

IAS/Fiscalité

Rapport d'étape présenté à l'assemblée plénière

du 24 mars 2005

Identification des incidences fiscales résultant de la convergence des normes françaises avec les normes de l'IASB, ainsi que des incidences qui résulteraient de l'application éventuelle des normes de l'IASB dans les comptes individuels

Ce rapport a été établi avec la collaboration de la Direction de la législation fiscale (1)

(1) mais ce rapport ne saurait constituer une prise de position formelle de l'Administration au sens de l'article L 80 A du livre des Procédures Fiscales.

Introduction

I – Incidences résultant de l'application des nouveaux règlements déjà en vigueur ou applicables au 1er janvier 2005

1.1 – Amortissement et dépréciation des actifs (Règlements n° 2002-10 et 2003-07 du CRC)

1.1.1 – Durées réelles d'amortissement, durées fiscales

1.1.2 – Approche par composants

1.1.3 – Valeur résiduelle

1.1.4 – Dépréciation

1.1.5 – Amortissement des immobilisations incorporelles

1.1.6 – Provisions pour gros entretiens

1.1.7 – Mesures fiscales envisagées par la DLF

1.2 – Définition, comptabilisation et évaluation des actifs (Règlement n° 2004-06 du CRC)

1.2.1 - Détermination du coût d'entrée des immobilisations

1.2.2 - Distinction charges et immobilisations

1.2.3 - Mesures fiscales envisagées par la DLF

1.3 – Règlement n° 2004-01 du 25 mars 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées

1.3.1 - Modalités d'évaluation des apports

1.3.2 - Boni/mali de fusion

1.3.3 - Mesures fiscales envisagées par la DLF

II – Divergences qui résulteraient de l'application de l'ensemble des normes de l'IASB

2.1 – Divergences majeures

2.1.1 - Notion de juste valeur

- a) Evaluation postérieure des immobilisations
- b) Cas des immeubles de placement
- c) Cas des instruments financiers

2.1.2 - Variations des capitaux propres

- a) Changement de méthodes comptables

- b) Comptabilisation des actions propres
- c) Comptabilisation des obligations convertibles
- d) Evaluation postérieure des actifs financiers

2.1.3 - Actualisation

2.1.4 - Contrats de location

2.1.5 - Evaluation postérieure des avantages accordés au personnel

2.2 – Autres divergences

2.2.1 – Reconnaissance des produits

2.2.2 – Evaluation des stocks à la clôture

2.2.3 - Comptabilisation de l'impôt

2.2.4 - Comptabilisation des subventions

2.2.5 - Compensation

2.2.6 - Présentation des états financiers

Conclusion

Annexe 1

Tableaux récapitulatifs des mesures fiscales

Annexe 2 : Normes étudiées

Introduction

Lors de sa création en février 2003, le président du Conseil national de la comptabilité a confié deux missions au groupe de travail IAS/fiscalité, présidé par M. Dominique VILLEMOT assisté de M. Claude LOPATER :

- identifier les questions fiscales soulevées par les différents avis du Conseil durant leur élaboration. Ces questions sont ensuite traitées par la Direction de la législation fiscale ;
- recenser les incidences fiscales qu'entraînerait l'application des normes de l'IASB dans les comptes individuels des entreprises françaises.

Faisant suite aux travaux de recensement déjà réalisés, cette note de synthèse reprend les principales incidences et problématiques fiscales, sans prétendre à l'exhaustivité, qui résulteraient d'une telle application des normes de l'IASB et dont certaines ont déjà été révélées au cours de la phase de convergence. Ce travail devra être complété en fonction des nouvelles normes IFRS qui seront " endorsées " par les instances européennes.

Pour réaliser cette étude, plusieurs sous-groupes ont été constitués afin d'examiner les normes réparties au regard des problématiques suivantes (cf. Annexe 2 Normes étudiées) :

- modalités de détermination des valeurs d'entrée ;
- modalités de détermination des évaluations postérieures ;
- incidences des écritures comptabilisées en capitaux propres ;
- présentation des états financiers ;
- incidences des normes IAS 32 et IAS 39.

Les groupes de travail ont analysé les normes IAS/IFRS existantes, les normes publiées fin 2003 (projet " Improvements ") et les nouvelles normes publiées au premier trimestre 2004 (IFRS 2, IFRS 3, IAS 36, IAS 38, IAS 32 et IAS 39). La norme IFRS 1 relative à la première application des normes IFRS n'a pas été analysée à ce stade. De même, l'étude tient compte du règlement n° 99-03 du CRC relatif au plan comptable général et des règlements postérieurs en vigueur (n° 99-08 Contrats à long terme, n° 2000-06 sur les passifs) ou applicables au 1^{er} janvier 2005 (n° 2002-10 et 2003-07 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs, n° 2004-01 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs).

L'article 38 quater de l'annexe III du code général des impôts pose le principe de connexion forte entre les règles comptables et fiscales : "*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*". Ainsi, en l'absence de dispositions fiscales particulières, le résultat fiscal est déterminé à partir des règles comptables. Cependant, il existe de nombreuses dispositions fiscales permettant de bénéficier d'avantages fiscaux à condition que les opérations correspondantes soient comptabilisées, pour les amortissements et les provisions, par exemple. Pour appréhender les incidences fiscales liées à l'application des normes internationales dans les comptes individuels, il a été tenu compte de cette double interaction entre règles comptables et fiscales.

L'application des normes de l'IASB dans les comptes individuels conduit à la constatation de divergences entre les règles comptables et fiscales :

- certaines ont déjà été identifiées lors des travaux de convergence menés par le CNC, avec les règlements déjà en vigueur, ou qui seront applicables au 1er janvier 2005 (1^{ère} partie) ;
- d'autres divergences qui résulteraient de l'application des normes de l'IASB ont été mises en évidence par les différents sous-groupes. Certaines d'entre elles, remettant en cause les principes fiscaux actuels, nécessiteraient des modifications plus majeures des textes fiscaux si l'objectif de connexion du résultat compte et fiscal était maintenu (2^{ème} partie).

La note de synthèse reprend les points majeurs exposés dans les documents de synthèse de chaque sous-groupe auxquels il convient de se reporter pour obtenir plus de précisions, notamment sur les opérations de comptabilisation (cf. documents distribués précédemment).

I – Incidences résultant de l'application des nouveaux règlements déjà en vigueur ou applicables au 1^{er} janvier 2005

1.1 – Amortissement et dépréciation des actifs (Règlements n° 2002-10 et 2003-07 du CRC)

1.1.1 – Durées réelles d'amortissement, durées fiscales

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation (article 322-1-3). Ce plan est arrêté par l'entreprise qui, en fonction de l'utilisation probable de l'immobilisation, va préciser le rythme de consommation des avantages économiques attendus (de cette immobilisation). Cette approche est conforme à IAS 16 § 50.

Il en résulte qu'il faut se référer aux caractéristiques propres de l'entreprise, et à la durée réelle d'utilisation des immobilisations, "durée économique", et non aux "usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation" généralement admises (article 39-1-2 du CGI), ces derniers conduisant à retenir des durées d'amortissement plus courtes que les durées réelles d'utilisation des immobilisations.

Les amortissements dérogatoires prescrits par des textes particuliers fondés sur une durée d'amortissement fiscal plus courte (logiciels) ou sur un mode dégressif sans changement de durée, constituent des provisions réglementées (exclues du champ d'application du règlement).

1.1.2 – Approche par composants

L'article 322-3 du règlement n° 99-03 prévoit d'identifier et de comptabiliser séparément :

- " les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres... ;
- les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien en application de lois, règlements ou pratiques constantes de l'entreprise... "

La décomposition en composants s'effectue au sein du coût initial de l'immobilisation et ne modifie pas le coût global de cette dernière. En revanche, lors du renouvellement de composants pour un montant différent de celui d'origine, la valeur brute globale de l'immobilisation sera modifiée.

La décomposition d'une immobilisation en plusieurs composants entraîne la nécessité d'établir un plan d'amortissement séparé pour chaque composant (en fonction de leur durée réelle d'utilisation).

1.1.3 – Valeur résiduelle

L'article 331-7 du règlement n° 99-03 (ancien) précise : " il est tenu compte de la valeur résiduelle lorsque la durée d'utilisation du bien est nettement inférieure à la durée probable de vie " mais ne donne aucune définition de cette valeur résiduelle. L'article 322-1-6 définit désormais la valeur résiduelle comme " le montant net des coûts de sortie attendus qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation."

Cette définition est conforme à IAS 16. Toutefois, à la différence de ce qui est prévue dans cette dernière (§51), cette valeur résiduelle n'est pas revue à chaque clôture d'exercice, et n'est calculée que si elle est significative.

La prise en compte, dans la base amortissable, de la valeur résiduelle, déconnecte le calcul de l'annuité d'amortissement comptable des règles fiscales qui ne reconnaissent pas la valeur résiduelle.

En conséquence, à la clôture de l'exercice, la somme des amortissements comptabilisés peut se trouver inférieure au montant cumulé des amortissements linéaires calculés sans réfaction de la valeur résiduelle (CGI art 39 B). Pour ne pas perdre le droit de déduire les amortissements différés, le complément peut donner lieu, dans les comptes individuels, à comptabilisation en amortissements dérogatoires.

1.1.4 – Dépréciation

La dépréciation d'une immobilisation est la constatation que sa valeur actuelle est demeurée inférieure à sa valeur nette comptable (article 322-1-4).

Le règlement précise que lorsqu'il existe un indice de perte valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'immobilisation est comparée à sa valeur d'usage. La valeur actuelle est la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

Pour la détermination de la valeur actuelle, il est procédé comme suit :

- si la valeur vénale est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée ;
- si la valeur vénale est inférieure à la valeur comptable, c'est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage qui est retenue. Si la valeur vénale ne peut pas être déterminée, c'est la valeur d'usage qui est retenue.

La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié. Il en est de même en cas de reprise de la dépréciation.

Les nouvelles règles suivent l'approche de la norme IAS 36 pour évaluer les dépréciations, que ce soit au niveau des définitions, de la mise en place du test de dépréciation, la constatation de la dépréciation, la possibilité de reprise, et l'incidence sur le plan d'amortissement.

