

Conséquences fiscales des nouveaux textes comptables

Définition des actifs - Traitement des amortissements - Valorisation des fusions

par
Éric DELESALLE

Expert Comptable Associé - Delesalle, Dupui, Borremans
Professeur Agrégé - Cnam-Intec
Commissaire aux Comptes

Dans l'attente de la publication des décrets et instructions administratives, annoncée pour le troisième trimestre 2005, le rapport d'étape du groupe de travail « IAS et fiscalité » élaboré en coordination avec la Direction de la législation fiscale laisse entrevoir certaines orientations. Les analyses données dans ce rapport d'étape sont donc importantes bien qu'il soit précisé « qu'il ne saurait constituer une prise de position formelle de l'Administration au sens de l'article L 80 A du Livre des Procédures Fiscales ».

155. Lors de l'Assemblée plénière du 24 mars 2005 du Conseil national de la comptabilité (CNC), le rapport d'étape du groupe de travail « IAS et fiscalité » a été présenté (1).

Le texte intégral de ce rapport peut être consulté directement sur le site internet de la D.O (www.lexisnexis.fr, Espace Lexisnexis D.O, rubrique « services gratuits », sous-rubrique « documents utiles »).

Il comporte deux parties :

► d'une part, une analyse de certaines conséquences fiscales des réformes comptables applicables pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, en matière de définition des actifs, de traitement des amortissements et dépréciations, et de valorisation des apports dans les fusions, transmissions universelles de patrimoine et apports parties d'actifs ;

► d'autre part, des identifications de difficultés fiscales dans le cas où la stratégie de convergence de la normalisation comptable des comptes individuels (le PCG) avec

les normes comptables internationales IAS-IFRS (2) est accentuée sur d'autres domaines, comme l'évaluation de certains actifs et passifs en juste valeur, le suivi des subventions d'investissement, l'appréhension de calculs actualisés, etc. (3).

156. Nous présentons une analyse de la première partie de ce rapport d'étape, dont les commentaires s'inscrivent dans le cadre de l'article 38 quater de l'annexe III au CGI, selon lequel « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt » (principe de connexité entre comptabilité et fiscalité). Il est donc probable que les points non commentés dans le rapport devraient être fiscalement traités à l'« identique » de la nouvelle solution comptable, étant précisé que des instructions fiscales seront publiées au cours du 3^e trimestre 2005 sur ces sujets.

► La « nouvelle » définition comptable des actifs

157. La mise en œuvre des nouvelles dispositions constitue un changement de méthodes comptables, par application d'une nouvelle réglementation. Il y a donc, en principe, mise en œuvre rétrospective, avec imputation des éventuels impacts à l'ouverture de l'exercice d'application au niveau du report à nouveau ; dans le cadre d'une option globale, il est possible de n'opérer qu'un traitement prospectif. Il n'y a pas de précision particulière sur le traitement des « impacts négatifs » ; pour l'instant, la disposition du PCG autorisant une imputation au niveau du résultat exceptionnel en cas de règle fiscale particulière (PCG, art. 314-1) reste donc valable (4).

158. Selon le PCG (art. 321-14, al. 3), « les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité

constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles ». Ce point n'est pas commenté, alors même que le reclassement comptable des comptes de stocks ou de charges constatées d'avance en immobilisations a des impacts importants, y compris en matière de taxe professionnelle (il faut donc attendre avec intérêt les commentaires administratifs sur ce point).

(1) Deux autres groupes de travail opèrent des discussions sur les impacts de la convergence du référentiel comptable avec les normes comptables internationales : le groupe « IAS et PME » (rapport d'étape présenté en juin 2003) et le groupe « IAS et droit ».

(2) Selon le règlement européen du 19 juillet 2002, les comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne doivent être établis, depuis le 1^{er} janvier 2005, sur la base des normes comptables internationales IAS-IFRS adoptées par la

Commission européenne ; pour les autres comptes (notamment les comptes individuels), c'est la réglementation nationale qui décide le corps de normes à appliquer.

(3) La convergence du PCG avec la norme IAS 37 en matière de provisions (pour risques et charges) est applicable depuis le 1^{er} janvier 2002 (conformément au règlement CRC n° 2000-06).

