

## Nouvelles normes comptables

19 Comptabilité et fiscalité :  
Je t'aime, moi non plus

Étude rédigée par :

**Éric DELESALLE,**Expert-comptable associé, Delesalle Dupui  
Borremans, Professeur agrégé, Cnam-Intec,  
Commissaire aux comptes

Dans le numéro 17 du 28 avril 2005 de Droit fiscal, Dominique Villemot a détaillé le rapport d'étape du groupe « IAS & Fiscalité » présenté à l'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité (CNC) le 24 mars 2005. Il est fait état, d'une part, des solutions apportées (ou annoncées) quant aux conséquences fiscales de la stratégie de convergence (c'est-à-dire de reprise) des dispositions du plan comptable général (PCG) avec les normes comptables internationales (IAS-IFRS) en matière de définition, d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des amortissements et dépréciations, et des fusions et, d'autre part, d'une identification des principales difficultés qui seraient à résoudre en cas d'approfondissement de cette stratégie sur d'autres domaines (notamment en matière d'évaluation en juste valeur).

1 - Si la question de l'évolution de la normalisation comptable nationale a été clairement posée par l'article 5 du règlement européen n° 1606/2002 du 19 juillet 2002 (*JOUE*, 11 sept. 2002) qui donne la responsabilité aux États membres d'« autoriser ou obliger » l'application des normes IAS-IFRS aux « autres » comptes que les comptes consolidés des sociétés cotées (c'est-à-dire concrètement aux comptes sociaux de toutes les entités et aux comptes consolidés des groupes ne faisant pas appel public à l'épargne)<sup>1</sup>, la réponse française du maintien du PCG avec une stratégie d'évolutions rapides par convergence (c'est-à-dire de « recopie ») avec les normes IAS-IFRS s'est réalisée depuis cette date sans réel débat, ni « vote » : une forme de « main invisible » a poussé à la réalisation de ces évolutions, dans un cadre pouvant comprendre des ambiguïtés<sup>2</sup> et avec des interférences juridiques importantes mais non analysées *a priori*.

2 - La question des liaisons entre la comptabilité et la fiscalité a clairement été posée au niveau du groupe de travail « IAS & Fiscalité » du CNC, avec un cadre général de travail marqué par trois principes de base énoncés par la Direction de la législation fiscale (DLF) :

- **maintien de la connexion** entre ces deux matières, par respect des dispositions de l'article 38 *quater* de l'annexe III au CGI : « 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 » ;

- recherche de solutions assurant la **simplicité des traitements** : c'est à ce titre qu'il y a une forme de « capture » de la réforme comptable par l'administration fiscale, puisqu'il est exclu d'entrer dans un système de tableaux n° 2058 décomposés en autant de feuillets qu'il y a de lettres dans l'alphabet ;

- contrainte de la « **neutralité** » des effets budgétaires des modifications : autrement dit, les modifications ne sont pas à utiliser pour la réalisation d'un « grand soir de la fiscalité directe des sociétés », les « gains » devant compenser les « pertes » au niveau macro-économique mais non au niveau micro-économique.

3 - Le rapport d'étape du groupe « IAS & Fiscalité » du CNC apporte des précisions sur les positions préparées par la DLF sur les trois grands sujets des réformes comptables applicables aux commerçants, personnes physiques et morales<sup>3</sup>, pour les exercices ouverts depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, alors même que les décrets et les instructions ne seront officiellement disponibles qu'au cours du troisième trimestre 2005. La loi de finances rectificative pour 2004 (*L. fin. rect. 2004*, n° 2004-1485, 30 déc. 2004, art. 42, I, E : *Dr. fisc.* 2005, n° 5, comm. 141 et 142) s'est, en effet, limitée à l'adoption de quelques dispositions ponctuelles, à savoir l'échelonnement sur cinq ans des impacts d'ouverture de l'application de la méthode de l'amortissement par composant en cas d'option comptable pour la méthode rétrospective (*CGI*, art. 237 septies, I)<sup>4</sup> et la non double déductibilité des charges différées et à étaler (*CGI*, art. 237 septies, II). Cette forme de « course

1. Selon le treizième considérant du règlement européen : « (...) il est nécessaire de laisser aux États membres la faculté d'autoriser ou d'obliger les sociétés qui font appel public à l'épargne à établir leurs comptes annuels sur la base des normes comptables internationales adoptées conformément à la procédure prévue au présent règlement. Les États membres peuvent aussi décider d'étendre cette autorisation ou obligation à d'autres sociétés en ce qui concerne l'établissement de leurs comptes consolidés et/ou de leurs comptes annuels ».