Toutefois, le règlement ne reprend pas toutes les dispositions d'IAS 36, notamment il n'impose pas mais n'interdit pas de calculer la valeur d'usage en fonction " de la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs attendus. " De même, il ne préconise pas de déterminer les flux de trésorerie au niveau de l'ensemble des actifs dont l'utilisation génère des entrées de trésorerie (unités génératrices de trésorerie).

L'administration fiscale considère que la dépréciation d'une immobilisation amortissable est normalement prise en compte avec l'amortissement. En cas de dépréciation effective et définitive due à des circonstances exceptionnelles, elle admet la comptabilisation d'un amortissement exceptionnel, en plus de l'amortissement normal.

Elle est opposée à ce que la base amortissable soit modifiée de manière prospective suite à la constatation ou à la reprise des dépréciations.

Actuellement, l'administration fiscale n'admet la constitution d'une provision que dans de rares cas. Notamment il faut que des événements en cours à la clôture rendent probables des charges. Désormais l'entreprise doit, à la clôture des comptes, procéder à un test de dépréciation s'il existe un indice de perte de valeur. Il n'y aura plus d'évènement du fait qu'il s'agit d'une obligation de test annuel. L'indication de perte de valeur qui n'existe pas nécessairement serait-elle assimilée à la notion d'évènement fiscal ? La dépréciation selon les normes internationales est évaluée en tenant compte des flux futurs de trésorerie ; son montant peut donc être différent de la dépréciation admise en déduction par l'administration fiscale.

Lors du calcul de la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie (UGT), la dépréciation doit être affectée au prorata des valeurs nettes comptables (VNC) des actifs de cette UGT. Il s'agit là d'une répartition forfaitaire que ne répond pas toujours aux conditions fiscales de constitution d'une provision.

1.1.5 – Amortissement des immobilisations incorporelles

Selon la norme IAS 38, le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle dont la durée de vie est déterminable doit être réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité. Si le contrôle des avantages futurs d'une immobilisation incorporelle est exercé grâce à des droits accordés pour une période

déterminée, la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle ne doit pas excéder la durée des droits sauf si ces droits sont renouvelables et si leur renouvellement est quasi certain. Une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité " finie " est amortie. Celle ayant une durée indéterminée n'est pas amortissable et doit faire l'objet d'un test de dépréciation annuel – IAS38 §88.

La définition des immobilisations incorporelles à durée de vie définie (amortissables) ou indéfinie (test annuel de dépréciation) ne correspond pas aux critères de l'administration fiscale relatifs à l'amortissement et la dépréciation des immobilisations incorporelles. En effet, les immobilisations incorporelles qui ne se déprécient pas du fait du temps ne peuvent pas donner lieu à un amortissement et leur dépréciation ne peut être constatée que par voie de provision (article 38 sexies annexe III du CGI). Pour les fonds de commerce notamment, la dépréciation doit être à la fois effective (baisse anormale du chiffre d'affaires) et affecter l'ensemble du fonds.

1.1.6 – Provisions pour gros entretiens

Les provisions pour grosses réparations qui avaient pour objet de remplacer tout ou partie des actifs ont été supprimées par le règlement n° 2000-06 sur les passifs. L'article 322-3 du règlement ne prévoit que la constitution de provisions pour les dépenses relevant de programmes pluriannuels de gros entretiens ou de grandes révisions ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

Ces provisions peuvent être comptabilisées : soit en charges, et la déduction devrait être admise au plan fiscal (ce traitement n'est pas conforme aux dispositions de la norme IAS 16) ; soit comme un composant distinct du coût d'acquisition. Dans ce cas, la déduction de l'amortissement pourrait ne pas être admise au plan fiscal.

1.1.7 – Mesures fiscales envisagées par la DLF

Les mesures fiscales sont récapitulées dans le tableau mentionné en annexe 1A.

1.2 – Définition, comptabilisation et évaluation des actifs (Règlement n° 2004-06 du CRC)

1.2.1 - Détermination du coût d'entrée des immobilisations

- *Date de fait générateur lors de l'entrée au bilan*

Selon les normes IAS 16 et 38, l'inscription d'une immobilisation à l'actif du bilan est fondée sur l'identification de l'immobilisation et sur la notion de contrôle des avantages économiques futurs. Une immobilisation doit être comptabilisée à l'actif dès lors qu'elle satisfait à la définition d'une immobilisation corporelle ou incorporelle et s'il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité et si le coût de cet actif peut être mesuré de façon fiable.

La comptabilisation des immobilisations, selon les normes IFRS, dépend essentiellement de la notion de contrôle des ressources et non de la notion de patrimoine qui s'applique souvent en France (propriété juridique). Les immobilisations sont comptabilisées à l'actif du bilan à la date du transfert du contrôle.

Il peut y avoir dans certains cas des divergences quant à la date de comptabilisation des immobilisations corporelles et incorporelles.

Fiscalement, il n'existe pas de dispositions particulières quant à la date de comptabilisation des immobilisations, il convient de se reporter aux règles juridiques et comptables. Les immobilisations doivent être enregistrées à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise généralement à la date de transfert de propriété.

La transcription de cette norme induirait des décalages temporels d'inscription à l'actif. Selon le point de départ du calcul des amortissements retenu (transfert du contrôle, transfert de propriété, date de mise en service), le bien pourrait commencer à être amorti avant d'appartenir légalement à l'entreprise. En outre le fait générateur de la TVA déductible pourrait être modifié ainsi que la base d'imposition pour la taxe professionnelle.

- *Coût d'entrée des immobilisations*

Selon IAS 16 et 38, le coût d'une immobilisation corporelle et incorporelle est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Selon l'article 38 quinquies annexe III du CGI, les immobilisations acquises à titre onéreux sont inscrites pour leur valeur d'origine correspondant à leur coût d'acquisition augmenté le cas échéant des frais accessoires nécessaires à la mise en état du bien. Le prix d'achat correspond au prix payé diminué des taxes déductibles et des éventuels rabais et ristourne.

Selon l'article 38 -3 du CGI, les stocks doivent être évalués à leur coût de revient ou au cours du jour à la clôture si ce cours est inférieur au coût de revient.

En revanche, les normes IAS/IFRS imposent de déduire du prix d'achat, l'escompte qui selon les règles françaises est considéré comme un produit financier. Le règlement du CRC applique la déduction de l'escompte du coût d'acquisition.

- *Détermination des autres éléments du coût d'acquisition*

Certaines dépenses sont considérées comme des éléments du coût d'acquisition dans les deux référentiels. Il s'agit des frais de douane, frais de transport, frais de mise en service (livraison, montage, manutention, installation et montage), honoraires des professionnels opérationnels (architecte, ingénieurs) et les frais administratifs spécifiquement attribués à l'acquisition ou à la mise en état de fonctionnement du bien.

Certaines dépenses sont considérées comme des éléments du coût d'acquisition en IFRS et comme une charge (ou un produit) en France. Il s'agit des droits de mutation, honoraires, commission et frais d'acte ; les coûts des emprunts et les subventions publiques. En outre, selon la norme IAS 16, toute dépense répondant aux conditions de définition et de comptabilisation d'un actif doit être immobilisée (coût de démantèlement, dépenses ultérieures...).

Le règlement CRC acte le maintien de l'option pour les droits de mutation, honoraires, commission et frais d'acte qui peuvent être intégrés au coût d'entrée d'une immobilisation, ou comptabilisés en charge. C'est une divergence par rapport aux normes IAS 16 et 38. L'option pour la comptabilisation en charges différées disparaît.

- *Coût des emprunts*

En IFRS, il est possible d'incorporer au coût des actifs éligibles, le coût des emprunts (intérêts et frais d'émission) et de prendre en compte les coûts des emprunts liés à des avances. Les actifs éligibles correspondent à des actifs qui exigent une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisés ou vendus.

Le règlement N° 2004-06 confirme l'option d'activation des coûts des emprunts telle que prévue par la norme IAS 23 *Coûts d'emprunts*. L'option était déjà prévue par les règles françaises. Mais les conditions

de comptabilisation des intérêts d'emprunt étaient plus restrictives. Fiscalement, selon l'article 38 quinquies de l'annexe III du CGI, les frais financiers ne sont pas retenus pour la détermination du coût de production des immobilisations créées. De même, l'article 38 nonies de l'annexe III du CGI précise que les frais financiers sont exclus du calcul de l'évaluation des stocks. Ainsi, fiscalement, jusqu'à présent, les charges financières étaient immédiatement déductibles.

1.2.2 - Distinction charges et immobilisations

- *Charges à répartir / charges à étaler*

Selon les règles fiscales en vigueur, les charges qui sont sur le plan comptable considérées comme des charges à étaler ou des charges à répartir doivent être déduites de manière extra comptable du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elles sont engagées. Le règlement du CRC supprime les notions de charges différées et charges à étaler et s'aligne ainsi sur le référentiel international.

Comme pour les normes IFRS, il conviendra d'apprécier si ces charges à étaler ou à répartir doivent être comptabilisées comme une immobilisation incorporelle, corporelle ou un autre actif distinct ou comme faisant partie des coûts directement attribuables au coût d'acquisition ou de production d'un actif. Dans tous les autres cas, les charges à étaler ou différées devront être comptabilisées en charge.

- *Coûts de démantèlement, d'enlèvement initial et de restauration d'un site*

Selon la norme IAS 16 (§ 16 c), les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration d'un site sont incorporés au coût d'acquisition d'une immobilisation dans la comptabilisation initiale de l'actif pour leur valeur actualisée et non pour leur valeur nominale.

Le règlement du CRC inclut dans le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle, les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration d'un site et prévoit leur amortissement sur la durée de vie résiduelle du bien. (Fiscalement, ces dépenses peuvent faire l'objet de provisions selon les conditions définies à l'article 39-1 du CGI. Dans certains cas, la jurisprudence a admis l'inscription à l'actif de frais de démolition).

- *Dépenses de maintenance, d'entretien, de mise en conformité et dépenses ultérieures sur un actif*

La norme IAS 16 § 13 précise que les dépenses ultérieures réalisées sur une immobilisation devront être immobilisées si elles remplissent les conditions générales d'inscription à l'actif -ie.- il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entreprise et le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

Le règlement du CRC prévoit qu'une entité évalue selon les critères d'évaluation tous les coûts d'une immobilisation, qu'il s'agisse des coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle, ou des coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer ou incorporer des coûts de gros entretien ou grandes révisions.

