fin de dossier
3. En cas de perte fiscale reportable, s'assurer qu'elle pourra être imputée sur des exercices futurs afin d'être en mesure de constater un impôt différé actif (créance d'impôt liée à l'économie future en raison de l'imputation). Dans le cas contraire, aucun impôt différé ne sera constaté. Le caractère imputable de la perte fiscale sur les exercices ultérieurs devra être documenté afin que l'actif d'impôt différé ne soit pas remis en cause par les commissaires aux comptes. La documentation pourra être constituée de business plans ou le cas échéant d'éléments permettant de démontrer le caractère non récurrent de la perte enregistrée sur l'exercice.

**Cas pratique :**

Une entreprise détenue par un groupe dont le résultat comptable avant impôt au 31/12/N s'élève à 10.000 détermine son résultat fiscal imposé au taux de 33.33%. Afin de se conformer aux règles comptables du groupe, elle enregistre des écritures de retraitement. Le groupe exige par ailleurs qu'elle présente des stocks après élimination des profits internes.

<b>CALCUL DU RESULTAT FISCAL</b>		<b>31/12/N</b>	<b>différence</b>	
			<b>temporaire</b>	<b>permanente</b>
<b>REINTEGRATIONS</b>	Résultat comptable avant IS	10 000		
	Provisions risques	2 500	X	
	TVTS	120		X
	Amendes et pénalités	25		X
	Organic N	600	X	
<b>DEDUCTIONS</b>	Organic N-1	-550	X	
	Dividendes	-500		X
	Intérêts à recevoir	-610	X	
	Résultat fiscal	11 585		
	IS	-3 861		
	<b>Résultat net statutaire</b>	<b>13 861</b>		
<b>RETRAITEMENTS GROUPE</b>				
	Différence durée amortissement	1 000	X	
	Crédit bail	350	X	
	PIDR (retraites)	-420	X	
	Capitalisation intérêts	660	X	
	<b>Résultat retraité avant impôt</b>	<b>11 590</b>		
<b>ECRITURES DE CONSOLIDATION</b>				
	Elimination marge en stocks	-200	X	
	<b>Résultat consolidé avant impôt</b>	<b>11 390</b>		

Les impôts différés sont déterminés comme suit :

	BASE			IMPÔTS			
	Ouverture	Résultat	Clôture	Ouverture	Résultat	Clôture	
<b>Situation nette avant IS comptes statutaires</b>	400 000	10 000	410 000				
<i>Différences temporaires</i>							
Provisions risques	4 500	2 500	7 000	1 500	833	2 333	IDA
Organic	550	50	600	183	17	200	IDA
Intérêts à recevoir	0	-610	-610	0	-203	-203	IDP
<i>Différences permanentes</i>							
TVTS		120					
Amendes et pénalités		25					
Dividendes		-500					
Résultat fiscal		11 585					
Différence durée amortissement	8 000	1 000	9 000	-2 666	-333	-3 000	IDP
Crédit bail	2 500	-350	2 150	-833	117	-717	IDP
PIDR (retraites)	-3 500	-420	-3 920	1 167	140	1 307	IDA
Capitalisation intérêts	2 800	660	3 460	-933	-220	-1 153	IDP
<b>Situation nette avant IS comptes retraités</b>	414 850	10 890	427 680				
Elimination marges en stocks	-450	-200	-650	150	67	217	IDA
<b>Situation nette avant IS comptes consolidés</b>	414 400	10 690	427 030	-1 433	417	-1 017	

Charge d'impôt	
impôt exigible	-3 861
impôt différé	417
	-3 445

IDA	3 000	1 057	4 056
IDP	-4 433	-640	-5 073

## Comptabiliser les impôts différés

Les actifs et passifs d'impôts différés doivent être évalués au taux d'impôt attendu sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif sera réglé (i.e. : le taux en vigueur lors du retournement de la différence temporelle).

Leur évaluation est effectuée selon la méthode du report variable, ce qui signifie que toute variation du taux d'impôt attendu entraînera un ajustement de l'impôt différé. L'effet des variations de taux d'impôt affecte le compte de résultat, sauf s'il se rapporte à des éléments précédemment enregistrés dans les capitaux propres.

Selon IAS 12, les actifs et passifs d'impôts différés ne doivent pas être actualisés.