2. L'étude de Dominique Villemot met clairement en lumière l'utilisation de mots différents pour expliquer la réforme : celui de « modernisation » par le ministre de l'Économie et des Finances et celui de « convergence » par le président du CNC !

3. Les associations (loi de 1901) soumises à l'impôt sur les sociétés sont aussi concernées pour la partie fiscalisée de leurs activités.

4. Cet échelonnement étant optionnel en cas d'impact total inférieur à 150 000 €.

contre la montre », face à d'importants changements notamment sur les immobilisations, tant au niveau des valeurs brutes qu'au niveau des amortissements et des dépréciations, avec des textes comptables récents, des questions d'interprétation non résolues et des règles fiscales non encore officiellement publiées, n'a aucune explication fondée en dehors de l'application de la « convergence » décidée par la technocratie ! Pour les juristes et les praticiens, ceci ne s'opère pas sans difficulté, et l'auteur a d'ailleurs préconisé que la date d'application de ces nouvelles dispositions soit décalée au 1<sup>er</sup> janvier 2006<sup>5</sup>. Aucune réaction, tant des entreprises que des organisations de professionnels, n'a cependant été officiellement communiquée sur ce point.

4 - Pour ce qui concerne la **comptabilisation des fusions** et des opérations assimilées, la réforme 2005 s'inscrit dans un cadre de compatibilité avec la norme IFRS-3 sur les regroupements d'entreprises, et non de convergence ; les spécificités juridiques et fiscales nationales ont été prises en considération et le texte pose d'ailleurs moins de difficultés d'application puisqu'il est basé sur des éléments concrets et juridiquement stabilisés ; les précisions de l'article 42 de la loi de finances rectificative pour 2004 précitée en matière de report sans limitation des déficits de la société absorbée à la société absorbante<sup>6</sup> et de non-reconnaissance fiscale du mali technique sont ainsi plus détaillées, même si l'instruction administrative est attendue au cours de l'été 2005 avec intérêt.

5 - La mise en œuvre de la stratégie de la convergence du PCG avec les normes comptables IAS-IFRS constitue, en réalité, une décision politique : il s'agit d'avoir une « langue comptable unique » permettant notamment des comparaisons aisées et de faciliter l'éducation. Mais ce rêve se heurte, en pratique, à de nombreux obstacles qui expliquent la situation délicate des praticiens du droit comptable et du droit fiscal aujourd'hui :

- les normes comptables internationales sont rédigées dans un style littéraire ni juridique, ni pratique, et parfois même incompréhensible<sup>7</sup> alors même que le normalisateur international IASB a clairement précisé qu'il n'a pas à s'occuper des problèmes d'application et qu'aucun organisme efficace d'interprétation n'est en place<sup>8</sup> ;

- le référentiel IAS-IFRS est défini sur la recherche de définitions de présentation et d'évaluation en adéquation avec les investisseurs de capitaux à risques dénommés de manière classique en France la « veuve de Carpentras » ; mais, concrètement, la comptabilité n'a pas qu'une dimension d'informations destinées aux marchés, alors même que l'inclusion de la finance<sup>9</sup> dans les évaluations peut amener à des incohérences par confusion des genres ;

- les normes IAS-IFRS évoluent de manière régulière, notamment par l'application de la politique de convergence du référentiel international vers les normes comptables américaines<sup>10</sup>, et les « sachants » de l'IASB vont reprendre dès le début de l'année 2006 l'adoption de normes pouvant avoir des impacts très significatifs,

notamment au regard de l'élargissement des évaluations en juste valeur, et de l'abandon de la notion de compte de résultat !