Sur le plan fiscal, lorsque les dépenses de réparation d'un bien sont engagées en vue de maintenir le matériel en état de marche, elles sont déductibles, quelle que soit leur importance, à condition que la valeur du bien n'ait pas augmenté par rapport à son état d'origine. Selon les normes IFRS, les coûts de mise en conformité des immobilisations et autres dépenses ultérieures résultant d'une obligation légale ou réglementaire ou d'un engagement de l'entreprise seront généralement immobilisés.

- *Pièces de sécurité et de rechange*

Selon la pratique comptable française, les pièces de sécurité et de rechange sont souvent classées en stocks et peuvent donc faire l'objet de dépréciation. La norme IAS 16 § 11 impose le classement en

immobilisations corporelles de ces éléments dès lors qu'ils sont destinés à être utilisés sur plus d'un exercice.

- *Critères d'identification des immobilisations incorporelles*

La nouvelle version de la norme IAS 38 pose deux critères pour définir le caractère identifiable d'une immobilisation incorporelle. Une immobilisation incorporelle est identifiable si :

- elle est séparable des activités de l'entité ou susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;
- elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

De même, la norme prévoit au § 63 que les marques, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance, générés en interne ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles. Concernant les brevets créés en interne, la norme IAS précise qu'ils doivent être immobilisés si certaines conditions sont remplies, ces conditions sont identiques à celles requises pour les frais de recherche et développement.

Le règlement du CRC reprend la même définition que la norme IAS 38.

De façon générale, les dépenses qui ne répondent pas à la définition d'une immobilisation et aux critères de comptabilisation de IAS 38 devront être comptabilisées en charges. Les critères retenus par l'administration fiscale pour la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle ou l'incorporation de la dépense dans le coût d'un actif ne sont pas similaires à ceux des IFRS. Un actif incorporel n'est identifiable que s'il est cessible i.e. dissociable des autres éléments.

- *Frais de recherche et développement*

Les dépenses de recherche appliquée ou de développement peuvent, au choix de l'entreprise, être comptabilisées en charges ou activées sous réserve de répondre aux critères prévus (projets individualisés, ayant des chances sérieuses de réussite et dont le coût peut être individualisé - article 236-1 du CGI). Le traitement fiscal suit le traitement comptable qui était appliqué jusqu'à présent.

Selon IAS 38 (§ 51 à 67), le choix n'est plus laissé à l'entreprise. Le référentiel IFRS n'identifie que les projets de recherche (dépenses obligatoirement passées en charges) et les projets de développement (dépenses obligatoirement immobilisées si certaines conditions sont satisfaites). Les projets de recherche appliquée devront faire l'objet d'une analyse pour identifier s'ils répondent à la définition d'IAS 38 (recherche ou le plus souvent développement). Les conditions d'immobilisation seront sans doute atteintes plus tardivement qu'aujourd'hui, les critères de comptabilisation étant évalués dans la seule perspective de l'exercice.

Le règlement prévoit la comptabilisation obligatoire en charges des dépenses encourues durant la phase de recherche et l'activation sur option des dépenses engagées pendant la phase de développement (considérée comme la méthode préférentielle). Cette position est divergente par rapport à IAS 38 qui impose l'activation des coûts de développement quand les conditions sont réunies.

1.2.3 - Mesures fiscales envisagées par la DLF

Les mesures fiscales envisagées sont récapitulées dans le tableau mentionné en annexe 1B.

1.3 – Règlement n° 2004-01 du 25 mars 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées

Le règlement, qui traite les opérations de fusion, ne décline pas directement de normes de l'IASB telle qu'IAS 22 relative au regroupement des entreprises, qui a inspiré le règlement n° 99-02 pour les comptes consolidés des sociétés commerciales.

Néanmoins le règlement reprend l'approche "contrôle" propre aux comptes consolidés, selon laquelle les actifs et passifs d'une entreprise sont définitivement évalués à leur valeur réelle au moment de la prise de contrôle par le groupe. En cas d'augmentation ultérieure du pourcentage de contrôle, ces valeurs ne sont pas remises en cause.

1.3.1 - Modalités d'évaluation des apports

Les modalités d'évaluation des apports ne sont plus laissées au choix de l'entreprise, mais sont désormais fonction de la situation de contrôle.

- Pour les opérations entre entités contrôlées (au sens de l'article L233-16 du code de commerce) ou opérations impliquant des entités sous contrôle commun, les apports sont évalués à la valeur comptable ;
- Pour les opérations entre entités non contrôlées ou opérations impliquant des entités sous contrôle distinct, les apports sont évalués à la valeur réelle.

Le règlement confirme que les valeurs réelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs attribuées à chacun des éléments dans le traité d'apport, figurant ou non à l'actif ou au passif dans les comptes de la société absorbée.

Les valeurs comptables des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs de chaque actif et passif figurant dans les comptes de la société absorbée à la date d'effet de l'opération.

Valorisation des apports	Valeur comptable	Valeur réelle
Notion de contrôle		
Opérations impliquant des entités sous contrôle commun		
Opérations à l'endroit	X	
Opérations à l'envers	X	
<i>Opérations impliquant des entités sous contrôle distinct</i>		
Opérations à l'envers	X	
Opérations à l'endroit		X

Deux dérogations au principe précédent sont prévues par le règlement :

- lorsque les apports doivent être évalués à la valeur nette comptable en application des règles exposées ci-dessus et que l'actif net apporté est insuffisant pour permettre la libération du capital, les valeurs réelles des éléments apportés doivent être retenues ;

- dans les cas de filialisation d'une branche d'activité appelée à être cédée à une société sous contrôle distinct, la notion d'opération doit être analysée en tenant compte de l'objectif de cession qui préside à la filialisation. Les apports sont donc évalués à leur valeur réelle puisque l'objectif final est la cession de la filiale à un tiers hors périmètre du groupe, dans les conditions précisées par l'avis.

1.3.2 - Boni/mali de fusion

En retenant la valeur comptable lors des opérations de regroupement entre entités sous contrôle commun, l'objectif est d'assurer la neutralité des opérations au niveau du résultat de l'absorbante et de ses capitaux propres. C'est pourquoi le règlement a retenu le principe de comptabilisation du mali de fusion non représentatif d'une dépréciation de titres dans un compte d'immobilisations incorporelles, et d'assurer ainsi un maintien de la valeur globale du patrimoine de la société absorbante.

Pour pouvoir comptabiliser une éventuelle dépréciation du mali, la société absorbante ou bénéficiaire des apports doit procéder, à la date de l'opération, à l'affectation extra comptable du mali au prorata des plus values latentes aux différents actifs apportés. Une dépréciation du mali sera comptabilisée si les plus values latentes constatées lors de l'opération ne sont plus justifiées et sont inférieures à la valeur du mali. La dépréciation sera égale à la différence entre le montant des plus values latentes constatées à la date de clôture et le mali net.

Le boni est comptabilisé en résultat financier à hauteur de la quote-part des résultats accumulés et non distribués par la société absorbée depuis son acquisition (le montant résiduel est comptabilisé en capitaux propres).

1.3.3 - Mesures fiscales envisagées par la DLF

Les mesures fiscales envisagées sont récapitulées dans le tableau mentionné en annexe 1C.

II – Divergences qui résulteraient de l'application de l'ensemble des normes de l'IASB

La nature des divergences qui résulteraient de l'application de l'ensemble des normes de l'IASB, i.e. le " Full IFRS ", est variable selon les normes. Certaines auraient des impacts majeurs au regard de l'application des principes fiscaux et des conséquences en matière de base imposable (§ 2.1). D'autres divergences peuvent être considérées comme moins importantes (§ 2.2).

2.1 – Divergences majeures

2.1.1 - Notion de juste valeur

a) Evaluation postérieure des immobilisations

Les normes IAS 16 et IAS 38 précisent qu'après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation doit être comptabilisée à son coût, diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur. Cependant, un autre traitement est admis : la réévaluation des immobilisations par catégorie.

Les immobilisations corporelles peuvent être réévaluées à leur juste valeur qui correspond à la valeur de marché ou à une valeur déterminée par des experts à partir d'estimations. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture. Lorsqu'une immobilisation est réévaluée, toute la catégorie d'immobilisations dont elle fait partie doit être réévaluée simultanément.

Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente par suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous le libellé écart de réévaluation. Toutefois, une réévaluation positive doit être comptabilisée en produit, dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif antérieurement comptabilisée en charges.

Lorsque la valeur comptable d'un actif diminue à la suite d'une réévaluation, cette diminution doit être comptabilisée en charges. Toutefois, une réévaluation négative doit être directement imputée sur l'écart de réévaluation correspondant, dans la mesure où cette diminution n'excède pas le montant comptabilisé en écart de réévaluation concernant le même actif.

Les immobilisations incorporelles peuvent être réévaluées à leur juste valeur qui doit être déterminée par référence à un marché actif. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture.

Les réévaluations des immobilisations incorporelles sont autorisées seulement si ces immobilisations font l'objet d'un marché actif i.e. pour lequel les conditions suivantes sont réunies :

- les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ;
- on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants ; et
- les prix sont mis à la disposition du public.

Un tel marché peut exister pour certaines licences (taxis, pêche...) ou pour des quotas de production.

Les règles françaises n'autorisent pas la réévaluation d'éléments isolés. En effet dans le cadre de l'article L 123-18 du code de commerce, si la réévaluation est appliquée, elle doit l'être pour l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. En outre, la réévaluation des immobilisations incorporelles n'est pas prévue par les textes actuels. Si les textes français venaient à être modifiés, il conviendrait de prévoir le traitement fiscal des effets (à la hausse ou à la baisse) portés en capitaux propres, avec l'application éventuelle de l'article 38-2 du CGI dans les cas de variations négatives d'actif net ou une " neutralisation " des effets des réévaluations qui correspondent à des choix comptables.

En outre, la valeur réévaluée des immobilisations constituant la nouvelle base amortissable au plan comptable, celle-ci serait-elle admise au plan fiscal ?

b) Cas des immeubles de placement

Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain ou bâtiment, ou partie d'un bâtiment, ou les deux) détenu par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location financement pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux plutôt que de l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives.

