

**SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT :
TRAITEMENT COMPTABLE ET FISCAL**

Le Plan comptable général (P.C.G.) opère une distinction entre trois catégories de subventions (le mot subvention provient du latin « subventio », qui signifie « aide ») :

— subvention d'équilibre :

c'est une « subvention dont bénéficie l'entreprise pour compenser, en tout ou partie, la perte globale qu'elle aurait constatée, si cette subvention ne lui avait pas été accordée » ;

— subvention d'exploitation :

c'est une « subvention dont bénéficie l'entreprise pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation » ;

— subvention d'investissement :

c'est une « subvention dont bénéficie l'entreprise en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subvention d'équipement) ou de financer des activités à long terme ».

Cette note a pour objet de récapituler les règles générales du traitement comptable et fiscal applicables aux subventions d'équipement (sections I et II), et de présenter un certain nombre de difficultés avec leurs solutions (section III).

I/ TRAITEMENT COMPTABLE

1.1/ Principe général

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition et les biens produits à leur coût de production (1).

Si ces biens bénéficient d'une subvention d'investissement, ce principe reste applicable et la subvention est imputée dans un compte de capitaux (inclus dans les capitaux propres) : 131 - subventions d'équipement. Selon le P.C.G. (p. II.23), « le compte 13 est destiné à la fois à faire apparaître au bilan le montant des subventions d'investissement jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet, et à permettre aux entreprises subventionnées d'échelonner sur plusieurs exercices la constatation de l'enrichissement provenant de ces subventions ».

Il faut noter que cette méthode revient à considérer la subvention comme étant un produit différé, qui est rapporté au compte de résultat selon une méthode systématique et rationnelle, sur la durée de vie utile de l'actif. Cette méthode est admise par l'I.A.S.C. dans sa norme comptable internationale n° 20 (2).

Toutefois, un deuxième traitement est aussi prévu dans cette norme : il s'agit de procéder à la déduction de la subvention du montant brut du bien acquis ou produit ; ainsi, la subvention se trouve rapportée au compte de résultat sur la durée de vie du bien par l'intermédiaire d'une réduction de la charge d'amor-

tissement. Cette modalité, aboutissant à une compensation, n'est pas applicable en France.

1.2/ Date d'enregistrement de la subvention

Selon les règles générales, la subvention est à enregistrer dès qu'elle est acquise, soit dès la signature de l'accord d'obtention de la subvention (3). Toutefois, en cas de contrat prévoyant des conditions suspensives, la subvention ne peut être enregistrée que lorsque les conditions ont été levées (4).

1.3/ Reprise au compte de résultat

a) Selon le P.C.G. (p. II.23 et II.24), il convient de débiter un compte 139 - subventions d'investissement inscrites au compte de résultat, par le crédit du compte 777 - quote-part des subventions d'investissements virée au résultat de l'exercice :

— « d'une somme égale, en principe, au montant de la dotation aux comptes d'amortissement des immobilisations amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention » ;

— « d'une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat ou, à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention ».

b) Au niveau de la présentation au passif du bilan, seul le montant net de la subvention d'investissement non encore virée au compte de résultat apparaît ; au niveau comptable, les comptes 131 et 139 sont contre-passés dès que la totalité de la subvention a été virée au résultat.

c) Par principe, la reprise au compte de résultat s'opère :

— pour les immobilisations amortissables :

• à hauteur du rapport de la subvention d'investissement à la valeur totale de l'immobilisation appliqué à la dotation économique d'amortissements pratiquée chaque année ;

• soit par l'exemple, une subvention de 50 finançant une immobilisation de 100, acquise le 1.07.N et amortissable sur 5 ans selon le mode linéaire ; on a les données du tableau suivant :

— pour les immobilisations non amortissables :

• sur la durée de l'inaliénabilité du bien ;

• ou par dixième (à défaut de clause), a priori sans prorata temporis, et dès l'exercice de l'obtention de la subvention.

d) Si la subvention est obtenue alors que l'immobilisation a été antérieurement acquise et éventuellement amortie, il convient d'opérer une reprise de la subvention pour les montants déjà courus depuis l'acquisition de l'immobilisation, et ce dès l'exercice de l'octroi de la subvention.

(1) Voir une étude détaillée publiée dans la R.F.C. n° 196, décembre 1988, p. 51 à 62, et n° 197, janvier 1989, p. 49 à 51.

