

IAS et fiscalité : les conséquences fiscales de la stratégie de la « convergence »

Le rapport d'étape du groupe de travail « IAS et fiscalité » établi par le CNC en collaboration avec la Direction de la législation fiscale, vient d'être présenté. Il comprend deux parties, l'une consacrée aux incidences résultant de l'application des nouveaux règlements déjà en vigueur au 1^{er} janvier 2005 et l'autre aux divergences consécutives à l'application de l'ensemble des normes de l'IASB.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, les comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne doivent être établis sur la base du référentiel des normes comptables IAS – IFRS, adoptées par la Commission européenne (1).

Pour les comptes sociaux, le règlement européen du 19 juillet 2002 laisse à chaque État la possibilité de choisir le référentiel applicable. En France, il a été décidé de maintenir le Plan comptable général (PCG), avec la mise en œuvre d'une **stratégie de convergence** (qui signifie : « aboutir au même point ») des dispositions nationales avec les règles d'évaluation et de présentation prévues dans les normes comptables internationales.

En vue de préparer ces évolutions, et du fait notamment de la connexité du droit comptable avec les « autres » droits (civil, commercial, fiscal, ...), le Conseil national de la comptabilité (CNC) a créé des groupes de travail (2) chargés d'analyser les difficultés engendrées par cette convergence, et de préparer les étapes ultérieures de la réforme du référentiel comptable français. Le groupe « IAS et fiscalité » vient de rendre son rapport d'étape (3).

→ La stratégie de convergence du PCG

En janvier 2003, Antoine Bracchi, Président du CNC, a précisé (4) les évolutions prévisibles de la **normalisation comptable française** ; celles-ci se résument dans le tableau repris ci-après, étant précisé que le processus de changement s'étendra « probablement sur une période comprise entre 5 et 10 ans » :

(1) Les normes IAS-IFRS applicables en Europe sont publiées au JOUE dans le cadre de règlements de la Commission européenne. Le délai du 1^{er} janvier 2005 est repoussé au 1^{er} janvier 2007 pour le cas des comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne uniquement par le marché obligataire (Ord. n° 2004-1382, 20 déc. 2004). Pour les comptes consolidés des sociétés non cotées, l'application des normes IAS-IFRS est possible sur option (C. com., art. L. 233-24).

IAS : International accounting standard (norme comptable internationale).

IFRS : International financial reporting standard (norme internationale d'information financière). Les normes IAS (émises avant 2001) et IFRS (émises à partir de 2002) sont établies par l'IASB (Board), agissant en tant qu'institution privée.

Voir « Lamy Optimisation Fiscale », étude n° 405 ; « Le Petit Guide FID » sur les normes comptables internationales, mars 2005, 2^e édition, FID Édition.

(2) Il s'agit des groupes : « IAS et PME », « IAS et droit » et « IAS et fiscalité ».

(3) Le rapport complet est disponible sur le site internet du CNC : www.finances.gouv.fr/reglementation/avisCNCompta.

(4) Revue française de comptabilité n° 351, janv. 2003, p. 23 et 24.



Éric DELESALLE
Expert-Comptable
Associé, Delesalle
Dupui Borremans,
Professeur agrégé,
Cnam-Intec,
Commissaire aux
Comptes.



www.finances.gouv.fr/reglementation/avisCNCompta

→ Repère

Lamy fiscal 2005,
§ 289 et s.

	COMPTES CONSOLIDÉS	COMPTES SOCIAUX
<i>Sociétés faisant appel public à l'épargne</i>	<i>Normes IAS / IFRS obligatoires</i>	<i>Système convergent avec les normes IASB</i>
<i>Sociétés non cotées consolidantes</i>	<i>Normes IAS / IFRS optionnelles</i>	<i>Système convergent avec les normes IASB</i>
<i>Autres (PME/PMI)</i>		<i>Système convergent simplifié avec les normes IASB</i>

Et, en juillet 2003 (5), celui-ci de préciser que « nous sommes en effet favorables à ce que toutes les entreprises adoptent le référentiel IFRS dans sa philosophie. Mais cela signifie que nous sommes fermement convaincus de la nécessité d'introduire des modalités d'application différenciées, éventuellement selon le secteur d'activité et selon la taille des entreprises. C'est pourquoi les avis que le CNC a récemment adoptés sont très proches de la philosophie du nouveau référentiel ».