Un immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût. Pour les évaluations postérieures, l'entité doit choisir la méthode comptable et doit l'appliquer à tous les immeubles de placement ;

- Modèle de la juste valeur

Après leur comptabilisation initiale, tous les immeubles de placement doivent être évalués à leur juste valeur, valeur reflétant l'état réel du marché et les circonstances prévalant à la date de clôture et non ceux à une date future ou passée. Si l'entité est dans l'incapacité d'évaluer de façon fiable, la juste valeur d'un immeuble de placement (pas de transactions sur le marché), elle doit évaluer l'immeuble selon le traitement de référence d'IAS 16 c'est-à-dire au coût, diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur.

Un profit ou une perte résultant de la variation de juste valeur doit être inclus dans le résultat au cours duquel il se produit.

- Modèle du coût

Il s'agit du modèle du coût prévu par la norme IAS 16, i.e. le coût diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur.

Plus précisément si la juste valeur est retenue, l'immeuble se trouve en quelque sorte dans une nouvelle catégorie : ni immobilisation amortissable ni stocks. C'est un actif sui generis dont les variations de valeur seront comptabilisées en résultat. Il conviendra de définir le traitement fiscal des variations à la hausse ou à la baisse de juste valeur.

c) Cas des instruments financiers

- Reclassement bilantiel d'une catégorie d'actif ou de passif à une autre

L'application du référentiel IFRS implique le changement de classification comptable de certains éléments du bilan. Le régime fiscal applicable aux différentes catégories d'actif ou de passif suivant aujourd'hui leur nature comptable, il est susceptible d'être modifié, notamment pour les titres.

Le référentiel IFRS ne fait pas la distinction entre les "Titres de participation" et les "Titres de placement", mais distingue les catégories suivantes :

- les "Actifs détenus à des fins de transaction" : il s'agit d'actifs acquis dans le but principal de dégager des profits à court terme comme les titres de placements immédiatement négociables, les créances rachetées par l'entité, les instruments dérivés (sauf instruments de couverture) et les liquidités ;
- les "Actifs détenus jusqu'à l'échéance" : il s'agit d'actifs à paiements fixes ou déterminables à échéance fixée, autres que les créances émises par l'entité et que l'entité a l'intention et la capacité de conserver jusqu'à leur échéance, comme les obligations émises par un tiers et les titres de créances portant intérêt ;
- les "Prêts et créances émis par l'entreprise" : il s'agit d'actifs financiers émis par l'entité du fait de la remise directe à un débiteur d'argent, de biens et services, autres que les actifs financiers détenus en vue de leur revente comme les créances client, les prêts interentreprises, les autres créances d'exploitation, les prêts consentis au personnel et les prêts consentis aux banques ;
- les "Actifs disponibles à la vente" : il s'agit d'actifs financiers non classés dans les catégories précédentes comme les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, les titres de participation non consolidés et les placements en actions à long terme.

Lors de leur comptabilisation initiale, les actifs financiers doivent être évalués à leur coût qui est la juste valeur de la contrepartie donnée. Les coûts de transaction sont inclus dans l'évaluation initiale de tous les actifs et tous les passifs financiers.

Cette nouvelle classification comptable des titres pourrait avoir une incidence sur le régime fiscal des titres de participation, qu'il s'agisse des règles d'évaluation des titres à chaque clôture (valeur d'utilité actuellement) ou du traitement fiscal de la plus ou moins-value lors de la cession (actuellement régime des plus ou moins-values à long terme).

- Evaluation et comptabilisation des variations de juste valeur

Selon la norme IAS 39, tous les instruments financiers (actifs, passifs, engagements hors bilan) doivent être comptabilisés. Selon la catégorie d'instruments, les méthodes d'évaluation ultérieures relèvent soit de la méthode du coût amorti, soit de la méthode de la juste valeur. Dans le cas de la méthode de la juste

valeur, les variations de juste valeur sont comptabilisées soit en résultat soit en capitaux propres suivant la catégorie d'instruments concernés. (cf. tableau suivant).

Instrument financier	Méthode d'évaluation ultérieure	Comptabilisation de la variation de valeur
Actifs détenus jusqu'à leur échéance	Coût amorti	Aucune comptabilisation sauf l'éventuelle dépréciation au titre du risque de crédit qui doit être comptabilisée en résultat
Actifs détenus à des fins de transaction	Juste valeur	En résultat
Actifs disponibles à la vente	Juste valeur	En capitaux propres, sauf si la dépréciation constatée a un caractère durable auquel cas constatation en résultat via une décote directe du titre concerné (ce qui modifie la valeur historique du titre)
Prêts et créances émis par l'entreprise	Coût amorti	En résultat
Instruments dérivés de taux (hors opérations de couverture)	Juste valeur	En résultat
Instruments dérivés de taux, en couverture de la juste valeur	Juste valeur	En résultat
Instruments dérivés de taux, en couverture des flux de trésorerie	Juste valeur	<ul style="list-style-type: none"> • en capitaux propres pour la partie efficace de la couverture • en résultat pour la partie inefficace
Instruments dérivés de change, en couverture d'un investissement net à l'étranger	Juste valeur	<ul style="list-style-type: none"> • en capitaux propres pour la partie efficace de la couverture • en résultat pour la partie inefficace
Passifs de trading	Juste valeur	En résultat
Autres passifs	Coût amorti	N.A
Dérivés de crédit (2)	Juste valeur	En résultat
Garanties	Juste valeur	En résultat, provision

(2) En IFRS, les dérivés de crédit ne satisfont généralement pas aux critères de classification en instruments de couverture

2.1.2 - Variations des capitaux propres

a) *Changement de méthodes comptables*

La norme IAS 8 distingue deux types de changements de méthodes :

- les changements provoqués par l'adoption d'une nouvelle norme ou une nouvelle interprétation ;
- les changements conduisant à une présentation plus appropriée dans les états financiers des transactions et événements sur la situation financière de l'entité, sa performance financière ou ses flux de trésorerie.

Il est à noter que le traitement de certains changements de méthode comptable provoqués par l'adoption d'une nouvelle norme peut être régi par des dispositions spécifiques (dispositions transitoires) formulées dans la nouvelle norme.

Un changement de méthode autre que celui dû à l'adoption d'une nouvelle norme, doit être appliqué de façon rétrospective et son impact doit être imputé sur les capitaux propres d'ouverture du premier exercice présenté en comparatif. Des informations relatives au contexte doivent être précisées en annexe.

Les effets des changements d'estimation doivent être appliqués prospectivement et impactent le compte de résultat :

- de la période du changement, si ce changement affecte cette période seulement ;
- de la période du changement et des périodes futures, si ce changement affecte les deux.

Selon les règles françaises qui reprennent ces dispositions, les changements de méthodes sont imputés obligatoirement sur les capitaux propres et l'impact est calculé après impôt. L'article 314-1 du règlement n° 99-03 prévoit explicitement la comptabilisation de l'impact d'un changement de méthode dans le compte de résultat si cela est nécessaire en raison de l'application de règles fiscales. De fait, cette possibilité ne s'applique qu'aux charges déductibles.

Les règles fiscales actuelles précisent que toute charge ou provision imputée sur les capitaux propres ne peut être déduite, même si elle est par nature déductible. En effet pour être déductible une charge doit être constatée par résultat. En revanche, toute opération augmentant la situation nette est considérée comme imposable en application de l'article 38-2 du CGI.

La norme IAS relative aux changements de méthode ne prévoit pas de dispositions relatives au traitement fiscal des opérations. La norme IFRS 1, "*dispositions relatives à la première application des IFRS*" précise que tous les ajustements doivent obligatoirement être imputés sur les capitaux propres d'ouverture. Ainsi, tous les changements de méthode doivent être comptabilisés en capitaux propres ce qui soulève les questions suivantes :

- si tous les changements de méthode comptables et les effets de la première application des IAS/IFRS étaient constatés en capitaux propres, quel serait le traitement des variations d'actif net à la hausse ou à la baisse ?
- si les règles fiscales actuelles étaient maintenues, les entreprises ayant adopté les normes de l'IASB, un dispositif fiscal spécifique devrait être mis en place relatif aux effets des changements de méthode et de la première application de ces normes :
- taxation immédiate ou étalée des différences de valeurs comptabilisées au bilan d'ouverture ?
- retraitement des écarts de valeurs pour correspondre au traitement fiscal actuel ?
- non taxation des écarts de valeur comptabilisés en capitaux propres, les entreprises devant alors suivre de façon séparée les valeurs comptables et les valeurs fiscales des biens ?

- si les règles fiscales actuelles venaient à être modifiées afin de correspondre aux règles comptables (normes internationales), un dispositif fiscal spécifique devrait être mis en place relatif aux effets des changements de méthode et de la première application des normes IFRS :
- taxation immédiate ou " gel " des différences de valeurs comptabilisées au bilan d'ouverture ?
- si l'administration fiscale envisageait la taxation des écarts nets (somme des écarts positifs et négatifs) imputés sur les capitaux propres, cette taxation serait-elle immédiate ou étalée ?
- En cas de non taxation, ce qui nécessiterait un double suivi comptable et fiscal des biens, ces écarts seraient-ils apurés dans le temps ou seraient-ils permanents ?

b) Comptabilisation des actions propres

Quelle que soit leur affectation d'origine, les actions propres (d'autocontrôle) sont classées en référentiel IFRS en déduction des capitaux propres.

Ainsi, toute acquisition d'actions propres qui serait comptabilisée en référentiel français en " Titres de placement " (régularisation de cours boursier, affectation à un programme de rachat d'actions) ou en " Titres immobilisés " (pour le reste) sera comptabilisée en référentiel IFRS en variation des capitaux propres.

Cette classification initiale en capitaux propres ne devrait plus permettre de constater des dépréciations ni de plus ou moins value lors de la cession de ces actions propres. En outre, l'acquisition d'actions propres se traduira par une réduction de situation nette qui en l'absence de modification de l'article 38-2 ne serait pas prise en compte pour la détermination du résultat fiscal.

c) Comptabilisation des obligations convertibles

En référentiel français, certains instruments financiers complexes sont comptabilisés en " dettes ", car il n'y a pas de distinction entre les différentes composantes de l'instrument. En référentiel IFRS, si l'instrument émis comprend une composante dette et une composante capitaux propres, celles-ci seront comptabilisées séparément. Dès lors le montant des intérêts et des dividendes comptabilisés diffèrera des modes de comptabilisation actuels.