6 - Alors, pour certains, la solution serait de procéder rapidement à une déconnexion entre comptabilité et fiscalité. Il s'agirait alors d'organiser un système à trois dimensions : une comptabilité « IAS-IFRS, juste valeur » pour les besoins de l'information des investisseurs, une comptabilité « fiscale » pour calculer et justifier l'impôt sur les sociétés, et une comptabilité « juridique » pour déterminer (sans doute) le montant du résultat distribuable aux actionnaires ! Ce système aboutirait donc à des incohérences graves par rapport à notre tradition juridique des soixante dernières années, et ne pourrait pas être considéré comme assurant une meilleure comparabilité des comptes, faute de savoir déterminer lesquels... comptent ! En outre, les complications issues d'une telle déconnexion sont loin d'être analysées, et les coûts engendrés par sa mise en œuvre seraient certainement considérés, à juste titre, comme inacceptables notamment pour les petites et moyennes entreprises. En tout état de cause, cette « révolution » ne pourra pas être raisonnablement mise en œuvre ni à court terme, ni à moyen terme, alors même que parallèlement, la Commission européenne réfléchit sur un schéma inverse, avec l'opportunité de retenir le résultat IAS-IFRS comme base fiscale (unique ?) imposable en Europe<sup>11</sup>.

7 - L'autre piste d'évolutions envisagée par certains serait de réserver les évolutions comptables décrites aux « grandes » sociétés, et d'exempter les « petites et moyennes » entreprises de ces réformes. Il y aurait un système comptable à deux vitesses. On pourrait même avoir des comptes de qualité moindre (établis par des comptables de « deuxième classe ») et des comptes de qualité normée (établis par des comptables de « première classe »)<sup>12</sup>. Cette évolution apparaît tout aussi problématique (tant en termes de sécurité juridique que de notion de transparence de l'information financière et comptable) que l'éventuelle solution de la déconnexion. L'aboutissement du projet de corps de normes simplifiées IAS-IFRS pour les PME<sup>13</sup> par l'IASB verra, sans aucun doute, des promoteurs d'une telle stratégie. Il appartient, toutefois, sur ce sujet de savoir raison garder, et de ne pas s'engager vers des schémas relevant en réalité de « cercles vicieux ».

8 - Au plan pratique et concret, les évolutions comptables introduites dans le PCG pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 posent des questions fiscales dont les réponses ne sont que partiellement analysées dans le rapport d'étape du groupe « IAS & Fiscalité » du CNC<sup>14</sup>. Les quelques illustrations mentionnées ci-après permettent de juger de l'étendue des interrogations en cours...

• **Réforme comptable des amortissements : le calcul par composant**

9 - L'Administration semble avoir choisi de procéder à sa propre définition du « composant », qui pourrait être différente de l'analyse comptable. Le décret à paraître confirmera cette éventuelle difficulté.

10 - En tout état de cause, au plan comptable, il nous apparaît nécessaire de préciser que l'analyse par composant doit être réservée à

5. Voir point de vue publié dans La Tribune du 24 mars 2005.

6. Dans le cadre de l'application du régime spécial des fusions.

7. À titre d'exemple : norme IAS 39, § 30 : « Si l'entité ne transfère pas, mais ne conserve pas non plus, la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif transféré, et conserve le contrôle de l'actif transféré, elle continue à comptabiliser l'actif transféré à hauteur de son implication continue (...) » (V. JOUE n° L 363, 9 déc. 2004, p. 15).

8. Ce qui peut faire le « bonheur » des réseaux internationaux d'audit !

9. Il s'agit, par exemple, de la question de la juste valeur pouvant être calculée à partir d'une analyse plus ou moins subjective de flux futurs de trésorerie estimés et actualisés, dont les hypothèses de calculs ne sont pas neutres au niveau final.

10. Cette stratégie de convergence est notamment établie par l'accord de Norwalk d'octobre 2002, conclu entre l'IASB et le normalisateur comptable américain (FASB), alors même que si les Américains contrôlent de fait l'IASB, les normes IAS-IFRS ne sont pas reconnues aux États-Unis !