La valeur comptable d'un actif d'impôt différé doit être revue à chaque date de clôture. Une entreprise doit réduire la valeur comptable d'un actif d'impôt différé dans la mesure où il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible pour permettre d'utiliser l'avantage de tout ou partie de cet actif d'impôt différé.

Une telle réduction doit être reprise dans la mesure où il devient probable que des bénéfices imposables suffisants seront disponibles.

L'impôt différé doit être comptabilisé en produit ou en charge et compris dans le résultat de la période, sauf dans la mesure où l'impôt est généré :

- par une transaction ou un événement qui est comptabilisé directement en capitaux propres, dans la même période ou une période différente ;
- par un regroupement d'entreprises.

L'impôt différé doit être directement débité ou crédité dans les capitaux propres si l'impôt concerne des éléments qui ont été crédités ou débités directement dans les capitaux propres, lors de la même période ou d'une période différente.

### **Présenter les impôts différés dans les états financiers**

Les actifs, passifs et charges d'impôts différés doivent être présentés distinctement des actifs, passifs et charges d'impôts exigibles soit au bilan et au compte de résultat, soit dans l'annexe

En principes IFRS et US GAAP, les actifs et passifs d'impôts différés doivent faire l'objet de la distinction courant/non courant.

En IFRS, l'information à fournir en annexe comprend notamment :

- les principales composantes de la charge (produit) d'impôt présentées distinctement
- le total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres
- une preuve d'impôt (en valeur ou en taux)
- Le montant et, (si elle existe, la date d'expiration) des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé au bilan.

Une entité doit compenser les actifs et passifs d'impôt différés si, et seulement si :

- les actifs et passifs d'impôts différés concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale :
  - soit sur la même entité imposable ;
  - soit sur des entités imposables différentes qui ont l'intention, soit de régler les passifs et actifs d'impôt exigible sur la base de leur montant net, soit de réaliser les actifs et de régler les passifs simultanément, lors de chaque période future au cours de laquelle on s'attend à ce que des montants importants d'actifs ou de passifs d'impôt différés soient réglés ou récupérés. Il s'agit par exemple en France des entités comprises dans un même périmètre d'intégration fiscale.

## Les contrôles à effectuer

Le contrôle consiste à rapprocher la charge d'impôt de l'exercice théorique à celle réellement calculée et comptabilisée.

Les différences entre l'impôt théorique (résultat avant impôt x taux d'impôt en vigueur) et l'impôt réel sont essentiellement :

- a. Les différences permanentes
- b. Les différences de taux d'imposition (au niveau consolidé en présence d'entités étrangères)
- c. Les impôts différés actif sur déficit reportable non reconnus
- d. Les utilisations de reports déficitaires n'ayant pas donné lieu à reconnaissance d'un IDA
- e. Les crédits d'impôt
- f. Au niveau consolidé, l'existence de résultats de sociétés mises en équivalence qui apparaissent au compte de résultat nets d'impôts sur les sociétés

La preuve d'impôt pour l'exemple ci-dessus se présente comme suit :

Tax proof	
Résultat comptable avant IS	10 690
IS théorique	-3 563
IS sur différences permanentes	118 355x33,33%
IS comptabilisé	-3 445



## Pour en savoir plus : l'approche bilancielle

Selon cette approche, l'impôt différé est généré par :

- les différences temporelles entre la valeur comptable et la valeur fiscale d'un actif ou d'un passif  
Les différences temporelles **imposables** donneront lieu à constatation d'un impôt différé **passif** (IDP) et les différences temporelles **déductibles** donneront lieu à constatation d'un impôt différé **actif** (IDA)  
Au plan économique un IDP correspond à une « provision pour impôt futur » tandis qu'un IDA constate une créance liée à une économie d'impôt futur
- le report en avant de déficits fiscaux non utilisés
- le report en avant de crédits d'impôts non utilisés

S'agissant des deux derniers cas, un IDA sera constaté dans la mesure où il est probable que l'entité générera sur les exercices suivants de bénéfices fiscaux permettant d'imputer ces déficits fiscaux et ces crédits d'impôts. Ainsi une entité dont le business plan n'entrevoit pas de bénéfices fiscaux suffisants pour utiliser ces déficits reportables ne constatera aucun IDA.

### Différences temporelles imposables

Un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables, sauf dans la mesure où le passif d'impôt différé est généré par :

- la comptabilisation initiale du *goodwill* ;  
ou
- la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui :
  - n'est pas un regroupement d'entreprises ; et
  - au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale).