En fiscalité, ces titres sont considérés comme des dettes et donnent uniquement lieu à la constatation d'une charge d'intérêts. Cette question de l'éclatement de l'instrument entre dette et capitaux propres a une incidence sur les variations de situation nette mais aussi sur la comptabilisation des charges financières et des dividendes. Un groupe de travail a été mis en place au CNC pour traiter de ce sujet.

d) Evaluation postérieure des actifs financiers

Les variations de valeur constatées sur les actifs disponibles à la vente sont comptabilisées en capitaux propres sauf en cas de dépréciation durable.

Les variations de valeur constatées sur les instruments dérivés en cas d'opérations de couverture de flux de trésorerie sont comptabilisées en situation nette pour la partie efficace de la couverture. Pour la couverture en juste valeur, la variation de valeur du dérivé passe en résultat.

Les modalités des évaluations postérieures des instruments financiers ont fait l'objet d'une étude détaillée dans le document de synthèse du groupe de travail IAS 32/39 auquel il convient de se référer.(cf tableau précédent).

2.1.3 - Actualisation

Les normes IFRS prévoient l'application obligatoire de l'actualisation si l'effet est significatif, pour les provisions, les produits, le coût d'entrée des immobilisations et pour la détermination des flux de trésorerie.

- *Actualisation des produits (IAS 18)*

La notion de chiffre d'affaires telle qu'elle est pratiquée en France n'existe pas en IFRS. La norme IAS 18 fait référence à la notion de "revenue", traduite en français comme "produits des activités ordinaires". En outre, selon cette norme, les produits doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. Ainsi en cas de différé de paiement, les produits doivent être actualisés, ce qui peut conduire à la constatation d'un produit inférieur à celui comptabilisé selon les règles françaises (nominalisme monétaire). Le taux d'actualisation à retenir est le plus facilement déterminable des deux taux suivants :

- taux qui prévaut pour un instrument similaire provenant d'un émetteur ayant une notation similaire ;
 - taux d'intérêt qui permet de rendre le montant nominal de l'instrument égal au prix de vente actuel au comptant des biens ou services.
- *Actualisation des passifs (IAS 37)*

Pour déterminer le montant de la provision pour risques et charges à constater, la norme IAS 37 § 45 impose l'actualisation des dépenses attendues que l'entreprise estime nécessaires pour éteindre l'obligation.

Les taux d'actualisation retenus doivent être les taux avant impôt reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et les risques spécifiques du passif évalué (IAS 37 § 47). La norme précise que les taux d'actualisation ne doivent pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

- *Dépréciation des actifs (IAS 36)*

En application de la norme IAS 36, la valeur d'utilité correspond à la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité. Les flux de trésorerie servant au calcul de la valeur d'utilité des immobilisations doivent être actualisés avec un taux qui correspond au rendement que les investisseurs requièrent pour l'actif considéré. Le taux d'actualisation qui correspond à un taux déterminé par le marché et avant effet d'impôt doit refléter la valeur temps de l'argent mais aussi les risques spécifiques de l'actif.

- *Coût d'entrée et prix de cession des immobilisations IAS 16 et IAS 38*

Selon les normes IAS/IFRS, si le paiement d'une immobilisation est différé au-delà des durées normales de crédit, son coût est l'équivalent du prix comptant, montant calculé par actualisation. La différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée en charges financières sur la durée du crédit, à moins que l'entreprise ait opté pour l'incorporation de ces coûts dans le coût d'entrée de l'immobilisation. De même les coûts de démantèlement inclus dans le coût d'acquisition d'un actif doivent être actualisés.

En cas de paiement différé, les produits résultant de la cession des immobilisations doivent être actualisés.

- *Provisions pour créances douteuses (IAS 39)*

Dans le référentiel international, si l'examen d'un dossier conduit à considérer que l'entreprise pourrait ne pas récupérer selon les conditions initiales prévues l'intégralité des sommes, une dépréciation calculée de

façon actuarielle est comptabilisée. La dépréciation est alors calculée sur la base d'un calendrier prévisionnel de perception de flux actualisés au taux d'intérêt effectif initial du contrat.

Cette méthode d'actualisation des flux prévisionnels pour calculer une provision pour risque de crédit est obligatoire à compter du 1^{er} janvier 2005 dans les comptes individuels des établissements financiers compte tenu du règlement N° 2002-03 du CRC.

- *Evaluation postérieure des instruments financiers : mécanisme du taux d'intérêt effectif*

La méthode du taux d'intérêt effectif est une méthode de calcul du coût amorti. C'est le montant auquel l'instrument financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale diminué des remboursements en principal, majoré/diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction pour dépréciation ou non recouvrabilité. Ce taux permet d'égaliser la valeur actualisée des flux futurs attendus jusqu'à l'échéance et le montant inscrit au bilan lors de la comptabilisation initiale. Ce calcul tient compte des coûts et des marges reçues ou payées ; les coûts de transaction sont donc compris dans les produits financiers. Lors des dernières réunions du Board de l'IASB, il a été précisé que les " incremental costs " devaient être inclus dans le calcul du taux actuariel. Cependant deux interprétations sont permises pour déterminer ces coûts marginaux qui peuvent correspondre :

- à l'ensemble des coûts supportés par l'entreprise pour cette activité ;
- ou aux coûts variables générés par l'opération prise isolément.

Dans les deux cas, une quote-part de frais généraux est étalée par le biais du taux d'intérêt effectif, seul le montant étalé diffère suivant le sens donné au terme " incremental/marginal ". L'étalement est effectué sur la durée de vie estimée des produits et l'impact de toute révision de ces durées de vie est calculé de façon prospective. Il est comptabilisé en résultat lors de l'ajustement.

Cette méthode conduit à constater des produits financiers calculés sur une base nominale ou sur une juste valeur et à amortir les primes et décotes de manière actuarielle sur la durée de l'actif. Ce mécanisme s'applique aussi bien pour les titres du marché obligataire ou monétaire. Les primes et décotes sont donc amorties en résultat de manière actuarielle sur la durée de vie des titres. L'amortissement est obligatoire et n'est jamais linéaire dans les normes IFRS. Selon les principes français, l'étalement n'est obligatoire que pour les établissements de crédit et les entreprises d'investissement et celui-ci est linéaire pour les valeurs mobilières et actuariel pour les titres de créances négociables et les instruments du marché interbancaire.

Pour les autres sociétés, l'étalement n'est actuariel (avec des modalités spécifiques pour le calcul de l'étalement) que si les conditions prévues à l'article 238 septies E du CGI sont réunies. Dans la pratique, la gestion de deux systèmes différents en terme d'étalement (IAS et comptes individuels) peut se révéler très complexe.

Les entreprises (les banques notamment) devront comptabiliser les produits sur une base actuarielle alors que la facturation aux clients sera faite sur une base nominale. Cette méthode est retenue pour déterminer les dépréciations relatives aux actifs détenus jusqu'à leur échéance et les actifs disponibles à la vente.

2.1.4 - Contrats de location

Selon la norme IAS 17 *Contrats de location*, un contrat de location est un accord par lequel le bailleur cède au preneur pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements. La norme distingue les contrats de location - financement des contrats de location simple et traite aussi des contrats de cession.

- Les contrats de location-financement donneraient lieu à la comptabilisation d'un actif et d'un passif chez le preneur comme s'il avait acquis le bien par le moyen d'un financement alors,

qu'aujourd'hui, en norme comptable française, le preneur ne constate aucun actif et comptabilise une charge de loyer, déductible de son résultat fiscal. Chez le bailleur, les contrats de location-financement donneraient lieu à la comptabilisation d'une créance financière généralement évaluée à la juste valeur du bien donné en location. En normes françaises, le bailleur conserve l'actif loué à son bilan, enregistre des produits de location et comptabilise des amortissements.

- L'application de la norme IAS 17 impose donc pour les contrats de location-financement, la comptabilisation chez le preneur d'un actif évalué à sa juste valeur, montant qui peut être différent du montant de la créance financière chez le bailleur. Le preneur constate un amortissement sur l'actif et une charge financière.
- Les contrats de location simple donneraient lieu, chez le preneur, à la constatation des redevances en charges pendant la durée du contrat. Chez le bailleur, les actifs faisant l'objet de contrats de location simple sont présentés à l'actif et les revenus sont comptabilisés en produits pendant la durée du contrat.

L'application de cette norme soulève des questions relatives à la détermination de la base de la taxe professionnelle tant chez le preneur (même si elle est déjà partiellement prise en compte) que chez le bailleur et pour la détermination du fait générateur de la TVA.

2.1.5 - Evaluation postérieure des avantages accordés au personnel

IAS 19 prescrit la comptabilisation obligatoire des avantages au personnel : avantages à court terme, long terme, postérieurs à l'emploi et les indemnités de fin de contrat.

Au passif, sont comptabilisées sous forme de dette ou de provision, toutes les sommes dues (en valeur actualisée) au personnel ou à ses ayants droits, que ces sommes soient acquises ou en cours d'acquisition. Au compte de résultat, sont comptabilisées les charges correspondant à l'augmentation des droits liée à l'exercice.

Selon les règles fiscales françaises, les provisions pour engagements de retraite ne sont pas déductibles. Seuls les paiements (cotisations définies) effectués envers des organismes extérieurs sont admis en déduction si les conditions fixées par la doctrine et la jurisprudence sont remplies. La recommandation du CNC N° 2003-R-01 reprend les dispositions de la norme IAS 19 et exclut de son champ d'application les avantages à court terme.

Les dispositifs mis en place dans les sociétés, relatifs aux avantages accordés au personnel, étant très diversifiés, une analyse plus détaillée de chaque système au regard des réglementations sociales et juridiques serait nécessaire pour déterminer de façon plus précise, les éventuelles incidences fiscales. Cependant la norme IAS 19 imposant la comptabilisation de tous les avantages accordés au personnel, son application (qui impliquerait une modification de l'article L 123-13 du code de commerce) contraindra les entreprises à recenser et comptabiliser tous les avantages postérieurs à l'emploi autres que les engagements de retraite, ce qui aura des incidences fiscales.

En outre, chaque année, les entreprises devront comptabiliser en charges l'ajustement annuel d'estimation des provisions (quelle que soit la catégorie d'avantages au personnel), ce qui conduit à s'interroger sur la déductibilité fiscale de cette charge.

2.2 – Autres divergences

2.2.1 – Reconnaissance des produits

- *Contrats à long terme et prestations de service*

La norme IAS 11 *Contrats de construction* impose la prise en compte des produits sur les contrats de construction (contrats à long terme) selon la méthode de l'avancement. La norme précise aussi les règles

spécifiques concernant le regroupement ou la séparation des contrats, ces règles ayant des conséquences sur la comptabilisation des produits à l'avancement.

