

# ÉCARTS D'ACQUISITION ET IMPÔTS DIFFÉRÉS

*Qu'il s'agisse de la norme IAS 12 sur l'impôt sur les bénéfices ou du règlement CRC 99-02, le principe est qu'un goodwill à la date d'acquisition ne donne pas lieu à la constatation d'un impôt différé passif. Pour autant, cette disposition ne signifie pas que les écarts d'acquisition sont exempts de toute écriture d'impôt différé postérieurement à l'acquisition.*

### Le principe posé par la norme IAS 12

Selon la norme IAS 12, paragraphe 15, les impôts différés passifs sont comptabilisés pour toute différence temporaire taxable, à l'exception entre autres de ceux relatifs à la comptabilisation initiale du goodwill.

Cette disposition comptable ne fait aucune différence, à la date d'acquisition, entre les goodwills qui ne seront jamais déductibles fiscalement et ceux qui pourront être déduits sous forme d'amortissement ou d'une autre manière (la cession des titres par exemple). Toutefois, cette exception ne présente un intérêt que lorsque le goodwill n'est pas déductible fiscalement. Dans ce cas, le goodwill constitue bien une différence temporaire taxable puisque sa valeur comptable (le montant inscrit au bilan) n'est pas reconnu fiscalement (il ne sera jamais déductible). A l'inverse, lorsqu'un goodwill est déductible, par exemple sous forme d'amortissement, il ne crée pas de différence temporaire taxable et l'exception contenue dans IAS 12.15 est sans objet.

Cette exception a pour origine une question pratique : le goodwill étant la différence entre le coût d'acquisition et la somme algébrique des justes valeurs des éléments identifiables de l'entité acquise, toute constatation d'impôts différés passifs modifie cette somme algébrique et, par voie de conséquence, le goodwill lui-même, ce qui oblige à résoudre une équation à une inconnue dans laquelle le goodwill est l'inconnue.

Par exemple, si l'actif net réestimé hors goodwill est égal à 200 et que le goodwill s'élève à 100 avant impôt différé passif, la prise en considération de celui-ci, au taux d'impôt de 33,33 %, aboutit à réduire de 33 l'actif net réestimé et à augmenter d'autant le goodwill. Celui-ci ressort alors

à 133 et l'impôt différé passif doit alors être recalculé. Au cas particulier, le goodwill devrait être de 150 et l'impôt différé passif correspondant de 50.

### Le cas des goodwills déductibles fiscalement

Certaines législations fiscales autorisent la déduction fiscale du goodwill sous forme d'amortissement. Tel est le cas aux Etats-Unis et en Allemagne, à condition que l'acquisition ait été structurée juridiquement sous forme d'achat d'actifs et ne prennent pas la forme de l'achat des actions de la cible. En Espagne, selon une disposition fiscale contestée par la Commission européenne, le goodwill provenant de l'acquisition d'actions dans des filiales étrangères était déductible fiscalement. Aucun impôt différé passif n'est constaté à la date d'acquisition pour ces goodwills non pas du fait de l'exception contenue dans IAS 12.15, mais en raison de l'absence de différence temporaire taxable (égalité entre les valeurs comptable et fiscale du goodwill).

Pour ces goodwills, les dispositions générales de la norme IAS 12 s'appliquent. Dès que l'amortissement fiscal débute et que, parallèlement, la valeur comptable du goodwill demeure à son montant initial (non amortissement du goodwill ; absence de perte de valeur), il en résulte une différence temporaire taxable pour laquelle il convient de comptabiliser l'impôt différé. Cet enregistrement est nécessaire car l'exception à la comptabilisation obligatoire des impôts différés passifs pour les goodwills n'est valable qu'à la date d'acquisition.

Par exemple, si un goodwill de 100 est amortissable fiscalement sur 10 ans, que le taux d'impôt est de 30 % et que ce goodwill ne fait l'objet d'aucune perte de valeur pendant 10 ans, les économies d'impôt de 30 obtenues pendant 10 ans du fait de l'amortissement fiscal se traduiront par la comptabilisation progressive au passif du bilan d'un impôt différé passif qui totalisera 30 à la fin de la période de 10 ans. Ce passif est égal au taux d'impôt multiplié par la différence temporaire taxable constituée par la valeur comptable du goodwill (100) et sa valeur fiscale de zéro après complet amortissement.



Ce mode de comptabilisation, qui résulte des principes généraux de la norme IAS 12, fait de surcroît l'objet d'un paragraphe particulier de cette norme assorti d'un exemple chiffré (IAS 12.21 B).

### Règles comptables françaises

Le paragraphe 313 du règlement CRC 99-02 indique que « ne doivent pas être pris en compte les passifs d'impôts différés provenant de la comptabilisation d'écarts d'acquisition lorsque leur amortissement n'est pas déductible ». Il en découle qu'à la date d'acquisition, pour les goodwills non fiscalement déductibles, cette règle est la même que celle prévue par la norme IAS 12.

Pour les goodwills déductibles fiscalement, on déduit du paragraphe 313 qu'il y aurait lieu de constater un passif d'impôt différé. Si on se place à la date d'acquisition, cette disposition aboutit à contredire la définition générale des différences temporaires contenues au paragraphe 311 : si un goodwill est déductible fiscalement, il n'engendre aucune différence temporaire et il ne peut être à l'origine d'un impôt différé à la date d'acquisition. Il faut sans doute en conclure que la nécessité de comptabiliser un impôt différé passif pour les goodwills déductibles, issue du paragraphe 313, n'est pas pertinente à la date d'acquisition.

En revanche, la comptabilisation d'impôts différés, postérieurement à l'acquisition, au titre des goodwills déductibles fiscalement sera effectivement nécessaire à chaque fois que, du fait d'un mode d'amortissement différent au plan comptable et au plan fiscal, il en résultera une différence entre la valeur nette comptable du goodwill et sa valeur nette fiscale.

### Références

IAS 12 : "Impôts sur le résultat", homologué par règlement européen 1126/2008 du 15/10/2008, disponible sur [www.focusifrs.com](http://www.focusifrs.com)

■ **Benoît LEBRUN**  
Expert-comptable,  
commissaire aux comptes  
Associé KPMG