(4) Par contre, pour les « impacts négatifs », la réintégration fiscale sur le tableau 2058-A du montant porté en report à nouveau au plan comptable ne pose pas de difficulté.

159. On sait que la réforme comptable ne porte pas sur le traitement des contrats de location (5) ; toutefois, par la définition (large) donnée aux immobilisations incorporelles (6), il est possible qu'une évolution fiscale soit introduite notamment pour le traitement des versements fractionnés au titre de contrats particuliers sur marques, brevets, licences, ... puisque le PCG ne reconnaît pas le critère de cessibilité comme un élément qualificatif ou non d'une acquisition d'une immobilisation (7) ; le rapport d'étape ne commente pas ce point. Par contre, sur le cas spécifique des frais de constitution d'une marque en interne, le rapport précise que l'administration renoncera à leur immobilisation.

160. Les options comptables suivantes constitueront des décisions de gestion opposables au plan fiscal :

- inscription à l'actif des coûts de développement (c'est le traitement actuel) ;
- incorporation des charges financières dans le coût de production ou d'acquisition des actifs (le rapport précise que « dans le but de se rapprocher des textes comptables, il est envisagé de lever l'exclusion » qui s'applique aujourd'hui (8) sur la reconnaissance des charges financières dans le coût d'entrée au plan fiscal).

161. Le traitement des frais d'établissement s'apprécie comme suit :

| Type de frais | Méthode préférentielle | Conséquence fiscale | Autre traitement possible | Conséquence fiscale |
|---|---|--|--|---------------------|
| 2011-frais de constitution | Imputation en résultat | Identique | Reconnaissance en actif incorporel (amortissement sur 5 ans) | Identique |
| 2012-frais de premier établissement | Imputation en résultat | Identique | Reconnaissance en actif incorporel (amortissement sur 5 ans) | Identique |
| 2013-frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses | Imputation sur les primes d'émission et de fusion (pour le montant net d'impôt) | Déduction extra-comptable pour le montant brut total | Reconnaissance en actif incorporel | Identique |
| | | | Imputation en résultat | Identique |

162. Les comptes 4811 - charges différées et 4818 - charges à étaler sont comptablement supprimés ; ils sont à réaffecter au 1^{er} janvier 2005 soit en actif immobilisé, soit en report à nouveau. Au plan fiscal, l'article 237 septies du CGI (L. fin. rect. 2004, n° 2004-1585 du 30-12-2004, art. 42, I, E ; V. D.O Actualité 2/2005, §§ 101 et s.) prévoit la neutralisation des effets comptables au plan fiscal, s'agissant d'éléments ayant déjà été déduits au plan fiscal (9).

163. Le compte 4812 - frais d'acquisition des immobilisations est aussi supprimé (10). Dorénavant, les droits de mutation, commissions et frais d'actes sont traités dans le cadre d'une option globale pour l'ensemble des immobilisations :

- soit comme une charge immédiate, sans échelonnement ;
- soit comme un élément complémentaire du coût d'entrée de l'actif (clientèle incorporelle, terrain, constructions, titres immobilisés, etc.) (11).

Le traitement fiscal dépendra de l'option comptable, le rapport d'étape précisant que « l'option pour l'activation

fera perdre le bénéfice de la déductibilité immédiate desdits frais ».

164. Au plan comptable, il faut dorénavant inclure dans la valeur d'entrée de l'actif une estimation des coûts futurs de démantèlement (et enlèvement, restauration de site...), en contrepartie d'une provision (pour risques et charges) (12). Au plan fiscal, le rapport d'étape indique :

- une exclusion de cet élément de la base imposable à la taxe professionnelle ;
- « il ne peut être question d'autoriser l'amortissement de ces dépenses sur les mêmes modalités que l'immobilisation concernée (...) ; la doctrine confirmera (...) que les coûts de démantèlement suivent leur propre rythme d'amortissement ».

165. Dorénavant, les escomptes financiers obtenus sont à déduire du coût d'entrée des actifs concernés (stocks et immobilisations) ; le rapport d'étape ne prévoit pas de divergence fiscale sur ce point.

(5) pour l'instant, il n'y a donc pas de remise en cause des règles actuelles selon lesquelles les biens pris en location ne sont pas inscrits à l'actif du bilan du locataire (jusqu'à la levée d'option d'achat).