Concrètement dans le rapport d'activités 2001 du CNC, il est précisé pour les comptes sociaux que « compte tenu du contexte institutionnel français, le CNC a retenu de ne pas proposer l'application des normes IAS dans les comptes individuels. Mais il a été prévu, d'une part, de faire évoluer le règlement n° 99-03 relatif au PCG avec le souci d'un « rapprochement » avec les normes internationales et, d'autre part, de réserver un traitement particulier aux « très petites entreprises » pour lesquelles les obligations comptables correspondant pratiquement aux obligations fiscales ».

Dans un rapport d'étape présenté lors de l'Assemblée plénière du CNC du 24 juin 2003, le groupe de travail « IAS et PME » a proposé qu'à compter du 1^{er} janvier 2005 :

- il soit maintenu le principe de l'utilisation du référentiel « PCG » pour l'établissement des comptes individuels de toutes les entreprises françaises, cotées ou non ;

- il soit admis (dans le cadre d'une option), en cours d'année, la tenue des comptabilités selon les prescriptions des normes IAS (avec un « passage » à la clôture aux règles nationales pour l'élaboration des documents de synthèse sur la base des règles du PCG) pour les entités faisant partie d'un groupe établissant des comptes consolidés sur la base des normes comptables internationales.

Cette dernière proposition n'a été, à ce jour, ni développée ni commentée.

Les principaux textes de convergence du PCG avec les normes comptables internationales sont récapitulés dans le tableau page 19 :

Les principaux éléments du bilan sont donc concernés, étant aussi à noter que :

- d'autres textes de la normalisation comptable

ont fait évoluer les dispositions du PCG vers les solutions internationales pour des points de moindre importance (voir par exemple le règlement CRC n° 03.04 relatif au virement de l'écart de réévaluation en réserve libre à hauteur des amortissements supplémentaires issus de la réévaluation ; la recommandation CNC n° 03.R.01 relative à l'évaluation de la provision pour engagement de retraite, étant à rappeler que l'article L. 123-13 du Code de commerce ne rend pas cette comptabilisation obligatoire, le PCG précisant cependant que la constitution d'une provision constitue une méthode préférentielle ; etc.) ;

- le règlement CRC n° 04.01 relatif à la valorisation des apports en matière de fusions et d'opérations assimilées doit plutôt être qualifié de « compatible » (c'est-à-dire avec des points similaires, et d'autres différents) avec les normes IAS-IFRS, puisqu'il a été pris en considération des aspects juridiques et fiscaux que le référentiel international ignore, et que la notion de valeur comptable est déconnectée des valorisations retenues en matière de consolidation (contrairement à la norme IFRS-3 sur les regroupements d'entreprises).

Le rapport d'étape du groupe « IAS et fiscalité », établi par le CNC en collaboration avec la Direction de la législation fiscale, a été présenté à l'Assemblée plénière du CNC le 24 mars 2005 ; il est précisé explicitement que les éléments énoncés ne peuvent pas constituer une prise de position formelle de l'Administration (LPE, art. L. 80 A). Il comprend deux parties :

- d'une part, une analyse des incidences résultant de l'application des nouveaux règlements déjà en vigueur ou applicables au 1^{er} janvier 2005 (voir textes concernés supra) ;

- d'autre part, une analyse des divergences qui résulteraient de l'application de l'ensemble des normes de l'IASB.

Ces éléments sont commentés dans le cadre du maintien des dispositions reposant sur la connexité entre comptabilité et fiscalité posée par les dispositions de l'article 38 quater de

(5) Option Finance n° 747, 28 juill. 2003, p. 5.

Règlement du Comité de la réglementation comptable (CRC)	Objet	Avis du CNC	Date d'application au plus tard
N° 99.08	<i>Comptabilisation des contrats à long terme (notamment suppression des produits nets partiels, définition de la méthode à l'avancement comme méthode préférentielle)</i>	N° 99.10	1 ^{er} janvier 2000
N° 00.06	<i>Comptabilisation des passifs (notamment critères de comptabilisation des provisions, anciennement dénommées pour risques et charges, etc.)</i>	N° 00.01	1 ^{er} janvier 2002
N° 02.10 et N° 03.07	<i>Amortissement et dépréciation des actifs (notamment amortissement par composants, suivi des gros entretiens, prise en compte de la valeur résiduelle, calcul des dépréciations sur la base des flux futurs de trésorerie, etc.)</i>	N° 02.07 et N° 02.12	1 ^{er} janvier 2005
N° 04.06	<i>Définition, évaluation et comptabilisation des actifs (notamment des immobilisations incorporelles, des pièces détachées, suppression des charges à répartir, etc.)</i>	N° 04.15	1 ^{er} janvier 2005

l'annexe III au CGI qui fixe que « 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 ». La « lettre de mission » du groupe de travail a aussi précisé que les travaux devaient s'orienter sur la recherche de mesures assurant la « simplification » des relations entre la comptabilité et la fiscalité (afin, autrement dit, de ne pas rendre plus dense le tableau n° 2058-A de passage du résultat comptable au résultat

fiscal) et la « neutralité » des effets budgétaires des éventuelles conséquences des nouvelles règles.

