

Les nouveaux règlements qui ont fait partiellement converger le plan comptable vers les normes IFRS modifient substantiellement les pratiques. Quelles en sont les conséquences fiscales ? Quelles sont les réponses apportées par l'administration fiscale ? Quelles sont les questions qui demeurent en suspens ?

Incidences fiscales de la convergence du plan comptable français vers les IFRS



Philippe NÈGRE

avocat associé,
Cabinet NS2A, responsable
de la commission fiscale
de la DFCG

L'administration fiscale a commenté dans deux instructions datées du 30 décembre 2005 les nouveaux règlements comptables :

- l'instruction 4A-13-05 vient commenter les règlements CRC n°2002-10 et n°2004-06 qui modifient les règles en matière de définition, d'évaluation, de comptabilisation, de dépréciation et d'amortissement des actifs, entrés en vigueur à partir des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005 ;
- l'instruction 4I-1-05 commente le règlement CRC 2004-01 traitant des règles de comptabilisation des opérations de restructuration intragroupe, applicable obligatoirement aux opérations réalisées depuis le 1^{er} janvier 2005.

Dans le cadre de son instruction sur les actifs, l'Administration pose comme principes direc-

teurs guidant les réponses fiscales qu'elle entend apporter à la réforme comptable, le maintien de la connexité de la fiscalité avec la comptabilité, la préservation de la neutralité fiscale et la simplicité des retraitements fiscaux. On ne peut que s'en réjouir. On note toutefois que le chemin est encore long et qu'il laisse subsister une part d'incertitude quant au contour du traitement et des impacts fiscaux de la réforme.

LES PRINCIPALES RÉPONSES APPORTÉES PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

Définition des actifs immobilisés

L'Administration reprend la définition des articles 211-1 et 311-1 du Plan comptable général (PCG) : un actif immobilisé est désormais défini comme un actif identifiable, qui a une valeur économique positive, traduite par les avantages économiques futurs attendus par l'entreprise, qui est contrôlé par celle-ci et est évalué avec une fiabilité suffisante.

Concernant les actifs incorporels, l'administration fiscale, reprenant la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État (arrêt SA Sife)¹, n'identifiait jusqu'à présent un tel actif que si trois critères étaient satisfaits : des droits constituant une source régulière de profit, dotés d'une pérennité suffisante et cessibles.

Or, selon les nouvelles normes comptables, une immobilisation incorporelle est reconnue, en particulier, si elle a pour origine une protection

juridique résultant d'un droit légal ou contractuel, même si ce droit n'est pas transférable.

Le respect du critère de cessibilité, auparavant exigé par la jurisprudence pour caractériser une immobilisation incorporelle, n'est donc plus obligatoirement requis.

La suppression de ce critère devrait toutefois avoir un effet limité dès lors que cette nouvelle définition ne s'applique pas aux contrats de location et de crédit-bail, ni aux contrats de louage de marque et de brevet. Pour ces contrats de location ou de concession, les critères dégagés par la jurisprudence pour l'identification d'un actif immobilisé incorporel à l'occasion du versement de redevances sont maintenus, dont le critère de cessibilité dégagé dans la jurisprudence Sife.

Les dépenses générées en interne pour créer des fonds de commerce ne sont pas distinguées du coût de développement de l'activité de l'entreprise dans son ensemble. Ces éléments ne sont donc pas traités en immobilisations incorporelles. Ainsi, les frais de dépôt des marques créées en interne n'ont plus à être immobilisés, mais passés directement en charge. La doctrine antérieure de l'Administration est donc rapportée sur ce point.

Désormais, les brevets créés en interne peuvent, sur le plan comptable, être immobilisés ou comptabilisés en charge dans les mêmes conditions que les frais de dévelop-

¹ Arrêt du Conseil d'État du 21 août 1996, n° 154488 SA Sife.

peuvent. Fiscalement, l'Administration maintient l'application du même régime qu'antérieurement : ces frais sont en principe constitutifs d'immobilisations incorporelles, mais peuvent faire l'objet d'une déduction immédiate si l'option en ce sens a été exercée globalement pour l'ensemble des frais de développement par l'entreprise.

La distinction entre immobilisations et stocks en fonction de l'utilisation du bien demeure inchangée. La condition d'utilisation au-delà d'un exercice conduit toujours à passer en charges les biens dont la durée d'utilisation est inférieure à douze mois.

Par ailleurs, l'administration fiscale s'aligne sur les nouvelles normes comptables pour les options offertes en matière de traitement des frais :

- de constitution et de premier établissement ;
- d'augmentation de capital, de fusion et de scission ;
- de développement et de recherche ;
- accessoires d'acquisition des immobilisations et du coût des emprunts.

À cet égard, de même qu'en matière comptable, chaque option est prise globalement sur le plan fiscal.