(2) International Accounting Standards Committee (Comité des normes comptables internationales) ; norme n° 20 « La comptabilisation des subventions publiques et les informations à fournir sur l'aide publique » (novembre 1982).

(3) Un compte 441 - Etat, subventions à recevoir a été prévu dans la nomenclature comptable en cas de décalage dans le temps entre l'octroi de la subvention et son encaissement.

(4) Un compte 4419 - Avances sur subventions a été prévu dans la nomenclature comptable en cas d'encaissement d'une partie de la subvention alors que les conditions suspensives n'ont pas été levées.

Année	Amortissements		Reprise de la subvention	
	Dotation annuelle	Cumul	Reprise annuelle	Cumul
N	$100 \times 20 \% \times \frac{6}{12} = 10$	10	$10 \times \frac{50}{100} = 5$	5
N + 1	$100 \times 20 \% = 20$	30	$20 \times \frac{50}{100} = 10$	15
N + 2	$100 \times 20 \% = 20$	50	$20 \times \frac{50}{100} = 10$	25
N + 3	$100 \times 20 \% = 20$	70	$20 \times \frac{50}{100} = 10$	35
N + 4	$100 \times 20 \% = 20$	90	$20 \times \frac{50}{100} = 10$	45
N + 5	$100 \times 20 \% \times \frac{6}{12} = 10$	100	$10 \times \frac{50}{100} = 5$	50

e) Le P.C.G. précise (p. II.24) que « des dérogations à ces règles peuvent être admises lorsqu'une telle mesure sera justifiée par des circonstances particulières, notamment par le régime juridique des entreprises, l'objet de leur activité, les conditions posées ou les engagements demandés par les autorités ou organismes ayant alloué les subventions ».

II/ TRAITEMENT FISCAL

2.1/ Règles générales de l'imposition

a) En principe, les subventions obtenues constituent des profits imposables totalement au titre de l'exercice au cours duquel elles sont perçues (application de l'article 38 du Code général des impôts, l'obtention de la subvention constituant un accroissement de l'actif net).

b) Toutefois, par dérogation, un régime d'imposition spécifique des subventions d'équipement accordées par l'Etat, les collectivités publiques et les groupements professionnels agréés est prévu à l'article 42 septies

du C.G.I. ; il est ainsi fixé que :

- « lorsqu'elles ont été utilisées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations amortissables, ces subventions doivent être rapportées aux bénéfices imposables de chacun des exercices suivants, à concurrence du montant des amortissements pratiqués à la clôture desdits exercices sur le prix de revient de ces immobilisations » ;
- « les subventions affectées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations non amortissables doivent être rapportées, par fractions égales, au bénéfice imposable des années pendant lesquelles lesdites immobilisations sont inaliénables aux termes du contrat accordant la subvention ou, à défaut de clause d'inaliénabilité, au bénéfice des dix années suivant celle du versement de la subvention. »

c) Ainsi, pour les subventions visées (5), les subventions n'ont pas à être rattachées au résultat imposable de l'exercice en cours à la date de leur versement. Cependant, selon la doctrine administrative (6), « les

Année	Dotations aux amortissements de l'immobilisation	Reprise de la subvention d'équipement		
		Solution 1 : article 42 septies (littéral)	Solution 2 : article 42 septies avec calcul de la reprise au prorata	Solution 3 : renoncement au régime de faveur
N	$100 \times 40 \% \times \frac{6}{12} = 20$	—	$20 \times \frac{50}{100} = 10$	50 (9)
N + 1	$80 \times 40 \% = 32$	50 (8)	$32 \times \frac{50}{100} = 16$	—
N + 2	$48 \times 40 \% = 19,2$	—	$19,2 \times \frac{50}{100} = 9,6$	—
N + 3	$28,8 \times 50 \% = 14,4$	—	$14,4 \times \frac{50}{100} = 7,2$	—
N + 4	$28,8 \times 50 \% = 14,4$	—	$14,4 \times \frac{50}{100} = 7,2$	—
Total	100	50	50	50

(5) Pour la liste des diverses subventions entrant dans le champ d'application de l'article 42 septies : voir doc. admi. 4 A 2412 - 14 à 42.

(6) Doc. admi. 4 A 2412 - 13.