De façon similaire, IAS 18 impose la comptabilisation pour les prestations de service des produits en fonction du degré d'avancement de la transaction à la date de clôture.

Les IFRS ne prévoient donc qu'une seule méthode pour la comptabilisation des contrats à long terme et des prestations de services : la méthode de l'avancement.

En normes françaises, deux méthodes sont possibles : la méthode de l'avancement (méthode préférentielle) et la méthode de l'achèvement.

Fiscalement, il n'y a pas de distinction entre contrats à long terme et prestations de service. Le principe repose sur la prise en compte des produits lors de l'achèvement des prestations, sauf pour les prestations continues, les prestations discontinues à échéances successives et travaux d'entreprises (article 38-2 bis du CGI). Le fait générateur de la TVA est l'exécution des travaux et l'exigibilité de la TVA repose sur les encaissements.

Les normes internationales ne permettent plus d'étaler certaines charges dans le temps et la modification du fait générateur des produits et des charges aurait une incidence sur la détermination du résultat fiscal, le calcul de la valeur ajoutée, la date d'exigibilité de la TVA et sur la base de calcul des autres impôts (Organic, imposition forfaitaire annuelle ...). En outre, la méthode de l'achèvement n'étant pas permise, un dispositif fiscal spécifique devrait être mis en place pour la période de transition.

- *Produits*

La norme IAS 18 impose la comptabilisation de produits dès lors que l'ensemble des critères suivants est rempli :

- (a) l'entreprise a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
- (b) l'entreprise ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
- (c) le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
- (d) il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise ; et
- (e) les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

La norme inclut plusieurs exemples en annexe qui présentent des cas où les conditions de la vente sont remplies au plan juridique mais pas au plan comptable. Fiscalement, la comptabilisation d'un produit intervient généralement lors de la livraison d'un bien.

En pratique, ces cas devraient être peu fréquents. Toutefois, dans certains cas, le fait générateur de la vente en application d'IAS 18 entraîne des résultats différents par rapport aux règles françaises, ventes incluant des contrats de maintenance, ventes avec engagement d'accorder des réductions monétaires ou autres avantages dans le cadre de politiques commerciales de filialisation.

2.2.2 – Evaluation des stocks à la clôture

Selon la norme IAS 2, les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation. Cette valeur nette de réalisation correspond au prix de vente estimé réalisable dans le cours

normal de l'exploitation, diminué des coûts d'achèvement estimés et des coûts nécessaires pour réaliser la vente. Toute dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation et toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel la dépréciation ou la perte se produit. Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks résultant d'une augmentation de la valeur nette réalisable doit être comptabilisé comme une réduction de montant des stocks comptabilisée en charges de l'exercice au cours duquel la reprise intervient.

Les estimations de la valeur nette réalisable sont basées sur :

- des estimations de valeur tenant compte des fluctuations du prix ou des coûts ayant directement trait aux événements survenant après la fin de l'exercice, dans la mesure où de tels événements confirment les conditions existant à la fin de l'exercice ;
- des estimations de valeur tenant compte du but dans lequel les stocks sont détenus. S'il existe un contrat de vente ferme, la valeur des stocks est fondée sur le prix de vente contractuel.

Selon les règles fiscales, les stocks doivent être évalués à leur coût de revient ou au cours du jour à la clôture si ce cours est inférieur au coût de revient (article 38-3 du CGI). Dans ce cas, la dépréciation doit être constatée par voie de provision (article 38 decies annexe III). Néanmoins, la jurisprudence a admis que dans certaines circonstances, une entreprise pouvait constater la dépréciation de son stock par décote directe (DB 4A 2523 n°5). Le cours du jour est la valeur que l'entreprise retirerait de la vente des produits effectuée dans des conditions normales et non du prix qu'elle devrait payer pour acquérir les produits. Cette valeur s'entend à l'exclusion de toute déduction destinée à tenir compte des frais de distribution.

Dans le référentiel international, la provision est donc calculée à partir de la valeur nette de réalisation des stocks i.e. en tenant compte des frais de cession, de distribution. Elle est aussi calculée à partir d'estimations tenant compte d'informations connues entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, ce qui ne correspond pas à la définition fiscale de ces provisions.

2.2.3 - Comptabilisation de l'impôt

La norme IAS 12 de l'IASB précise que la charge ou le produit d'impôt est égal au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice. L'impôt exigible est le montant d'impôt payable ou récupérable au titre du bénéfice fiscal ou de la perte fiscale d'un exercice.

Les passifs d'impôt différé correspondent aux montants d'impôt payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles imposables.

Les actifs d'impôt différé correspondent aux montants d'impôt recouvrables au cours d'exercices futurs au titre de :

- différences temporelles ;
- de report en avant des pertes fiscales ;
- de report en avant de crédits d'impôt.

Les actifs et passifs d'impôt différé sont évalués au taux de l'impôt dont l'application est attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt qui ont été adoptés à la date de clôture. L'impôt exigible ou différé doit être directement débité ou crédité dans les capitaux propres s'il concerne des éléments qui ont été crédités ou débités directement par les capitaux propres, lors du même exercice ou d'un exercice différent.

Les règles comptables françaises n'apportent aucune précision quant à la comptabilisation de l'impôt, et dans la pratique les entreprises retiennent la méthode de l'impôt exigible. Le montant d'impôt est

comptabilisé en résultat même s'il se rapporte à des éléments comptabilisés directement dans les capitaux propres. L'impôt est imputé sur les capitaux propres seulement dans certains cas particuliers :

- lors d'un changement de méthode, le prélèvement sur les capitaux propres est effectué net d'impôt ;
- en cas d'augmentation de capital, les frais d'émission sont imputés sur la prime d'émission pour leur montant net d'impôt.

L'administration fiscale a confirmé au président du CNC (lettre du 3 mai 2000) "*que la comptabilisation à l'actif du bilan d'un impôt différé resterait sans incidence sur le résultat imposable dès lors que l'économie potentielle d'impôt qu'il représente ne serait pas, sur le plan juridique, constitutive d'un droit de créance sur l'Etat et ne pourrait par suite, être regardée comme une créance acquise au sens des dispositions du 2 de l'article 38 du CGI.*" Cette position serait-elle maintenue dans le cas où les impôts différés seraient systématiquement comptabilisés ? En outre, ces impôts seraient comptabilisés dans les capitaux propres et un dispositif fiscal devrait être mis en place pour suivre les variations d'actif net à la hausse ou à la baisse.

2.2.4 - Comptabilisation des subventions

Selon la norme IAS 20, les subventions ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que l'entreprise se conformera aux conditions attachées à l'octroi des subventions et que les subventions seront reçues.

Les subventions liées à des actifs doivent être présentées au bilan soit en produits différés, soit en déduction du coût de l'immobilisation inscrit à l'actif.

Les subventions liées au résultat doivent être présentées dans le compte de résultat soit en produit, soit en déduction des charges auxquelles elles se rapportent.

La possibilité de compenser la valeur de l'actif et la subvention, conduisant à une minoration de la base amortissable et de la base soumise à la taxe professionnelle, n'est pas admise à ce jour par l'administration fiscale. De même, la compensation entre les charges et la subvention peut avoir des incidences sur le calcul du plafonnement valeur ajoutée et de l'intéressement.

2.2.5 - Compensation

Parfois en IFRS, certains encaissements ne sont pas comptabilisés en produits mais en réduction du coût d'un actif. Dans d'autres cas, des paiements sont comptabilisés en diminution de produits liés et non en charges distinctes.

Fiscalement et en normes comptables françaises, la comptabilisation de ces éléments en réduction soit de la valeur d'un actif ou d'un produit n'est pas toujours permise.

- *Dividendes*

La norme IAS 18 impose la comptabilisation des dividendes en valeur brute, avant prélèvement de la retenue à la source. Fiscalement la règle est identique.

Si les dividendes constituent manifestement la récupération d'une partie du coût d'acquisition de titres, ils viennent en diminution de la valeur d'entrée de ces titres (qui sont comptabilisés selon IAS 27 dans le cas de titres de participation dans des entités consolidées ou selon IAS 39 dans les autres cas).

Fiscalement, les distributions sont toujours comptabilisées immédiatement en résultat. Elles bénéficient généralement du régime mère-fille. L'imputation du dividende sur le prix de revient des titres nécessiterait un dispositif fiscal particulier.

- *Produits accessoires perçus pendant la construction d'un actif*

La norme IAS 16 modifiée prévoit que certains produits accessoires perçus lors de la construction d'un actif (ex : produits perçus de la vente d'échantillons produits lors de la mise en route d'une machine) viennent en réduction du coût de cet actif et ne sont pas comptabilisés en produits. La prise en compte en résultat intervient via un amortissement réduit de l'immobilisation (puisque la base amortissable est réduite).

Fiscalement, les produits accessoires rentrent dans la détermination du chiffre d'affaires et du résultat fiscal.

2.2.6 - Présentation des états financiers

- *Présentation laissée au choix des entreprises*

La norme IAS 1 prévoit la production d'états financiers sans en préciser le cadre formel et requiert un certain nombre d'informations minimales. De multiples informations sont présentées en annexe des différentes normes dont la présentation n'est pas normalisée. En outre, une très grande latitude est laissée à l'entreprise quant aux choix et à la définition des agrégats à présenter. Les états financiers des deux entreprises d'un même secteur d'activité peuvent être très différents.

Pour établir ces états financiers, les entreprises dans leur tenue quotidienne des comptes définissent leur propre système de tenue des comptes. Ainsi, les schémas d'écritures peuvent diverger.

En effet, si une entreprise adopte un plan de comptes version IFRS dans lequel les comptes de charges seraient directement répartis par fonction et où les comptes de charges par nature n'existeraient plus, il serait dans ce cas impossible de reconstituer les charges par nature et de calculer des indicateurs tels que celui de la " valeur ajoutée "...