(6) Art. 211-1, al. 3, du PCG : une immobilisation incorporelle « est un actif non monétaire sans substance physique ».

(7) Selon l'avis 2002-B du 9 janvier 2002 du Comité d'urgence du CNC, « le critère de cessibilité, qui est posé par certains arrêts du Conseil d'Etat en matière fiscale, n'est pas retenu par le plan comptable général comme une condition d'inscription d'un élément, y compris incorporel, à l'actif ».

(8) Voir art. 38 quinquies et 38 nonies de l'annexe III au CGI.

(9) Il n'y a donc pas « double » déduction des éléments visés.

(10) La rubrique 481 de la nomenclature du PCG ne conserve donc que le seul compte 4816- frais d'émission d'emprunts.

(11) On peut relever que, comptablement, ces frais accessoires ne semblent pas pouvoir être qualifiés de « composants » au regard de la définition donnée à cette notion par reprise du référentiel IAS-IFRS.

(12) La mise en œuvre pratique de cette nouvelle évaluation n'est pas commentée à ce jour, et notamment sur le périmètre exact du champ d'application de cette valorisation, le contenu des coûts futurs à prendre en considération, l'application ou non d'un calcul actualisé, les conséquences des modifications d'estimation d'une période à l'autre, etc.

► Le « nouveau » traitement des amortissements et dépréciations

166. L'analyse se présente comme suit (13) :

| Dispositions applicables jusqu'aux clôtures 2004 | Dispositions comptables applicables à partir du 1 ^{er} janvier 2005 | Commentaires fiscaux |
|---|---|---|
| L'amortissement est établi en fonction des durées d'usage admis au plan fiscal. | « Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable. L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif » (il convient donc d'opérer un calcul économique adapté au cas spécifique de chaque entreprise). | Il pourrait y avoir remise en cause, en partie, des durées d'usage (voir infra n° 167) |
| En principe, l'amortissement est calculé sur la base de la valeur d'entrée de l'actif. | La base amortissable est déterminée de manière nette de la valeur résiduelle estimée de l'actif (c'est-à-dire du prix futur de revente de l'actif, net des frais de remise en état, mais sans tenir compte de l'incidence des charges financières et de l'impôt sur le résultat). Cette prise en considération doit, cependant, être réservée aux cas où la valeur résiduelle est déterminée et déterminable. | L'amortissement fiscalement déductible resterait calculé sur la base de la valeur totale ; le complément serait à enregistrer en tant qu'amortissements dérogatoires. |
| La notion d'amortissement par composants n'existe pas. | La valeur d'entrée doit être analysée en composants, afin d'affecter chacun d'entre eux de leur durée spécifique (et de procéder à une mise au rebut partielle en cas de remplacement, avec inscription à l'actif du nouveau composant). | « Il n'existe pas de décomposition type ni durée d'amortissement connue des composants » ; « cela crée un facteur d'incertitude et remet en cause (...) peut-être les installations complexes spécialisées » (voir infra n° 167). |
| Les provisions pour grosses réparations doivent être dotées au passif du bilan sur la base des engagements pris et chiffrés avec une estimation suffisante. | Les provisions pour gros entretien ne sont mis en évidence qu'à défaut de reconnaissance du composant de grosses réparations (il s'agit d'une option comptable). | Voir infra n° 168. |
| Toute moins-value à l'inventaire doit faire l'objet d'une provision pour dépréciation ; celle-ci est autonome par rapport au calcul de l'amortissement. | En cas d'indices de perte de valeur (internes ou externes), il convient de mettre en œuvre un « test de dépréciation » permettant de valider la valeur actuelle (en cas de moins-value : une provision pour dépréciation doit être constatée). | « Confirmer, par doctrine, les réserves de l'administration sur les provisions fondées sur la valeur d'usage ou vénale. Il sera également précisé qu'en tout état de cause, et sauf situation manifestement abusive, les dispositions de l'article 39 B du CGI ne seront pas opposées » (il s'agit des dispositions relatives à l'amortissement minimal linéaire). |
| Il y a en principe une reprise de la provision pour dépréciation en proportion de chaque dotation aux amortissements. | La provision pour dépréciation vient en diminution de la base amortissable future ; toutefois, si la provision doit être reprise (suite à une augmentation de la valeur actuelle), il faut reconstituer les amortissements sur la base de la valeur brute (ceux-ci n'ayant pas été constatés du fait du calcul sur une base nette). | Il ne semble pas prévu la possibilité de procéder à un amortissement dérogatoire permettant de neutraliser les effets de la déduction de la provision pour dépréciation de la base amortissable. Ces notions seront sans doute revues par l'Administration, sur la base de la décision rendue récemment par le Conseil d'Etat (14) et ayant autorisé le cumul, pour un actif immobilisé, de la déduction d'un amortissement et d'une provision pour dépréciation. |