(7) Doc. admi. 4 A 2412 - 3 à 6.

(8) La reprise au résultat de la subvention s'opère par rapport au total des amortissements pratiqués, la première annuité d'amortissement étant cependant à pratiquer l'exercice suivant ; soit reprise en N + 1 :

— annuité de N : 20
 — annuité de N + 1 : 32
 Total 52

La reprise est plafonnée au montant de la subvention reçue : 50

(9) Le renoncement au bénéfice de l'article 42 septies revient à rattacher l'intégralité de la subvention à l'exercice en cours à la date du versement de la subvention, par respect des dispositions de l'article 38 du C.G.I.

FORMATION

entreprises bénéficiaires de subventions peuvent, si elles estiment y avoir intérêt, opérer un tel rattachement ; l'imposition échelonnée des subventions, prévue par l'article 42 septies, déroge, en effet, au principe général posé par l'article 38 du C.G.I. et constitue une simple mesure de faveur ».

d) Pour ce qui concerne l'étalement de la reprise des subventions ne finançant que partiellement une immobilisation, l'application littérale des dispositions de l'article 42 septies du C.G.I. aboutit à retenir la totalité des amortissements pratiqués sur le bien visé (sans prendre en compte le prorata de la subvention par rapport à la valeur de l'immobilisation). Toutefois, la doctrine administrative a admis de retenir ce prorata ⁽⁹⁾, à condition qu'un taux identique soit utilisé à la fois pour le calcul des annuités d'amortissement et la détermination de la part de la subvention à inclure chaque année dans les résultats, et cela à partir de l'exercice au cours duquel est pratiquée la première annuité d'amortissement. Par suite, si l'immobilisation donne lieu à l'amortissement dégressif ou à un amortissement

exceptionnel, la fraction de la subvention à rapporter à la clôture de chaque exercice doit être calculée suivant la même proportion que l'annuité correspondante d'amortissement ».

2.2/ Exemple d'application

a) Soit une subvention (entrant dans le cadre de l'article 42 septies du C.G.I.) de 50 finançant une immobilisation de 100, acquise le 1-07 N et amortissable sur 5 ans selon le mode dégressif ; on a trois solutions de reprises de la subvention au résultat (voir tableau bas de page précédente).

b) Soit une subvention (entrant dans le cadre de l'article 42 septies du C.G.I.) de 50 finançant un terrain de 100 acquis le 1-07 N. Deux hypothèses sont traitées :

1°) une clause d'inaliénabilité de 15 ans est prévue,
2°) aucune clause d'inaliénabilité est prévue.

Le traitement est le suivant au niveau de la reprise de la subvention au compte de résultat :

Année	Hypothèse 1 : clause d'inaliénabilité de 15 ans		Hypothèse 2 : pas de clause d'inaliénabilité	
	Solution 1 : application de l'article 42 septies	Solution 2 : renoncement au régime de faveur	Solution 1 : application de l'article 42 septies	Solution 2 : renoncement au régime de faveur
N	—	50 ⁽⁹⁾	$50 \times \frac{1}{10} \times 2 = 10$ ⁽¹⁰⁾	50 ⁽⁹⁾
N + 1	$50 \times \frac{1}{15} \times 2 = 6,7$ ⁽¹⁰⁾		$50 \times \frac{1}{10} = 5$	
N + 2	$50 \times \frac{1}{15} = 3,3$		$50 \times \frac{1}{10} = 5$	
N + 3	$50 \times \frac{1}{15} = 3,3$		$50 \times \frac{1}{10} = 5$	
N + 4	$50 \times \frac{1}{15} = 3,3$		$50 \times \frac{1}{10} = 5$	
N + 5	$50 \times \frac{1}{15} = 3,3$		$50 \times \frac{1}{10} = 5$	
N + 6	$50 \times \frac{1}{15} = 3,3$		$50 \times \frac{1}{10} = 5$	
N + 7	$50 \times \frac{1}{15} = 3,3$		$50 \times \frac{1}{10} = 5$	
N + 8	$50 \times \frac{1}{15} = 3,3$		$50 \times \frac{1}{10} = 5$	
N + 9	$50 \times \frac{1}{15} = 3,3$		$50 \times \frac{1}{10} = 5$	
N + 10	$50 \times \frac{1}{15} = 3,3$			
N + 11	$50 \times \frac{1}{15} = 3,3$			
N + 12	$50 \times \frac{1}{15} = 3,3$			
N + 13	$50 \times \frac{1}{15} = 3,3$			
N + 14	$50 \times \frac{1}{15} = 3,7$			
Total	50	50	50	50

III/ DIFFICULTES PARTICULIERES

3.1/ Différence entre traitement comptable et fiscal

Trois questions sont à relever :

a) d'une part : *quels amortissements faut-il retenir pour calculer la reprise de la subvention au résultat ?*

Sur le plan fiscal, il convient de retenir les amortissements déduits du revenu imposable.