11. Voir le rapport de synthèse sur les résultats de la consultation publique réalisée en 2003 par la DG « Fiscalité et union douanière » et concernant l'application des normes comptables internationales en 2005 et ses conséquences en ce qui concerne l'instauration d'une base d'imposition consolidée pour les activités transeuropéennes des sociétés commerciales.

12. Il faudrait notamment apprécier les conséquences d'une telle situation au regard des exigences de transparence d'information financière, de sécurité du crédit et des modalités de passage d'une « classe » à l'autre, etc.

13. Il reste à s'entendre sur la notion même de PME ; pour certains, il s'agirait de toutes les entités n'ayant pas de « responsabilité publique » dans la production des informations financières ; il s'agit d'une notion large et floue, car il est évident que toute entreprise a une telle responsabilité au regard des prêteurs, des salariés, des propriétaires, etc.

14. En tête du rapport, il est aussi précisé que les éléments donnés ne sauraient « constituer une prise de position formelle de l'Administration au sens de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales ».

des cas où sa mise en œuvre a un objet économique réel et qui ont des incidences par rapport à l'« ancien système » des durées d'usage ; concrètement, à notre avis, seuls les matériels industriels (inscrits au compte n° 215 de la nomenclature comptable), les immeubles et les actifs détenus dans des secteurs particuliers (les loueurs de voitures, le transport, l'hôtellerie-restauration, etc.) devraient être concernés.

**11** - Restent aussi à préciser les questions pratiques sur le niveau de détail dans la décomposition, les liaisons avec le suivi du stock de pièces détachées (qui sera, pour certains éléments, désormais traité en immobilisations en cours, entrant dans le champ d'imposition de la taxe professionnelle), la convergence avec les durées retenues dans les comptes consolidés, la possibilité de mixer les modes d'amortissement d'une immobilisation décomposée, la reconnaissance ou non au plan fiscal d'un composant au titre des dépenses futures de gros entretien (comme le composant « ravalement futur » pour les immeubles), etc.

**12** - Pour la première application, la solution comptable d'analyse prospective (dite « méthode de réallocation des valeurs nettes comptables ») semble être, à la fois, plus simple et plus raisonnable par rapport à la solution de l'analyse rétrospective (dite « méthode de reconstitution des coûts historiques amortis »)<sup>15</sup>. Néanmoins, pour pouvoir être qualifiés d'IAS-IFRS, les comptes doivent retenir le deuxième traitement, du fait du dogme posé par la norme IFRS-1. Mais personne ne prévoit une obligation d'étiquetage des comptes sociaux selon les normes IAS-IFRS, sauf à tenir compte de la contrainte réelle de la vie des groupes établissant des comptes consolidés.

**13** - La question de l'application des nouvelles règles aux « non-commerçants » est aussi posée (cas des agriculteurs, des professionnels libéraux BNC,...) : va-t-on maintenir plusieurs systèmes d'amortissement fiscalement autorisés ou va-t-on vers un système... convergent ?

**14** - Il va donc y avoir une « deuxième » naissance de la technique de l'amortissement dérogatoire (présenté au niveau des capitaux propres, en contrepartie du résultat exceptionnel)<sup>16</sup> pour permettre de suivre, d'une part, le complément fiscalement autorisé au titre de la durée d'amortissement de la structure (hors le cas des immeubles de placement) et, d'autre part, l'éventuelle prise en considération (en moins) de la valeur résiduelle future dans la base amortissable au plan comptable ; par contre, ce système semble ne pas être applicable dans le cas où une provision pour dépréciation aura été dotée (en plus de l'amortissement)<sup>17</sup> et qui doit, dorénavant, venir diminuer la base amortissable future au plan comptable (l'Administration ayant indiqué simplement qu'elle ne chercherait pas systématiquement l'application réprimant l'amortissement minimal linéaire).

#### ● Réforme comptable des actifs : les nouvelles conceptions

15. La mise en œuvre comparée de ces deux méthodes est notamment présentée dans l'avis n° 2003-E du Comité d'urgence du CNC, du 9 juillet 2003.

16. La « première » naissance était celle du PCG 1982 dans lequel il avait été inventé la séparation entre l'amortissement économique (doté au niveau des charges d'exploitation et présenté en actif soustractif à l'actif du bilan) et l'amortissement fiscal (le complément étant présenté au niveau des capitaux propres par le biais d'une charge exceptionnelle). Ce système a notamment été utilisé depuis vingt ans pour le suivi des amortissements accélérés (comme les rythmes à 100 % sur certains actifs particuliers).