167. Le traitement fiscal des amortissements serait le suivant :

► pour les matériels industriels et les immeubles affectés à un usage industriel ou commercial : les composants seraient reconnus (sans doute sur la base d'une définition fiscale), avec leur durée propre ; la structure (c'est-à-dire la partie non décomposée) resterait amortissable sur la

durée d'usage actuellement en vigueur ; le passage entre l'amortissement comptable (basé sur les durées économiques) et l'amortissement fiscal s'opérerait par la technique de l'amortissement dérogatoire ;

► pour les immeubles de placement (loués) : la décomposition serait aussi réalisée, mais la structure serait amortissable sur la durée de vie économique, sans possibilité de

(13) Tableau extrait et complété du guide « 100 difficultés comptables, fiscales et juridiques » de Eric Delesalle, FiD Edition, 5^e édition, point n° 28.

(14) Arrêt CE n° 236706 du 10 décembre 2004, relatif aux droits d'exploitation d'un film de cinéma.

procéder à la dotation de l'amortissement dérogatoire, et avec abandon de la notion de durée d'usage.

168. La mise en œuvre concrète de ces dispositions nécessite encore beaucoup de précisions, notamment sur les notions mêmes de composant, sur la possibilité ou non de reconnaissance des « gros entretiens futurs » comme un composant identifié, sur la possibilité ou non d'utiliser différents modes d'amortissement pour une même immobilisation, etc. Les instructions fiscales à paraître sont donc attendues avec intérêt.

169. Le rapport d'étape précise qu'il y aura incidence en matière de base d'imposition à la taxe professionnelle du fait de l'analyse par composant, notamment lorsque le remplacement d'un composant est réalisé avec un coût de remplacement supérieur au coût d'origine.

170. En ce qui concerne les impacts de la première application de ces nouvelles évaluations, l'article 237

septies, I du CGI (introduit par la loi de finances rectificative pour 2004) précise que : « la majoration ou la minoration du bénéfice imposable du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005 résultant de l'application aux immobilisations de la méthode par composants est répartie, par parts égales, sur cet exercice et les quatre exercices ou périodes d'imposition suivants. Toutefois, lorsque le montant de la majoration ou minoration (...) n'excède pas 150 000 €, l'entreprise peut renoncer à l'étalement prévu (...) ». On peut aussi rappeler qu'au plan comptable, il est possible d'opter (de manière globale, et non immobilisation par immobilisation) pour la méthode de réallocation des valeurs nettes comptables, qui consiste à limiter les analyses qu'aux valeurs nettes comptables d'ouverture, sans aucun impact rétrospectif (15).

► La « nouvelle » valorisation des fusions, transmissions universelles de patrimoine et apports partiels d'actifs

171. Le règlement CRC 2004-01 est applicable depuis le 1^{er} janvier 2005. Il fixe une seule méthode de valorisation des apports par type d'opération qualifiée au regard du

critère de contrôle exclusif de l'article L. 233-16 du Code de commerce (16).

| Notion de contrôle | Valorisation des apports | Valeur comptable | Valeur réelle |
|---|--------------------------|------------------|---------------|
| Opérations impliquant des entités sous contrôle commun | | | |
| Opérations à l'endroit (1) | | x | |
| Opérations à l'envers (2) | | x | |
| Opérations impliquant des entités sous contrôle distinct | | | |
| Opérations à l'endroit (3) | | x | |
| Opérations à l'envers (4) | | | x |

(1) C'est le cas lorsque « après la fusion, l'actionnaire principal de l'absorbante, bien que dilué (sauf dans les cas de fusion simplifiée), conserve son pouvoir de contrôle sur celle-ci ».