Composants et suppression des provisions pour grosses réparations

Les actifs constitués d'éléments ayant des durées d'utilisation réelles différentes doivent faire l'objet de plans d'amortissement comptables distincts par composants, dès l'acquisition de l'actif. Cette nouvelle pratique comptable met donc un terme à l'existence de provisions pour grosses réparations.

L'approche par composants est obligatoire pour les dépenses de remplacement dites de première catégorie, mais facultative pour les dépenses de gros entretien. Dans la mesure où la notion fiscale de composants se limite exclusivement aux dépenses dites de première catégorie, les entreprises continueront vraisemblablement à passer des provisions pour gros entretien pour les dépenses d'entretien de seconde catégorie, et ne retiendront donc pas pour ces dépenses l'approche par composants.

Suppression des charges à répartir

La notion de charge à répartir ou à étaler n'existant plus, ce type de dépenses doit désormais, selon le cas, être passé en charge immédia-

tement déductible ou être activé et déductible au fur et à mesure de son amortissement. Une réintégration extracomptable est nécessaire concernant les charges à étaler ou à répartir, désormais activées, mais initialement déduites en totalité et non encore reprises au 1^{er} janvier 2005. Par exception, deux catégories de charges peuvent encore être réparties sur plus d'un exercice du point de vue comptable comme fiscal : les dépenses constituant des frais d'établissement et les frais d'émission d'emprunt.

L'amortissement des actifs

Sur le plan comptable, la base de calcul de l'amortissement est constituée de la valeur brute de l'actif sous déduction de sa valeur résiduelle, qui correspond au montant, net des coûts de sortie attendus, que l'entreprise pourrait obtenir de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

Du point de vue fiscal, la base de l'amortissement correspond au prix de revient de l'immobilisation sans déduction d'une quelconque valeur résiduelle. Il en résulte donc une distorsion entre le traitement comptable et le fiscal pour les biens dont la valeur résiduelle n'est pas nulle.

En pratique, cette distorsion peut avoir un impact important pour les entreprises qui effectuent régulièrement des cessions d'éléments de leur actif immobilisé. Un amortissement dérogatoire sera alors constaté au titre de la fraction du prix de revient qui n'est pas amortie au plan comptable, mais qui doit l'être fiscalement.

La durée d'amortissement retenue sur le plan comptable n'est plus déterminée à partir de la durée normale d'utilisation correspondant à la durée d'usage, mais à partir de la durée réelle d'utilisation d'un actif par l'entreprise. Or, sur le plan fiscal, les durées d'amortissement déductibles demeurent celles généralement admises d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation. Du fait de cette divergence, deux situations doivent désormais être distinguées.

Lorsque la durée d'utilisation comptable est plus longue que la durée d'usage de référence, il en résulte un amortissement comptable inférieur à l'amortissement déductible fiscalement. Les entreprises doivent en principe recourir à une dotation complémentaire à l'amortissement dérogatoire afin de se conformer à la règle de l'amortissement minimal prévue à l'article

39 B du CGI. L'administration fiscale admet toutefois que les entreprises qui retiendraient une durée réelle d'amortissement plus longue que la durée d'usage ne soient pas pénalisées par l'application de l'article 39 B, sauf cas manifestement abusif.

Lorsque la durée d'utilisation comptable est plus courte que la durée d'usage de référence, il en résulte un amortissement comptable supérieur à l'amortissement fiscalement déductible. Dans ce cas, les entreprises doivent procéder à la réintégration extracomptable de la fraction de l'amortissement comptable qui excède le montant de l'amortissement fiscalement déductible. L'administration fiscale admet que cette fraction de l'amortissement comptable ainsi reportée du point de vue fiscal soit admise en déduction lors de la sortie de l'actif du bilan.

Concernant l'amortissement par composants, l'Administration assouplit sa position. Faute d'usage établis, la durée d'amortissement d'un composant doit correspondre en pratique à la durée à courir jusqu'à son remplacement. Toutefois, l'approche retenue semble bien de voir fixer rapidement des usages en matière de composants. Ainsi, l'Administration rappelle que dans le cas où des usages seraient déjà identifiés pour certains composants, il convient de se référer à ceux-ci.

Le mali² de fusion

Commentant les nouvelles règles d'enregistrement comptable des opérations de restructuration intragroupe (fusions, apports, TUP³), l'Administration a précisé le traitement fiscal applicable au mali de fusion.

Ainsi, le vrai mali - qui correspond à une véritable perte économique - constitue une charge déductible à hauteur du montant de la valeur des titres de la société absorbée. En pratique, sauf à ce que les titres soient détenus depuis moins de deux ans, les moins-values constatées ne constitueront toutefois pas un véritable actif fiscal du fait de la disparition dès 2007 du régime de taxation des plus-values à long terme.

Le solde éventuel du vrai mali (l'actif net négatif de l'absorbée ou de la société

² Ou moins-value.

³ Transfert universel de patrimoine.