RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 4A2368-09/03/2001
Date de publication : 09/03/2001

SOUS-SECTION 8 RÉGULARISATIONS EXTRA-COMPTABLES À EFFECTUER PAR LES ENTREPRISES

Sommaire :

SOUS-SECTION 8
Régularisations extra-comptables à effectuer par les entreprises

SOUS-SECTION 8

Régularisations extra-comptables à effectuer par les entreprises

1Pour les opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application des articles 38-6-2° et 38-6-3° du CGI, les entreprises n'ont aucune régularisation à effectuer dans la mesure où les règles fiscales et comptables de prise en compte des résultats de ces opérations sont identiques.

En revanche pour les autres opérations, les régularisations suivantes doivent être effectuées.

A. CONTRATS À TERME D'INSTRUMENTS FINANCIERS EN COURS À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE ET DESTINÉS À COUVRIR LE RISQUE D'UNE OPÉRATION DE L'UN DES DEUX EXERCICES SUIVANTS

1. Les contrats à terme dégagent un profit.

2Sur le plan fiscal, le profit doit être rattaché en totalité aux résultats de l'exercice de dénouement des contrats à terme, c'est à dire, pour les exercices ouverts avant le 1 er janvier 1994, l'exercice suivant celui de la conclusion des contrats ou, pour les exercices ouverts à compter de cette date, le deuxième exercice suivant celui de la conclusion des contrats.

Sur le plan comptable, le profit est pris en compte de manière symétrique aux charges ou pertes dégagées sur l'opération de l'un des deux exercices suivants et donne lieu, le cas échéant, à un étalement sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert.

Dans ce cas, les régularisations suivantes doivent être opérées :

- au titre de l'exercice de dénouement des contrats, l'entreprise doit rattacher au résultat fiscal la fraction du profit qui est étalée sur le plan comptable (ligne WQ du tableau n° 2058 A ou ligne 330 du tableau n° 2033 B) ;

- au titre des exercices ultérieurs, la fraction des profits rattachée à chaque exercice sur le plan comptable doit être déduite du résultat fiscal (ligne XG du tableau n° 2058 A ou ligne 350 du tableau n° 2033 B).

2. Les contrats à terme dégagent une perte.

3Sur le plan fiscal, les contrats sont considérés comme un élément d'une position symétrique et la perte subie sur le contrat à terme ne peut affecter les résultats imposables qu'à hauteur de la fraction qui excède les gains non encore imposés sur l'autre position.

Sur le plan comptable, la perte est prise en compte de manière symétrique aux produits ou profits dégagés sur l'opération de l'exercice suivant (ou de l'un des deux exercices suivants, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1994).

Dans ce cas, les entreprises doivent procéder aux régularisations nécessaires pour se conformer à la règle fiscale.

B. POSITIONS QUALIFIÉES DE SYMÉTRIQUES.

4Les profits dégagés sur une position sont pris en compte sur le plan fiscal dès leur réalisation (c'est-à-dire soit au dénouement soit lorsque l'article 38-6-1° du CGI s'applique, en fonction du cours à la clôture de l'exercice).

Sur le plan comptable, si l'opération est qualifiée d'opération de couverture, les profits dégagés sur une position sont pris en compte de manière symétrique aux charges ou pertes sur l'autre position. Dans ce cas l'entreprise doit opérer les régularisations successives pour se conformer aux règles fiscales. Les profits doivent être rattachés en totalité à l'exercice de leur réalisation. La fraction des profits qui est rattachée sur le plan comptable aux résultats des exercices ultérieurs doit être déduite du résultat fiscal de ces mêmes exercices (ligne XG du tableau n° 2058 A ou ligne 350 du tableau n° 2033 B).

Lorsque l'opération n'est pas qualifiée d'opération de couverture sur le plan comptable, l'entreprise ne devrait avoir aucune régularisation à effectuer si le profit est immédiatement

compris en totalité dans les résultats comptables. Dans le cas contraire les régularisations nécessaires doivent être effectuées.

5Les pertes dégagées sur une position ne peuvent être retenues sur le plan fiscal que pour la fraction qui excède les produits ou les profits non encore imposés sur l'autre position. Cette règle conduit à déduire immédiatement une partie de la perte. Elle peut être différente de la règle comptable qui prévoit la prise en compte de la perte de manière symétrique à la prise en compte des produits ou des profits sur l'autre position, ce qui conduit en général à étaler la prise en compte de la totalité de la perte.

Par suite, si l'opération symétrique est qualifiée d'opération de couverture sur le plan comptable, l'entreprise doit effectuer les régularisations nécessaires au titre des pertes subies sur une position dans la mesure où la règle comptable serait différente de la règle fiscale.

6En revanche, si l'opération symétrique n'est pas qualifiée d'opération de couverture sur le plan comptable, la perte est immédiatement déduite du résultat comptable, cette déduction ne peut être maintenue sur le plan fiscal que pour la fraction de la perte qui excède les gains ou les produits non encore imposés sur l'autre position. La fraction non déductible doit être réintégrée (ligne WQ du tableau n° 2058 A ou ligne 330 du tableau n° 2033 B).

Au titre des exercices ultérieurs, la fraction de la perte dont la déduction a été reportée peut être déduite pour la fraction qui excède les gains ou produits non encore imposés sur l'autre position. Cette déduction doit être opérée de manière extra comptable (ligne XG du tableau n° 2058 A ou ligne 350 du tableau n° 2033 B).

Bien entendu, cette déduction est subordonnée à la déclaration des positions en cause sur le document prévu à cet effet.

C. PROVISIONS POUR PERTES LATENTES SUR ENGAGEMENTS EN COURS

7La provision déductible sur le plan fiscal au titre des pertes latentes sur les opérations en cours doit être déterminée comme il est indiqué supra 4 A 2364 n° 11 . Elle n'est déductible que dans la limite du montant effectivement comptabilisé. Si la provision comptable est supérieure à celle qui est admise sur le plan fiscal, l'excédent doit être réintégré au résultat fiscal (ligne WQ du tableau n° 2058 A ou ligne 330 du tableau n° 2033 B).