Sur le plan comptable, le problème se pose donc de savoir s'il faut retenir uniquement les amortissements économiques (d'exploitation), ou les amortissements économiques majorés des amortissements dérogatoires (éventuels).

⁽¹⁰⁾ La reprise de la subvention effectuée au titre de la première année s'opère, en cumul, au cours de la deuxième année (par fractions égales).

• Si l'on retient la définition de principe qui pose que la subvention est un produit différé qui doit être rapporté au compte de résultat sur la durée de vie utile de l'actif, il semble qu'il faille ne retenir que les seuls amortissements économiques.

• Toutefois, cette analyse ne semble s'appliquer que si la reprise de la subvention était enregistrée au niveau du résultat courant ⁽¹¹⁾. Or, dans le cadre actuel du P.C.G., cette reprise est portée au niveau du résultat exceptionnel, qui inclut aussi la dotation aux amortissements dérogatoires.

• Aussi, il faut donc considérer que la reprise de la subvention doit tenir compte, tant au niveau comptable que fiscal, de la totalité des amortissements pratiqués — cette solution étant justifiée par le cadre comptable du P.C.G. et par la simplicité du suivi au niveau comptable et fiscal (harmonisation des solutions), mais elle est critiquable au niveau du rattachement à chaque exercice concerné du produit résultant de la reprise de la subvention par rapport à la charge économique de dépréciation de l'immobilisation (notion de séparation des exercices).

b) d'autre part : *est-il possible de retenir un traitement comptable et un traitement fiscal non homogènes ?*

Selon la doctrine administrative ⁽¹²⁾, « le compte 139 (...) est débité à la clôture de chaque exercice par le crédit du compte 777 (...) du montant de la subvention qui doit être rapportée aux résultats de l'entreprise conformément aux dispositions de l'article 42 septies ou aux mesures administratives prises pour l'application de cette mesure ».

Toutefois, cette exigence administrative ne semble pas résulter du dispositif du C.G.I. Ainsi, il paraît possible de retenir un traitement comptable et fiscal différent, les régularisations fiscales étant à opérer sur le tableau 2058 de passage du résultat comptable au résultat fiscal.

Les situations sont les suivantes :

■ Pour une subvention portant sur une immobilisation amortissable

— Si la subvention couvre totalement le prix de l'immobilisation

Deux solutions fiscales sont possibles :

• soit appliquer le régime de l'article 42 septies.

La reprise de la subvention au compte de résultats est alors identique sur le plan fiscal et comptable ⁽¹³⁾, seule la première reprise étant fiscalement imposable l'exercice suivant (divergence comptabilité / fiscalité à suivre sur le tableau 2058, par une déduction au titre de l'exercice d'obtention de la subvention, et une réintégration au titre de l'exercice suivant) ⁽¹⁴⁾ ;

• soit renoncer au régime fiscal de faveur.

Dans ce cas, il convient de réintégrer sur le tableau 2058 la totalité de la subvention reçue au titre de l'exercice de son obtention, et de déduire chaque année (y compris la première année) la quote-part qui est reprise au compte de résultat.

— Si la subvention couvre partiellement le prix de l'immobilisation

Trois solutions fiscales sont possibles :

• soit appliquer littéralement le régime de l'article 42 septies.

La reprise de la subvention suit alors un régime différent entre l'analyse comptable et l'analyse fiscale. Un suivi annuel de réintégration et de déduction au niveau du tableau 2058 est à opérer ⁽¹⁴⁾ ;

• soit appliquer la solution administrative d'interprétation de l'article 42 septies.

Le traitement comptable et fiscal est, dans cette hypothèse, identique ⁽¹³⁾ ;

• soit renoncer au régime fiscal de faveur.