Exemple : un véhicule de tourisme acquis pour 200 a une base amortissable au plan fiscal limitée à 150.

Valeur comptable : 200

Valeur fiscale : 150

Il existe bien une différence temporelle de 50 générant un IDP de  $50 \times 33.33\%$ . Cet IDP ne sera pas constaté car la comptabilisation de l'acquisition du véhicule de tourisme n'impacte ni le résultat comptable ni le résultat fiscal

### Point d'attention : IDP sur les titres de participation

Les différences temporelles entre la valeur comptable et la valeur fiscale des titres de participation ont pour origine :

- L'existence de bénéfices non distribués par la filiale, l'entreprise associée ou la co-entreprise
- Des variations de taux de change lorsque la fille est situé dans un pays différent de celui de la mère
- Une réduction à sa valeur recouvrable de la valeur comptable d'une participation dans une entreprise associée.

Ces différences temporelles doivent donner lieu à constatation d'un IDP sauf si les deux conditions suivantes sont satisfaites :

- Les actionnaires sont en mesure de contrôler la date à laquelle la différence temporelle s'inversera **et**
- Il est probable que la différence temporelle ne s'inversera pas dans un avenir prévisible

**Exemple :**

M détient 80% de F dont le capital est de 200

Au 31/12/N, les capitaux propres de F sont de 380

La valeur fiscale des titres de participation est de 160.

La valeur comptable est de  $380 \times 80\% = 304$

Il en résulte une différence temporelle de 144 générant un IDP de 48.

Cependant, si M contrôle la politique de distribution de sa filiale et ne souhaite pas faire distribuer des dividendes par F, aucun IDP ne sera constaté.

*Différences temporelles déductibles*

Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, sur lequel ces différences temporelles déductibles pourront être imputées, sera disponible, à moins que l'actif d'impôt différé ne soit généré par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui :

- n'est pas un regroupement d'entreprises ;  
et
- au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale).

Selon l'approche bilancielle, toute différence entre la **valeur comptable** et la **valeur fiscale** d'un actif ou d'un passif constitue une **différence temporelle**.

Si la valeur comptable d'un actif ou d'un passif n'appelle pas de commentaire particulier, il convient cependant de préciser la notion de valeur fiscale d'un actif et d'un passif.

**Valeur fiscale d'un actif :** il s'agit du montant qui sera fiscalement déductible de tout avantage économique imposable qui ira à l'entité lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de cet actif. Si ces avantages économiques ne sont pas imposables, la valeur fiscale de l'actif est égale à sa valeur comptable.

**Exemple 1 :** la valeur fiscale d'une immobilisation amortissable correspond au montant qui pourra être déduit soit par le biais des amortissements futurs soit par la déduction de la VNC lors de sa vente.

Elle sera différente de sa valeur comptable en présence de durées d'amortissement différentes au plan fiscal et comptable ou lors d'opérations d'apports/fusions relevant par exemple du régime de faveur prévu à l'article 210 A du CGI.

**Exemple 2 :** Des créances clients ont une valeur comptable de 100. La vente correspondante a été déjà été imposée.

Le montant déductible des avantages économiques qui iront à l'entité est de 100 afin de tenir compte du fait que la vente a déjà été imposée. La valeur fiscale est donc égale à 100.

En l'absence de différence temporelle, aucun impôt différé n'est à constater.

**Exemple 3 :** Des intérêts à recevoir ont une valeur comptable de 100. Les produits financiers correspondants seront imposables lors de l'encaissement.

Le montant déductible des avantages économiques qui iront à l'entité est de 0 afin de tenir compte du fait que les produits financiers doivent être imposés. La valeur fiscale est donc égale à 0.

La différence temporelle de 100 générera un impôt différé passif de 33.33.

**Exemple 4 :** dividendes à recevoir qui ne seraient pas imposables (en faisant abstraction de la quote-part de frais et charges).

Lors de l'encaissement d'un dividende de 1.000, ce dernier sera déduit du résultat fiscal. Sa valeur fiscale sera de 1.000 comme sa valeur comptable. En l'absence de différence temporelle, aucun impôt différé ne sera constaté.

**Valeur fiscale d'un passif :** il s'agit de sa valeur comptable, diminuée de tout montant qui pourra être fiscalement déductible au cours des périodes futures.