Si la liasse fiscale actuelle n'était pas modifiée, l'adoption de la norme IAS 1 entraînerait des difficultés pour les entreprises :

- retraitements très importants ;
- nécessité de tenir deux comptabilités (une pour la liasse fiscale, une pour les comptes en IAS) avec éventuellement deux plans de comptes et saisie des écritures en double codification ;
- sécurité juridique : le plan de comptes déterminé par l'entreprise selon les IAS ainsi que la définition des agrégats seraient-ils opposables à l'administration fiscale ? Le sujet de la présentation des états financiers et surtout d'une présentation homogène par toutes les entreprises n'est pas qu'une question de " forme " pour l'administration fiscale. Cette préoccupation est d'ailleurs partagée par d'autres administrations (INSEE) ou parties prenantes, à savoir les établissements de crédit.
- *Modification du contenu du périmètre des comptes sociaux*

Les normes IAS 31 et IAS 27 imposent de reprendre sous certaines conditions, dans les comptes d'une entreprise, les actifs et les passifs des entités contrôlées conjointement. Ainsi, les participations détenues dans les SEP ou GIE devront être retraitées et les actifs et passifs de ces entités seront repris dans les comptes individuels de leurs associés.

Conclusion

Il ressort de cette étude, non exhaustive, que l'introduction des normes IAS/IFRS dans les comptes individuels aurait dans le cadre du maintien du principe de connexion des résultats comptable et fiscal, de fortes incidences sur les règles fiscales de détermination du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés mais aussi sur les bases d'imposition d'autres impôts et taxes (impôts locaux, TVA, IFA et taxes annexes) qu'il conviendrait d'approfondir. Certaines des divergences peuvent être retraitées sans difficultés, d'autres nécessitent des travaux plus lourds, voire le maintien de deux systèmes comptables ou d'information.

Le domaine des droits d'enregistrement assis sur les valeurs mentionnées dans les actes de mutation n'a pas été évoqué dans le cadre de l'étude et devrait être traité. Les références à la juste valeur et à la valeur d'utilité ne seront pas sans incidence.

Ces travaux ont été menés à partir des normes IAS/IFRS existantes au 31 décembre 2003, il conviendra de mettre à jour cette étude au regard des nouvelles normes et nouvelles interprétations à paraître.

En outre, de nombreux schémas comptables dépendent de l'analyse juridique des opérations et les travaux conduits par le groupe de travail "IAS et droit" pourront apporter des éléments supplémentaires au débat comptabilité/fiscalité.

Annexe 1

Tableaux récapitulatifs des mesures fiscales

? 1^{ère} partie : Incidence résultant de l'application des nouveaux règlements déjà en vigueur ou applicables au 1^{er} janvier 2005.

? Tableaux récapitulatifs des mesures fiscales envisagées par la Direction de la législation fiscale – DLF.

1A – Règlement n° 2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

1B – Projet de règlement relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs (Avis n° 2004-15 du CNC)

1C – Règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées

1A - REGLEMENT n° 2002-10 SUR LA DEPRECIATION ET L'AMORTISSEMENT DES ACTIFS

(applicable à compter du 1^{er} janvier 2005, avec anticipation possible à compter du 1^{er} janvier 2002 pour les composants)

Anciennes règles comptables	Nouvelles règles comptables	Règles fiscales actuelles	Difficultés fiscales	Propositions de modifications
Le mode et la durée d'amortissement sont déterminés pour une immobilisation ; les dépenses qui n'ont pas pour effet d'augmenter la durée de vie d'une immobilisation sont comptabilisées en charge	Si dès l'origine, un ou plusieurs éléments de l'actif ont des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément, avec un plan d'amortissement propre (donc une durée propre) ; le remplacement d'un composant devra être immobilisé	Il n'existe pas cette notion de composant en fiscalité mais rien ne s'y oppose ; le remplacement d'une partie de l'actif est considéré comme un entretien et est déductible sauf s'il augmente la durée de vie de l'immobilisation	Elles sont de deux ordres : - il n'existe pas de décomposition type ni durée d'amortissement connue des composants : outre que cela crée un facteur d'incertitude, cela remet en cause en partie les durées d'usage, aujourd'hui très avantageuses (3) et peut-	Se conformer à la définition comptable des composants mais avec le risque d'absence d'uniformité (4) ; la doctrine prévoit qu'à l'exception des immeubles de placement, la "structure" conservera la durée d'usage de

			<p>être le régime des ICS;</p> <p>.les conséquences en matière de TP si le coût de remplacement est supérieur au coût d'origine</p>	<p>l'immobilisation concernée, avec la possibilité d'utiliser un amortissement dérogatoire</p> <p>Mesures d'ordre réglementaire et doctrinal</p>
	<p>La première application de l'approche par composants peut être effectuée selon deux méthodes : la méthode de reconstitution du coût historique et la méthode de réallocation des valeurs comptables (5).</p>	<p>Aucun texte n'interdit l'une ou l'autre des méthodes mais le rattrapage d'amortissement nécessite de transiter par le compte de résultat</p>	<p>La deuxième méthode a un coût fiscal moindre puisqu'elle est prospective sur le calcul des amortissements ultérieurs, la première méthode peut donner des résultats contrastés selon que l'entreprise a ou non déjà procédé à des remplacements</p>	<p>Ne pas privilégier une méthode, sans obligation de transiter par le compte de résultat pour bénéficier d'une déduction fiscale, et prévoir dans la loi que les conséquences de la première application de l'approche par composants devront être, sur le plan fiscal, étalées sur 5 ans, avec la possibilité de prévoir un plancher en vue d'éviter un suivi pour de faibles enjeux</p> <p>Mesure législative</p>
<p>L'amortissement doit être calculé sur le prix de revient diminué de sa valeur résiduelle de revente : cette disposition comptable n'était en pratique jamais appliquée dans les comptes sociaux</p>	<p>Le règlement réaffirme que le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle, lorsqu'elle est significative et mesurable</p>	<p>L'article 15 de l'annexe II prévoit que les amortissements des biens d'investissement sont calculés sur la base du prix de revient</p>	<p>Pas de difficultés nouvelles sauf si l'article 15 de l'annexe II est modifié pour prendre en compte la valeur résiduelle</p>	<p>Aucune modification n'est à envisager : dans le cas où l'entreprise a diminué la base amortissable de la valeur résiduelle de revente, un amortissement dérogatoire sera autorisé</p> <p>Mesure d'ordre doctrinal</p>

(3) Fixées par une DB ancienne, elles sont beaucoup plus courtes que les durées de vie économiques

(4) même si des consignes seront données aux services, l'absence de décomposition type par actif ou secteur est source de litige avec les entreprises.

(5) la première consiste à reconstituer le coût réel des composants qui auraient dû être activés et les amortissements qui auraient dû être appliqués, la seconde à ventiler les VNC des différents composants et à commencer un nouveau plan d'amortissement

Anciennes règles comptables	Nouvelles règles comptables	Règles fiscales actuelles	Difficultés fiscales	Propositions de modifications
<p>Exceptionnellement, une immobilisation amortissable peut faire l'objet d'une provision lorsque la dépréciation n'est pas jugée définitive ; une provision pour dépréciation d'immobilisation incorporelle ou financière doit être comptabilisée si sa valeur vénale est inférieure à sa valeur d'inventaire</p>	<p>A chaque clôture, la VNC de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle (6) et la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié</p>	<p>L'article 39-1-5° du code dispose que, pour être déductible, une provision doit être constituée pour faire face à une charge nettement précisée que des événements en cours rendent probable : en pratique, l'administration, comme la jurisprudence, est très réservée sur la possibilité de provisionner des éléments amortissables (7)</p>	<p>L'obligation de procéder à un test de dépréciation systématique risque d'augmenter le nombre des provisions fondées sur la valeur d'usage, dont les modalités de calcul sont très subjectives. De ce fait, les bases d'amortissement seront réduites et cela pourrait aboutir à ne plus respecter la règle de l'amortissement minimal obligatoire</p>	<p>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 ne seront pas opposées</p>

				Mesure d'ordre doctrinal
--	--	--	--	--------------------------

(6) la valeur actuelle est la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, cette dernière étant appréciée au regard de l'estimation des cash-flow actualisés

(7) pour l'admettre, il faut des éléments exceptionnels tels qu'expropriation pour un immeuble, abandon de la production pour un matériel : l'administration refuse par ailleurs la dépréciation des immeubles de placement fondée sur la valeur vénale ou d'usage dès lors qu'il n'y a pas intention de revendre

1B- PROJET DE REGLEMENT SUR LA DEFINITION ET L'EVALUATION DES ACTIFS (Avis n°2004-15)

(applicable à compter du 1^{er} janvier 2005, anticipation possible a/c du 1^{er} janvier 2006)

Anciennes règles comptables	Nouvelles règles comptables	Règles fiscales actuelles	Difficultés fiscales	Propositions de modifications
Le PCG ne donnait pas de définition des immobilisations incorporelles : c'est la jurisprudence du CE qui a défini les conditions d'activation (8)	Le champ du règlement exclut les contrats de location ; pour les autres immobilisations incorporelles, le critère de cessibilité n'est pas retenu. Par ailleurs, le règlement exclut expressément des critères de comptabilisation à l'actif les dépenses créées en interne telles que les marques (donc les frais de dépôt de marque)	A défaut de précision de texte comptable et de définition fiscale des immobilisations, la doctrine se réfère à la jurisprudence évoquée ci-contre pour l'activation des droits incorporels.	Le champ du règlement excluant les contrats de location, cette jurisprudence reste d'actualité ; en revanche, pour les autres immobilisations incorporelles, les textes comptables seront opposables	En l'absence de définition fiscale des immobilisations, aucune modification n'est à prévoir : les textes comptables sont opposables à l'administration ; l'administration renoncerait à l'immobilisation fiscale des frais de constitution d'une marque en interne (9) Mesure d'ordre doctrinal
Le coût d'acquisition des immobilisations corporelles comprend le prix d'achat et les frais accessoires (10)	Le règlement ajoute deux nouveaux types de dépenses aux frais accessoires : les coûts de démantèlement et de restauration des sites ; les droits de mutation, commissions et frais d'actes mais il s'agit simplement d'une option d'activation pour ces dernières dépenses	Le coût de revient d'un bien, défini à l'article 38 quinquies de l'annexe III, correspond à la définition comptable actuelle. Les coûts de démantèlement sont comptabilisés aujourd'hui de manière étalée sous forme de provision ; les droits de mutation, commissions et frais d'actes sont comptabilisés en charges	Se connecter au nouveau texte comptable éviterait des retraitements importants mais il faudrait prévoir, dans un souci de neutralité fiscale, l'exclusion de la base TP des coûts de démantèlement (11) ; par ailleurs, il ne peut être question d'autoriser l'amortissement de ces dépenses sur les mêmes modalités que l'immobilisation concernée (12) ; s'agissant des droits de mutation, commissions et frais d'acte, l'option pour l'activation fera perdre le bénéfice de la déductibilité immédiate desdits frais	L'article 38 quinquies serait modifié pour transposer les nouvelles règles comptables, ce qui évitera notamment des retraitements extra-comptables sur les droits de mutation ; les articles 310 HF de l'annexe II et 324 AE de l'annexe III seront amendés pour annuler les effets en matière TP de l'immobilisation des coûts de démantèlement ; la doctrine confirmera, comme le prévoit le projet de règlement, que les coûts de démantèlement suivent leur propre rythme d'amortissement Mesures d'ordre réglementaire et doctrinal
Le coût de production d'un bien (immobilisation ou stock) peut incorporer des charges financières	Le règlement maintient cette option en l'étendant au coût d'acquisition d'un bien	Les articles 38 quinquies et 38 nonies de l'annexe III excluent du coût de revient les frais financiers	Pas de difficultés nouvelles	Dans le but de se rapprocher des textes comptables, il est envisagé de lever cette exclusion (13), ce qui supprimerait des