→ Nouvelles définitions comptables des actifs et conséquences fiscales

La synthèse de l'analyse est donnée dans le tableau reproduit ci-après, et tiré (après modifications) de l'annexe au rapport du groupe de travail : ▶

Anciennes règles comptables	Nouvelles règles comptables	Règles fiscales actuelles	Difficultés fiscales	Propositions de modifications
<p>Le PCG ne donnait pas de définition des immobilisations incorporelles (il s'agissait des immobilisations ni corporelles ni financières). En revanche, la jurisprudence du Conseil d'État a défini des conditions d'inscription à l'actif pour certains versements de redevances ou assimilées (6).</p>	<p>Les immobilisations incorporelles sont définies sur la base de la norme IAS 38 : « une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique » (PCG, art. 211-1). - Dans le cas des versements sur redevances et assimilés, le critère de cessibilité n'est pas retenu au plan comptable. - Les dépenses créées en interne telles que les marques ne sont pas qualifiées d'actif (les frais de dépôt de marques sont donc des charges). Deux nouveaux types de dépenses sont ajoutés aux frais accessoires : - les coûts de démantèlement et de restauration des sites ; - les droits de mutation, commissions et frais d'actes. Pour ces dernières dépenses, un autre traitement est possible : l'imputation immédiate en charges (8), la notion de charges à répartir n'étant plus applicable (y compris pour les éléments incorporels et les titres acquis).</p>	<p>À défaut de précision de texte comptable et de définition fiscale des immobilisations la doctrine se réfère à la jurisprudence évoquée ci-contre pour la reconnaissance à l'actif des droits incorporels.</p>	<p>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.</p>	<p>- En l'absence de définition fiscale des immobilisations, aucune modification n'est à prévoir : les textes comptables sont opposables à l'Administration. - L'Administration renoncera (dans le cadre d'une mesure d'ordre doctrinal) à l'immobilisation fiscale des frais de constitution d'une marque en interne. Selon le Conseil d'État, les frais de dépôt doivent toujours être immobilisés (7).</p>
<p>Le coût d'acquisition des immobilisations corporelles comprend le prix d'achat et les frais accessoires, à savoir 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.</p>	<p>Le règlement maintient cette option en l'étendant au coût d'acquisition d'un bien (immobilisation ou stock).</p>	<p>- Le coût de revient d'un bien (CGI, ann. II, art. 38 quinquiés) 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 suivent le traitement comptable (charges ou charges réparties sur 5 années).</p>	<p>- 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 « taxe professionnelle » (9) des coûts futurs de démantèlement avec une interdiction de déduction de l'amortissement de ces dépenses sur les mêmes modalités que l'immobilisation concernée (10). - S'agissant des droits de mutation, commissions et frais d'acte, l'option pour l'inscription à l'actif fera perdre le bénéfice de la déductibilité immédiate desdits frais (11).</p>	<p>- L'article 38 quinquiés serait modifié pour transposer les nouvelles règles comptables, ce qui évitera notamment des retraitements extra-comptables sur les droits de mutation (11). - Les articles 310 HF de l'annexe II et 324 AE de l'annexe III seront amendés pour annuler les effets en matière de taxe professionnelle de l'immobilisation des coûts de démantèlement ; la doctrine confirmera que les coûts de démantèlement suivent leur propre rythme d'amortissement.</p>
<p>Le coût de production d'un bien fabriqué (immobilisation ou stock) peut incorporer des charges financières.</p>	<p>Les frais financiers sont exclus du coût de revient (CGI, ann. III, art. 38 quinquiés et 38 nomies).</p>			<p>Dans le but de se rapprocher des textes comptables, il est envisagé de lever cette exclusion (12), ce qui supprimerait des retraitements (mesure réglementaire).</p>

Il faut noter que le rapport d'étape ne comporte pas de mentions pour certaines questions particulières, comme par exemple :

- les difficultés attachées aux conséquences fiscales de l'imputation comptable en « immobilisation en cours » du stock de pièces détachées destinées à remplacer les composants ; sur la base de la conception d'ensemble, il est probable qu'il y aura connexité entre comptabilité et fiscalité sur ce point ;
- les conséquences de la première application des nouvelles règles comptables en matière de frais accessoires des immobilisations ; si l'option comptable pour le rattachement à l'actif est retenue, il est probable qu'il en sera de même au plan fiscal (il y aura donc un impact positif fiscalement imposable).