Dans ce cas, il convient de réintégrer sur le tableau 2058 la totalité de la subvention reçue au titre de l'exercice de son obtention, et de déduire chaque année (y compris la première année) la quote-part qui est reprise au compte de résultat.

■ Pour une immobilisation portant sur une immobilisation non amortissable

— Si l'article 42 septies est appliqué :

la reprise de la subvention au compte de résultat est alors identique sur le plan fiscal et comptable, seule la première reprise étant fiscalement imposable l'exercice suivant (divergence comptabilité / fiscalité à suivre sur le tableau 2058, par une déduction au titre de l'exercice d'obtention de la subvention, et une réintégration au titre de l'exercice suivant) ⁽¹⁴⁾.

• Si le régime fiscal de faveur n'est pas retenu :

dans ce cas, il convient de réintégrer sur le tableau 2058 la totalité de la subvention reçue au titre de l'exercice de son obtention, et de déduire chaque année (y compris la première année) la quote-part qui est reprise au compte de résultat.

c) enfin : *est-il possible de changer de méthodes de reprise de résultat des subventions ?*

Sur le plan fiscal, il n'est pas possible de modifier la modalité d'échelonnement lorsque celle-ci a été mise en œuvre ⁽¹⁵⁾. Le choix de la méthode de reprise au résultat des subventions reçues est fixé librement pour chaque subvention différente.

Sur le plan comptable, il convient de respecter aussi la règle de la permanence des méthodes ⁽¹⁶⁾. Par

⁽¹¹⁾ Si l'on retient le cadre de l'analyse du résultat préconisé par l'O.E.C.C.A. dans sa recommandation n° 1.21 portant sur la « distinction entre le résultat courant et le résultat extraordinaire » (octobre 1988), il s'avère que la reprise de la subvention fait obligatoirement partie du résultat courant ; la modalité de cette reprise doit donc être calculée par rapport aux seuls amortissements économiques, les amortissements dérogatoires étant imputés au niveau du résultat extraordinaire.

⁽¹²⁾ Doc. adm. 4 A 2412-12.

⁽¹³⁾ Cette règle ne se trouve cependant confirmée que dans l'hypothèse où la reprise de la subvention au compte de résultat est pratiquée, au niveau comptable, par rapport aux amortissements totaux enregistrés (amortissements d'exploitation et amortissements dérogatoires).

⁽¹⁴⁾ On pourrait aussi admettre, à titre de simplification, d'aligner la reprise comptable sur la reprise fiscalement imposable. Une telle solution ne peut être cependant mise en œuvre que si elle n'a pas d'incidence significative, car elle ne semble pas respecter l'objectif assigné à la comptabilité de « donner une image fidèle ». Il est toutefois prévu une telle possibilité dans le P.C.G., notamment s'il existe une condition particulière exigée par l'autorité ayant alloué la subvention (voir § 1.3 c/supra).

⁽¹⁵⁾ Voir en ce sens : réponse ministérielle Abelin J.O. A.N. 9 juin 1979, p. 4904.

⁽¹⁶⁾ Article 11 du Code de Commerce : « A moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant (...), la présentation des comptes annuels comme les méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. »

Voir R.F.C. n° 193, septembre 1988, p. 58 à 61 et p. 63 à 68.

principe, les modalités de reprise au résultat des subventions doivent donc être identiques tant au niveau de l'échelonnement de la reprise d'une subvention, que pour la fixation de la méthode pour les subventions répondant au même critère économique (sauf si l'obtention de la subvention entraîne le respect de clauses spécifiques : voir § 1.3 e/ *supra*).

3.2/ Sort de la subvention d'équipement en cas de cession de l'immobilisation

Il convient de reprendre au compte de résultat la quote-part de la subvention résiduelle.

Sur le plan fiscal, l'alinéa 4 de l'article 42 septies précise que la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt « est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value imposable ou de la moins-value » ; ce qui revient donc à qualifier la reprise du solde de la subvention en plus-value à court terme. (Les soldes des subventions non encore rapportées au résultat fiscal sont assimilées à des amortissements déduits de l'assiette de l'impôt).

3.3/ Incidence de la fiscalité différée (au niveau des comptes individuels)

La reprise de la subvention d'équipement au compte de résultat est assurée dans tous les cas ; il y a donc à ce titre un passif d'impôt différé. Celui-ci fait l'objet d'une indication dans l'annexe, s'il est significatif, au titre de la mention des accroissements de la dette future d'impôt prévue par l'article 24-24 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983.