La base fiscale d'un produit perçu d'avance correspond à sa valeur comptable, diminuée de toute portion du produit qui ne sera pas imposable au cours des périodes futures.

**Exemple 1 :** au 31/12/N, le bilan comporte des factures non parvenues pour 12.500

Valeur comptable = 12.500

Valeur fiscale = 12.500 - 0 (aucune déduction future car la charge a déjà été déduite) = 12.500

Aucune différence temporelle => pas d'impôt différé

**Exemple 2 :** au 31/12/N, le bilan comporte une provision pour risques et charges de 5.000 qui est considérée comme non déductible au plan fiscal.

Valeur comptable = 5.000

Valeur fiscale = 5.000 - 5.000 (déduction qui interviendra lors de la reprise de provision) = 0

Différence temporelle de 5.000 qui entraînera la constatation d'un IDA de 5.000 x 33.33% de 1.666

Lorsqu'il n'existe ni actif ni passif comptable au titre d'une transaction, sa valeur fiscale correspond au montant qui sera déduit ou imposé sur les exercices futurs.

**Exemple :** une pénalité non déductible (différence permanente dans l'approche par le résultat) de 150 payée en cours d'exercice n'apparaîtra plus au bilan de clôture.

Par conséquent :

Valeur comptable = 0

Valeur fiscale = 0 (aucune déduction future)

En l'absence de différence temporelle, aucun impôt différé ne sera constaté.

**En résumé :**

	<b>ACTIF</b>	<b>PASSIF</b>
Valeur comptable > valeur fiscale	IDP	IDA
Valeur comptable < valeur fiscale	IDA	IDP

**Cas pratique :**

Mêmes données que dans l'approche par le résultat

Extraits du bilan	31/12/N			31/12/N-1			IMPÔT DIFFERE			
	Valeur comptable	Valeur fiscale	Différence temporelle	Valeur comptable	Valeur fiscale	Différence temporelle	Ouverture	Résultat	Clôture	
<b>ACTIF</b>										
Immobilisations	150 000	141 000	9 000	152 000	144 000	8 000 IDP	-2 666	-333	-3 000	
Intérêts capitalisés	3 460	0	3 460	2 800	0	2 800 IDP	-933	-220	-1 153	
Biens en crédit bail	50 000	0	50 000	52 000	0	52 000 IDP	-17 332	667	-16 665	
Stocks	0	650	-650	0	450	-450 IDA	150	67	217	
Intérêts à recevoir	610	0	610	0	0	0 IDP	0	-203	-203	
	204 070									
<b>PASSIF</b>										
Provisions pour risques	25 000	18 000	7 000	14 000	9 500	4 500 IDA	1 500	833	2 333	
PIDR	3 920		3 920	3 500		3 500 IDA	1 167	140	1 307	
Dette crédit bail	47 850		47 850	49 500		49 500 IDA	16 498	-550	15 948	
Organic	600		600	550		550 IDA	183	17	200	
TVTS	120	120	0	110	110	0 IDA	0	0	0	
							<b>-1 433</b>	<b>417</b>	<b>-1 017</b>	
<b>Eléments n'apparaissant pas au bilan</b>							IDA	19 498	507	20 005
							IDP	-20 931	-90	-21 021
amende payée en cours	25 VC=VF		pas d'ID							
dividende perçu	500 VC=VF		pas d'ID							

On constate bien évidemment que les deux approches aboutissent à la même évaluation des impôts différés.

Cependant, en présence par exemple d'immobilisations ayant une valeur fiscale différente de leur valeur comptable (notamment dans le cadre d'une fusion), l'approche bilancielle identifierait mécaniquement cette différence temporelle contrairement à l'approche par le résultat qui sans une analyse complémentaire pourrait conduire à ne pas l'identifier.

**En résumé, les impôts différés ne méritent pas leur réputation de sujet comptable complexe.**

**Ils sont compréhensibles par tout lecteur ou préparateur d'états financiers dès lors qu'il :**

- dispose de bonnes connaissances en comptabilité, consolidation et fiscalité
- assimile les concepts de différence temporelle, différence permanente, valeur fiscale
- adopte une démarche rigoureuse notamment au niveau des conventions de signe

Par ailleurs, pour les préparateurs d'états financiers, la preuve d'impôt constitue un véritable outil de vérification qui permet de s'assurer de la correcte identification des impôts différés.

**Olivier de Broucker**

ABAQ