La loi de finances rectificative pour 2004 a apporté des précisions pour les conséquences de l'élimination des charges différées et des charges à étaler au 1^{er} janvier 2005 ; s'agissant d'actifs anciennement non reconnus au plan fiscal, il a été précisé (CGI, art. 237 sexies) que :

- en cas de réimputation comptable en report à nouveau : s'agissant d'éléments déjà déduits au plan fiscal, le report à nouveau débiteur n'est pas fiscalement déductible ;
- en cas de réimputation comptable en actif

immobilisé : l'amortissement comptable de cette base à pratiquer ne sera pas fiscalement déductible.

Il faut enfin relever qu'au plan comptable (avec sans doute une reprise à l'identique au plan fiscal), d'autres innovations sont introduites, comme :

- de nouvelles conditions de reconnaissance d'immobilisations pour les coûts de développement (mais le PCG maintient le caractère optionnel de l'inscription à l'actif, et au plan fiscal, il s'agit d'une décision de gestion opposable à l'Administration) ;
- l'imputation des escomptes obtenus en diminution des valeurs d'entrée des actifs (immobilisés ou stockés) ; il en sera de même au plan fiscal.

→ Nouvelles évaluations comptables des amortissements et des dépréciations et conséquences fiscales

La synthèse de l'analyse est donnée dans le tableau reproduit pages 30 et 31, et tiré (après modifications) de l'annexe au rapport du groupe de travail :

(6) Au plan fiscal, les droits susceptibles d'être immobilisés doivent constituer une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante, être cessibles ; ce dernier critère n'a pas été validé au plan comptable pour le cas particulier du versement de la redevance UMTS au titre du réseau de téléphonie de 3^e génération (voir avis n° 02.B du Comité d'urgence du CNC).

(7) CE, 31 janv. 1997, n° 158678.

(8) Il s'agit d'une option comptable globale, c'est-à-dire applicable à tous les actifs (il ne faut pas faire une analyse immobilisation par immobilisation).

(9) En effet, la valeur locative qui sert de base à la taxe professionnelle est le prix de revient des immobilisations (CGI, ann. II, art. 310 HF et ann. II, art. 324 AE).

(10) Selon l'Administration, « 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 ».

(11) Pour les actifs non amortissables (cas notamment des actifs incorporels, des terrains et des titres immobilisés), il n'y aurait « récupération » fiscale que lors de la cession des éléments concernés ; pour les actifs amortissables (cas notamment des immeubles), les frais complèteraient la base amortissable.

(12) Selon l'Administration, « le report désormais illimité des déficits rend plus facile cette suppression ».

(13) Ces durées sont considérées par l'Administration comme « beaucoup plus courtes que les durées de vie économique ».

(14) L'Administration précise que « même si des consignes seront données aux services, l'absence de décomposition type par actif ou secteur est source de litige avec les entreprises ».

(15) Si cette disposition est confirmée, il y aura donc un « gain » fiscal pour les matériels industriels et les immeubles « sièges sociaux », puisqu'à priori, les composants (destinés à être remplacés) auront des durées de vie courte, et la structure conservera la durée d'usage ; le passage entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal serait à opérer par voie de comptabilisation d'un amortissement dérogatoire (imputé dans les capitaux propres) ; en revanche, les immeubles de placement (c'est-à-dire donnés en location) verront, globalement, un allongement significatif de leur durée de vie.

(16) Si le seuil total de 150 000 € n'est pas atteint, l'étalement est une option.

(17) Il n'y a donc aucune « perte » fiscale, grâce au complément de dotation pratiquée par la technique de l'amortissement dérogatoire.

(18) La valeur actuelle est la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, cette dernière étant appréciée sur la base de l'estimation des flux futurs de trésorerie.

(19) CE, 29 déc. 2004, n° 256420.