Au niveau de l'éventuelle comptabilisation de l'impôt différé dans les comptes individuels (pour les comptes consolidés : voir ci-après § 3.5), la recommandation n° 1.20 de l'O.E.C.C.A. (17) rappelle d'une part que l'article 22 du décret du 29 novembre 1983 prévoit l'inscription des dites subventions parmi les capitaux propres (sans mettre en évidence de manière séparée la dette correspondant à l'impôt différé), et d'autre part que « dans la mesure où la charge d'amortissement est appelée à compenser le profit latent, la non-constatation de l'impôt différé ne présente pas de risque significatif » ; aussi, selon l'O.E.C.C.A., le passif d'impôt différé relatif aux subventions d'équipement (18) ne peut pas être constatée dans les comptes individuels ; toutefois, dans l'annexe, il doit être procédé à la ventilation du poste de subventions entre capitaux propres et impôts différés.

3.4/ Traitement des subventions reçues au niveau du tableau de financement

a) Dans les modèles de tableau d'analyse de la variation du fonds de roulement

Il s'agit notamment du modèle préconisé dans le P.C.G. (p. II.113 à II.117).

Il convient d'analyser la subvention reçue comme une ressource durable au titre de l'exercice de son obtention.

Les quotes-parts des subventions virées au compte de résultat n'ont pas à être incluses dans les produits intégrés dans les capacités d'autofinancement des exercices concernés.

b) Dans les modèles de tableau d'analyse de la variation de trésorerie

Il s'agit notamment du modèle préconisé par l'O.E.C.C.A. dans sa recommandation n° 1.22 (octobre 1988) (19). Il convient de déduire les subventions reçues (totales) du montant des opérations d'investissement dans la fonction investissement, au titre de l'exercice de leur obtention. Les quotes-parts de subventions virées au compte de résultat n'interviennent pas dans l'élaboration du tableau de financement.

3.5/ Traitement des subventions dans les comptes consolidés

a) Principes généraux

L'article 248-6 du décret d'application de la loi sur les sociétés commerciales (nouvel article introduit par le décret n° 86-221 du 17 février 1986) précise que la consolidation impose « l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales, et notamment pour ce qui concerne les subventions d'investissements (...) ». De plus, l'alinéa 2 de l'article 248-11 du décret prévoit que les impositions différées résultant de ces aménagements doivent être enregistrées au bilan et au compte de résultat consolidés.

Le traitement suivant est donc à opérer :

1/ il faut harmoniser le montant des reprises de subventions au résultat, afin que celles-ci correspondent à la reprise économique du produit différé ; c'est notamment le cas pour les subventions portant sur les immobilisations amortissables, qui doivent être reprises au fur et à mesure des seuls amortissements économiques (20) pratiqués sur les biens sur lesquelles elles portent (et au prorata de la valeur des subventions par rapport aux immobilisations) ;

2/ il convient de faire ressortir l'impôt différé (passif) résultant de ces subventions (21) ;

3/ le solde en résultant est à présenter soit au niveau des capitaux propres, en considérant l'application des mêmes méthodes comptables dans les comptes consolidés que celles retenues dans les comptes individuels, soit au niveau d'un compte de dettes financières ou de régularisation - passif, en considérant que les subventions n'ont pas à être intégrées dans les capitaux propres consolidés (22).

b) Exemple d'application

Soit une subvention de 50 obtenue le 1-07-N pour le financement d'un matériel industriel d'une valeur de 100 (acquis à la même date), amortissable sur 5 ans selon le mode linéaire au niveau comptable, et selon le mode dégressif au niveau fiscal.

On pose que, dans les comptes individuels, la reprise de la subvention s'opère au prorata des amortissements totaux pratiqués et qu'il en est de même au niveau

(17) Recommandation n° 1.20, février 1987, « la comptabilisation de l'impôt sur les bénéficiaires ».

(18) Il en est de même pour les provisions réglementées.

(19) Recommandation n° 1.22, octobre 1988, « le tableau de financement ».

(20) En effet, les amortissements dérogatoires ont été éliminés de la consolidation (retraitement obligatoire prévu par l'article D 248-8).