17. C'est notamment le cas lorsque la valeur d'inventaire de l'immobilisation est inférieure à la valeur nette d'amortissements du fait d'une analyse défavorable des flux futurs de trésorerie. On peut relever que, dans le rapport d'étape, l'Administration confirme ses réserves sur la déductibilité de telles provisions (se cumulant aux amortissements), alors même que le Conseil d'État vient de l'admettre pour les droits d'utilisation d'un film (CE, 10 déc. 2004, n° 236706 : *Juris-Data* n° 2004-080617 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 13, *comm.* 320, *concl.* L. Vallée).

**15** - Le PCG a repris à l'identique la définition de la norme IAS-38 en matière d'**immobilisation incorporelle**. Désormais, est incorporel « tout actif non monétaire sans substance physique » (PCG, art. 211-1) dont l'entreprise bénéficiera des avantages économiques futurs, et dont le coût ou la valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante (PCG, art. 311-1). Les conséquences de cette définition peuvent être particulièrement importantes au titre du traitement des redevances sur brevets, licences, savoir-faire ou assimilés, étant à relever que :

- si la jurisprudence du Conseil d'État retient trois critères pour distinguer les versements entre immobilisations et charges (droits susceptibles de constituer une source régulière de profits, pérennité suffisante et cessibilité), au plan comptable, le critère de cessibilité des contrats n'a pas été retenu (cette position avait déjà été rendue par le Comité d'urgence au titre de sa réponse sur le traitement de la redevance payée par les opérateurs de téléphonie mobile pour l'UMTS : voir avis n° 2002-B du 9 janvier 2002) ;

- le règlement CRC n° 2004-06 du 23 novembre 2004 exclut de son champ d'application le traitement de tous les contrats de louage.

La « zone de risques », en pratique, est donc importante sur ce sujet. Il faut donc être particulièrement vigilant sur le traitement réservé à ces dépenses.

**16** - Le traitement des **droits de mutation, commissions et frais d'actes** s'avère être aussi particulièrement délicat. Jusqu'à maintenant, ces frais étaient exclus des valeurs d'entrée des actifs concernés, et pouvaient être étalés sur cinq ans par la technique des « charges à répartir sur plusieurs exercices » (compte n° 4812 de la nomenclature). Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005<sup>18</sup>, l'option comptable (opposable au plan fiscal) sera de réaliser une imputation de ces dépenses :

- soit en charges immédiates (sans étalement) ;
- soit en complément de la valeur immobilisée (qui correspond à la solution des normes IAS-IFRS).

Dans ce dernier cas, pour les immobilisations non amortissables (cas des terrains, des éléments incorporels, des titres de participation,...), il y aura donc « perte » du droit fiscal à déduire, sauf à récupérer ces frais lors de la cession future de l'actif, au niveau du calcul de la plus-value, pour autant que celle-ci soit imposable<sup>19</sup>. Pour les immobilisations amortissables (c'est notamment le cas des immeubles), ces frais seront compris dans la base amortissable ; mais il reste à déterminer comment leur ventilation sera réalisée au regard de l'analyse par composant, étant précisé qu'au plan comptable, s'il est établi que les frais visés ne peuvent pas être qualifiés de composants (puisqu'ils ne sont pas destinés à « sortir » des actifs concernés), il n'est pas encore précisé comment la ventilation doit être réalisée (ligne à ligne de manière proportionnelle, ou totalement sur la structure).

**17** - L'incorporation du **coût futur de démantèlement** dans le coût initial de l'immobilisation devrait être, *a priori*, un cas de déconnexion entre comptabilité et fiscalité, puisque :

- comptablement, il y a lieu d'inclure, dès l'acquisition de l'actif, les coûts futurs liés au démantèlement et à la remise en état des sites, par une augmentation de l'immobilisation en contrepartie d'une provision pour charges futures (une telle pratique comptable est totalement nouvelle, et la normalisation est particulièrement peu explicite sur les modalités d'application : champ d'application, modalités de l'évaluation, prise en considération ou non de l'actualisation, modalités des révisions annuelles de ces estimations, etc.)<sup>20</sup> ;

18. Avec, le cas échéant, une analyse rétrospective en cas d'option pour la retranscription des flux du passé.

19. On peut rappeler que pour les titres de participation, il est fixé une exonération des plus-values pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007 (sauf imposition de la quote-part de frais et charges).