(2) C'est le cas lorsque « après l'apport, la société apporteuse prend le contrôle de la société bénéficiaire des apports ou renforce son contrôle sur celle-ci » (c'est-à-dire que la cible est la société bénéficiaire des apports).

(3) C'est le cas lorsque « après la fusion, l'actionnaire principal de l'absorbée prend le contrôle de l'absorbante » (c'est-à-dire que la cible est, en réalité, la société absorbante).

(4) C'est le cas lorsque « après l'apport, l'actionnaire principal de la société bénéficiaire des apports, bien que dilué, conserve son pouvoir de contrôle sur celle-ci ».

Nota : une entité sous contrôle commun est une entité sous contrôle exclusif.

172. Ces règles seront aussi applicables au plan fiscal. Aussi, la loi de finances rectificative pour 2004, a déjà prévu une modification de l'article 209-II du CGI afin de permettre, dans le cadre du régime spécial des fusions, un transfert sans limitation des déficits de la société absorbée à la société absorbante (V. D.O Actualité 2/2005, §§ 139 et s.).

173. L'autre « innovation » majeure du règlement CRC 2004-01 est la normalisation apportée au traitement comptable du mali de fusion, avec la distinction entre :

► d'une part, le « mali technique » (ou faux mali, qualifié comme tel dans les opérations de fusion en valeur comp-

table par voie d'absorption d'une société fille par sa société-mère, et dans lesquelles la valeur comptable des titres détenus - et éliminés par le mécanisme de la renonciation - excède la valeur de l'actif net apporté) : celui-ci est désormais à inscrire dans un sous compte du poste 207 - fonds commercial, pour la partie représentative des plus-values latentes (nettes des passifs éventuellement non comptabilisés, comme ceux au titre des engagements de retraite) non comptabilisées au niveau de la société absorbée ;

Cette analyse permet d'opérer le suivi de valeur du mali technique : - il n'y a donc pas d'amortissement systématique ;

(15) Voir détails et exemple : avis du Comité d'urgence du CNC n° 2003-E du 9 juillet 2003.

(16) Voir présentation détaillée dans le Supplément D.O Actualité : dossier D.O n° 13 du 3 décembre 2004, pp. 22 à 29.

– mais il faut analyser la valeur d'inventaire des actifs sous-jacents au mali technique (ces derniers n'étant pas comptabilisés, il faut continuer à traiter le suivi extra-comptable) afin de procéder, en cas de besoin, à une dépréciation (par voie de provision) ;
– en cas de sortie, par exemple une cession, d'un actif sous-jacent au mali technique, il convient de réduire (par la constatation d'une charge) la valeur de l'actif incorporel mis en évidence à l'origine.

► d'autre part, le **solde du mali** (ou vrai mali) : qui doit être viré en résultat financier (en principe, il y a une compensation avec la reprise de la provision pour dépréciation des titres de la société absorbée, à enregistrer au niveau des comptes 786).

174. Là aussi, la loi de finances rectificative pour 2004 a déjà prévu :

- la non reconnaissance fiscale de l'actif incorporel « mali technique » ;
- la déductibilité (ou la qualification de moins-value à long terme) du « vrai mali ».

Sous réserve du nouveau régime fiscal des plus-values sur titres de participation, entrant en vigueur de manière progressive.■

Imprimerie SGIT - Tél. 05 62 22 07 74 - Parc Euronord, 10, rue du Parc, 31150 Bruguères © LexisNexis SA 2005 - Cette œuvre est protégée par les dispositions du Code de la propriété intellectuelle, notamment par celles de ses dispositions relatives à la propriété littéraire et artistique et aux droits d'auteur. Ces droits sont la propriété exclusive de LexisNexis SA. Toute reproduction intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, non autorisée par LexisNexis SA ou ses ayants droit est strictement interdite. LexisNexis SA se réserve notamment tous droits au titre de reproduction par reprographie destinée à réaliser des copies de la présente œuvre sous quelque forme que ce soit aux fins de vente, de location, de publicité, de promotion ou de toute autre utilisation commerciale conformément aux dispositions de l'article L. 122-10 du Code de la propriété intellectuelle relatives à la gestion collective du droit de reproduction par reprographie.

Avertissement de l'Éditeur : « Toute utilisation ou traitement automatisé, par des tiers, de données personnelles pouvant figurer dans cette revue sont formellement interdits. »