(21) Retraitement prévu par la recommandation O.E.C.C.A. n° 1-20 citée au renvoi 17 *supra*.

(22) On pourrait aussi envisager l'imputation directe des subventions d'équipement en réduction de la valeur d'actif (solution aussi prévue par l'I.A.S.C. dans la norme n° 20 rappelée au § 1.1 *supra*, et appliquée au Royaume-Uni - norme S.S.A.P. n° 4) ; mais ce traitement dérogatoire n'est pas prévu dans la liste des retraitements optionnels de l'article 248-8 du décret du 23 mars 1967.

fiscal, avec l'application de la doctrine administrative concernant l'article 42 septies du c.g.i.

Les comptes concernés se présentent comme suit aux 31-12-N et 31-12-N+1 :

Extraits des bilans					Extraits des comptes de résultat						
Bilan actif	31/12 N	31/12 N + 1	Bilan passif	31/12 N	31/12 N + 1	Charges	31/12 N	31/12 N + 1	Produits	31/12 N	31/12 N + 1
Matériel industriel			Subvent. (25)	30	18	Dot. amort. - d'exploit.			Quote-part de subvent. virée au résultat (25)		
- valeur brute	100	100	Amort. dérog. (26)	20	24	- d'exploit. (23)	20	20		20	12
- amort. (23)	20	40				- dérog. (25)	20	4			
- valeur nette	80	60									

● **Traitement au niveau de la consolidation au 31.12.N**
Les écritures suivantes sont à enregistrer au niveau du retraitement des comptes individuels :

Comptes de bilan			Comptes de résultat		
● Traitement de la subvention			● Traitement de la subvention		
Subventions	21	21	Quote-part de subvention virée sur compte de résultat	10	10
Provisions pour impôt différé			Résultat		
Provision calculée sur le montant total : $50 \times 42\%$ (26)			Reprise excédentaire de la subvention :		
Provision pour impôt différé (10 42 %)	4,2		● reprise au prorata des amortissements économiques : $20 \times 50/100$:	10	
Résultat	10	14,2	● reprise pratiquée :	20	
Subventions			● excédent :	10	
Rectification reprise excédentaire de la subvention (27)					
● Traitement des amortissements dérogatoires			● Traitement des amortissements dérogatoires		
Amortissements dérogatoires	20	11,6	Résultat	11,6	8,4
Résultat			Impôt sur les bénéfiques		
Provision pour impôt différé ($20 \times 42\%$) (26)		8,4	Dotations aux provisions réglementées		
Pour annulation du compte débité			Pour annulation du compte crédité		20

La présentation des comptes ainsi corrigés est la suivante au 31.12.N :

Extraits du bilan				Extraits du compte de résultat	
Bilan actif		Bilan passif		Charges	Produits
Matériel industriel		Subventions (28)	23,2	Dotations amort. d'exploitation	Quote-part de subv. virée au compte de résultat
- valeur brute	100	Provision pour impôt différé (29)	25,2	20	10
- amortissement (23)	20			Impôt sur les bénéf. 8,4	
- valeur nette	80				

	Exercice N		Exercice N + 1		Total
(23) Amortissements d'exploitation	$100 \times 20\% =$	20	$100 \times 20\% =$	20	40
(24) Amortissements dérogatoires	$(100 \times 40\%) - 20 =$	20	$(100 \times 40\%) - 20 =$	4	24
(25) Subvention					
— brute		50		50	
— reprise	$40 \times 50/100 =$	20	$(24 \times 50/100) + 20 =$	32	32
— nette		30		18	

(26) Taux d'impôt posé par hypothèse.

(27) Une autre écriture peut être enregistrée afin de virer le solde de la subvention dans un compte de dettes financières ou de régularisation - passif.

(28) Soit :

— subvention initiale reçue, nette d'i.s. : $50 - (50 \times 0,42) =$	29,0
— reprise subvention en N, nette d'i.s. : $10 - (10 \times 0,42) =$	— 5,8
— solde résiduel	23,2

(29) Soit :

— provision pour impôt sur la totalité de la subvention : $50 \times 42\% =$	21,0
— reprise au titre du virement au résultat de la subvention : $10 \times 42\% =$	— 4,2
— solde résiduel au titre de la subvention	16,8
— solde au titre des amortissements dérogatoires : $20 \times 42\% =$	+ 8,4
— total	25,2