				retraitements Mesure réglementaire
Anciennes règles comptables	Nouvelles règles comptables	Règles fiscales actuelles	Difficultés fiscales	Propositions de modifications
Des charges concernant plusieurs exercices futurs peuvent faire l'objet d'un étalement	Cette notion n'existe plus : les sommes concernées seront comptabilisées en charge ou, dans quelques situations, considérées comme faisant partie du coût de revient d'un bien	La notion de charges à répartir n'est pas reconnue sur le plan fiscal : elle est donc immédiatement déduite et l'amortissement correspondant est réintégré	Il n'y a pas de difficulté sauf lors du changement de méthode : en effet, pour les charges à répartir qui seront immobilisées, l'amortissement ultérieur devra être sans fondement légal autre que la double déduction	Deux possibilités existent pour traiter le transfert des charges à répartir en immobilisations : prévoir l'imposition de ce transfert ou la non-déductibilité des amortissements ultérieurs (14) . Mesure législative

(8) Les conditions sont que les droits susceptibles d'être immobilisés doivent constituer une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante, être cessibles

(9) le CE, dans un arrêt du 31/01/1997, n° 158678, a considéré que les frais de dépôt doivent toujours être immobilisés

(10) ces frais accessoires comprennent les droits de douane, la TVA non récupérable, les frais de transport et d'installation nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien

(11) en effet, aux termes des articles 310 HF de l'annexe II et 324 AE de l'annexe III, la valeur locative qui sert de base à la TP est le prix de revient des immobilisations

(12) en effet, si le mode dégressif et la durée fiscale avantageuse dont bénéficie l'immobilisation concernée étaient appliqués à ces dépenses, cela aboutirait à déduire plus rapidement lesdites dépenses

(13) le report désormais illimité des déficits rend plus facile cette suppression

(14) cette dernière possibilité impose un suivi, au contraire de la première

1C- REGLEMENT n° 2004-01 SUR LE TRAITEMENT COMPTABLE DES FUSIONS ET OPERATIONS ASSIMILEES

(applicable à compter du 1^{er} janvier 2005, avec anticipation possible à compter du 9 juin 2004)

Anciennes règles comptables	Nouvelles règles comptables	Règles fiscales actuelles	Difficultés fiscales	Propositions de modifications
La transcription des apports chez la société bénéficiaire se faisait, au choix des parties à l'opération, à la valeur nette comptable ou à la valeur réelle	La transcription des apports se fera à la VNC pour les opérations entre entités liées (15) et à la valeur réelle pour les entités sous contrôle distinct	L'article 209 II prévoit que le transfert des déficits de la société absorbée ou apporteuse, s'il est agréé, est limité soit à la valeur brute des actifs immobilisés apportés (16) soit à la valeur d'apport de ces mêmes éléments si elle est plus élevée	Dans la mesure où la valeur d'apport est obligatoirement la VNC pour les opérations entre entités liées (17) , laquelle est souvent inférieure à la valeur réelle, ces opérations risquent d'être pénalisées en matière de plafonnement des déficits transférables dès lors que la seconde limite ne jouera plus	L'article 209-II sera modifié en vue de permettre un transfert de déficits sans limitation Mesure législative
Le faux mali de fusion (18) était considéré comme une charge comptable ou un	Le faux mali sera considéré systématiquement comme un élément incorporel à l'actif du	Il n'y a pas aujourd'hui pas de règles fiscales : la doctrine, comme la jurisprudence,	Il ne peut être admis, dans le cadre du régime de faveur, la dépréciation du faux mali ni sa	L'article 210 A sera modifié pour interdire la provision pour

élément incorporel	bilan, il sera déprécié en fonction des actifs sous-jacents apportés par la société absorbée et sera sorti du bilan au fur et à mesure de la sortie de ces sous-jacents	considère le faux mali comme fiscalement non déductible mais ne s'est pas prononcée sur son traitement fiscal ultérieur	constatation en perte au fur et à mesure de la sortie des actifs sous-jacents dans la mesure où la perte ainsi admise correspondrait à des plus-values non imposées lors de la fusion (19) .	dépréciation du faux mali et la déductibilité fiscale de la perte comptable lors de sa sortie du bilan ; l'état prévu à l'article 54 septies sera complété pour suivre le prix de revient fiscal du faux mali Mesure législative
Le vrai mali de confusion de patrimoine est une charge comptable	Le règlement confirme ce traitement	La doctrine n'est pas fixée sur ce point : des pratiques diverses existent mais le refus systématique de la déductibilité fiscale d'un vrai mali de confusion ne peut être utilement soutenu	Admettre la déductibilité fiscale de ce vrai mali peut faire double emploi avec les déficits transférés par agrément ou non (filiale membre d'un groupe fiscal) ou permettre le transfert indirect de M-V à LT	Le transfert des déficits devenant possible sans limitation, un article 209 II bis sera créé pour interdire la déduction du vrai mali correspondant à l'actif net négatif de la société absorbée Mesure législative

(15) La VNC sera également obligatoire pour les opérations concernant des entités sous contrôle distinct et réalisées à l'envers

(16) hors immobilisations financières

(17) par ailleurs, une modification de l'article 38 quinquies de l'annexe III pourrait être envisagée pour ne plus tirer les conséquences TP actuelles (contestées par une partie de la jurisprudence) de la reprise de la valeur brute à l'actif du bilan en cas d'apport à la VNC

(18) ce faux mali (ou survaleur) correspond, au moment de la fusion, à la différence entre le prix d'acquisition des titres de la société absorbée et la valeur d'apport (VNC) de l'actif net de cette dernière

(19) admettre une telle perte reviendrait à vider de sa substance le régime de faveur des fusions pour les opérations entre entités sous contrôle distinct

Annexe 2 : Normes étudiées

Groupe	Problématiques	Normes analysées
Valeurs d'entrée	<ul style="list-style-type: none"> fait générateur de la comptabilisation des actifs/ passifs, des charges et produits valeur nominale/ juste valeur inscription ou non à l'actif comptabilisation du chiffre d'affaires détermination du coût d'entrée 	<p>IAS 2 : Stocks</p> <p>IAS 16 : Immobilisations corporelles</p> <p>IAS 17 : Contrats de location</p> <p>IAS 18 : Produits des activités ordinaires</p> <p>IAS 19 : Avantages du personnel</p> <p>IAS 20 : Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique</p> <p>IAS 22 : regroupements d'entreprises</p>

		<p>IAS 23 : Coût des emprunts</p> <p>IAS 27 : Etats financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales</p> <p>IAS 37 : Provisions passifs et actifs éventuels</p> <p>IAS 38 : Immobilisations incorporelles</p>
Evaluations postérieures	<ul style="list-style-type: none"> • amortissements : mode, durée, valeur résiduelle • dépréciations • réévaluations 	<p>IAS 2 : Stocks</p> <p>IAS 10 : Evénements postérieurs à la clôture</p> <p>IAS 11 : Contrats de construction</p> <p>IAS 16 : Immobilisations corporelles</p> <p>IAS 17 : contrats de location</p> <p>IAS 19 : Avantages au personnel</p> <p>IAS 20 : Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique</p> <p>IAS 21 : Effets des variations des cours des monnaies étrangères</p> <p>IAS 22 : regroupements d'entreprises</p> <p>IAS 27 : Etats financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales</p> <p>IAS 36 : Dépréciation des actifs</p> <p>IAS 37 : Provisions passifs et actifs éventuels</p> <p>IAS 38 : Immobilisations incorporelles</p> <p>IAS 40 : Immeubles de placement</p> <p>IAS 41 : Agriculture</p>
Ecritures capitaux	<ul style="list-style-type: none"> • changements de méthodes comptables 	<p>IAS 8 : Résultat net de l'exercice</p> <p>IAS 12 : Impôts sur le résultat</p> <p>IAS 16 : Immobilisations corporelles</p>

propres/ résultat	<ul style="list-style-type: none"> • réévaluation • juste valeur 	<p>IAS 21 : Effets des variations des cours des monnaies étrangères</p> <p>IAS 22 : regroupements d'entreprises</p> <p>IAS 38 : Immobilisations incorporelles</p> <p>IFRS 2 : paiements en actions et assimilés</p>
Présentation des états financiers	<ul style="list-style-type: none"> • compensation • soldes intermédiaires • disponibilité de l'information 	<p>IAS 1 : présentation des états financiers</p> <p>IAS 8 : : Résultat net de l'exercice</p> <p>IAS 18 : Produits des activités ordinaires</p> <p>IAS 24 : Information relative aux parties liées</p> <p>IAS 31 : Information financière relative aux participations dans les coentreprises</p> <p>IAS 33 : résultat par actions</p> <p>IAS 34 : Information financière intermédiaire</p> <p>IAS 35 : Abandon d'activité</p>
Titres Instruments financiers	<ul style="list-style-type: none"> • classification des actifs et passifs • évaluation à la juste valeur • comptabilisation des dérivés • traitement des relations de couverture 	<p>IAS 27 : Etats financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales</p> <p>IAS 28 : Comptabilisation des participations dans les entreprises associées</p>