20. Jusqu'en 2004, ces engagements devaient être suivis par le biais de provisions pour risques et charges dotées de manière progressive pendant la durée d'exploitation.

- fiscalement, l'Administration a annoncé qu'elle ne reconnaîtrait pas ce complément de valeur et qu'il faudrait donc neutraliser les effets en termes d'amortissements.

Outre les conséquences matérielles d'un tel double suivi, cette position risque d'interdire la déduction fiscale progressive des coûts à engager au titre d'une obligation connue et définitive de remise en état des sites. Cette question mérite donc une attention particulière, notamment dans le cadre de ses impacts en termes de développement durable !

**18** - La nouvelle qualification d'une partie du stock<sup>21</sup> de pièces détachées en « immobilisations en cours » destinées à remplacer les composants au fur et à mesure de leur consommation (par le suivi comptable des sorties par mises au rebut et entrées de composants attachés à chaque immobilisation concernée) peut avoir des impacts importants tant au niveau des conséquences sur l'organisation des entreprises (le suivi d'une immobilisation est beaucoup plus lourd que celui d'un stock) qu'au plan de la base imposable à la taxe professionnelle. Une étude attentive de cette question apparaît donc nécessaire.

**19** - « Toute la terre / une seule bouche / les mêmes mots »

C'est ainsi que dans la Bible débute l'histoire de la Tour de Babel (*Genèse, 11, 1*) ; on sait que la construction de cette tour, qui devait toucher le ciel, a été anéantie et que les langues ont dispersé les hommes « pour tout brouiller dans leur bouche » (*Genèse, 11, 7*).

On peut se demander si le monde de la comptabilité ne tombe pas sur un syndrome de même type, en voulant à tout prix aboutir à un « unique » langage comptable, par une application extensive et tous

azimuts des normes comptables internationales IAS-IFRS, conçues par des « sachants » en dehors de toute appréciation juridique.

**20** - Il reste à savoir si la stratégie de convergence du PCG, et en conséquence de la fiscalité, ne va pas « tout brouiller ». La « zone de risque » concrète est indéniablement celle des amortissements, puisque la réforme 2005 ouvre à nouveau, quarante ans après les réformes de 1965 (au plan fiscal) et 1966 (au plan juridique, avec l'instauration de l'obligation d'amortissement), un grand chantier de discussion entre les entreprises et l'Administration. Si, dans un premier temps, les conséquences semblent être « sympa » au niveau des entreprises pour les matériels et les immeubles affectés aux activités sociales<sup>22</sup>, il est probable que l'Administration va s'engager dans une analyse des pratiques sectorielles, un rapprochement entre les pratiques sociales et les pratiques consolidées, et sans doute une révision de la définition des durées d'usage. Certains diront que c'est un mouvement de « juste réforme » dans le cadre de la recherche des « justes valeurs » ; d'autres considéreront que c'est un mouvement de « recul » dans le cadre de la rupture avec les « coûts historiques ». En tout cas, c'est évident qu'il est illusoire, sur un tel sujet, de considérer qu'il pourrait être « neutre ».

**21** - Et, en matière fiscale, on a toujours à apprécier l'application de l'une ou l'autre de ces deux vérités :

- « plus ça change, plus c'est la même chose » ;
- « rien ne se perd, rien ne se crée, tout se transforme » !

**MOTS-CLÉS** : Comptabilité - Normes comptables internationales - Incidences fiscales

21. En pratique, il était constaté soit en stock, soit en charges constatées d'avance.

22. Pour les immobilisations visées, il y aura, en principe, plus de dotations aux amortissements qu'auparavant (sous réserve du suivi réservé aux grosses réparations à venir), à l'inverse du cas des immeubles de placement.