(20) Ce sont les dispositions relatives à l'amortissement irrégulièrement différé et donc définitivement non déductibles. Il faut noter le risque fiscal attaché aux nouvelles règles comptables sur ces points : - l'Administration semble réticente à admettre la déduction de provisions pour dépréciation expliquées par des « flux futurs de trésorerie » ;

- la base amortissable étant diminuée de cette provision comptable au titre des exercices ultérieurs, la déduction fiscale des amortissements sera moindre (il n'est pas prévu, pour ce cas, que la technique de l'amortissement dérogatoire puisse être mise en œuvre).

Anciennes règles comptables	Nouvelles règles comptables	Règles fiscales actuelles	Difficultés fiscales	Propositions de modifications
<p>Le mode et la durée d'amortissement sont déterminés sur la base des usages. L'analyse par composants n'existe pas. Les gros entretiens font l'objet d'un suivi en provision pour risques et charges.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les dépenses qui n'ont pas pour effet d'augmenter la durée de vie d'une immobilisation sont comptabilisées en charges. 	<p>- Si dès l'origine, un ou plusieurs éléments de l'actif ont des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément (c'est l'analyse par composants), avec un plan d'amortissement propre (avec une durée et un mode spécifiques à chaque composant).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Chaque composant « vit sa vie » : le remplacement d'un composant est immobilisé (avec mise au rebut du précédent composant). - Les gros entretiens (comme les ravalements des immeubles) sont suivis soit par l'analyse par composants soit par la constitution d'une provision (pour risques et charges). 	<p>- La notion de composant n'existe pas en fiscalité, mais « rien ne s'y oppose ».</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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. 	<ul style="list-style-type: none"> - Il n'existe pas de décomposition type ni de 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 (13) et peut-être le régime des installations complexes spécialisées. - En matière de taxe professionnelle, il y aura des incidences, notamment si le coût de remplacement du composant est supérieur au coût d'origine. 	<ul style="list-style-type: none"> - L'Administration envisage de se conformer à la définition comptable des composants mais avec le risque d'absence d'uniformité (14). - La doctrine prévoira qu'à l'exception des immeubles de placement, la « structure » conservera la durée d'usage de l'immobilisation concernée, avec la possibilité d'utiliser un amortissement dérogatoire (15).
<p>Le PGC prévoyait que l'amortissement devait être calculé sur le coût de revient diminué de sa valeur résiduelle de revente ; mais, en pratique, cette disposition comptable était très rarement mise en œuvre.</p>	<p>La première application de l'approche par composants peut être effectuée selon deux méthodes : la méthode de reconstitution du coût historique (c'est-à-dire l'analyse des actifs existants selon les nouvelles règles comme si cette méthode avait toujours été appliquée) et la méthode de réallocation des valeurs comptables (c'est-à-dire que seule la valeur nette comptable des actifs fait l'objet d'une décomposition).</p>	<p>Aucun texte n'interdit l'une ou l'autre des méthodes, mais un rattrapage d'amortissement nécessite de transiter par le compte de résultat pour pouvoir être déductible.</p>	<p>Selon l'Administration, « 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>	<ul style="list-style-type: none"> - Il a été décidé de ne pas privilégier une méthode. - Il a été validé par la loi de finances rectificative pour 2004 la déduction extra-comptable (sur le tableau 2058-A) des rattrapages d'amortissement comptabilisés en report à nouveau. Les conséquences de la première application de l'approche par composants doivent être fiscalement étalées sur 5 ans, sauf lorsque les impacts cumulés ne dépassent pas le seuil de 150 000 € (GGI, art. 237 septies) (16). <p>Par une mesure d'ordre doctrinal : dans le cas où l'entreprise a diminué la base amortissable de la valeur résiduelle de revente, un amortissement dérogatoire serait autorisé (17).</p>
<p>Le montant amortissable d'une immobilisation est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle, et mesurable.</p>	<p>Le montant amortissable d'une immobilisation est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle, et mesurable.</p>	<p>Les amortissements des biens d'investissement doivent être calculés sur la base du prix de revient.</p>		

Anciennes règles comptables	Nouvelles règles comptables	Règles fiscales actuelles	Difficultés fiscales	Propositions de modifications
<p>- Exceptionnellement (si la valeur vénale est inférieure à la valeur d'inventaire), une immobilisation amortissable peut faire l'objet (en complément de l'amortissement) d'une provision lorsque la dépréciation n'est pas jugée définitive.</p> <p>- La reprise de la provision s'opère ultérieurement en fonction des amortissements pratiqués au fur et à mesure.</p>	<p>- A chaque clôture, la VNC de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle (18) et la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié.</p> <p>- En cas de reversement de la dépréciation, il doit y avoir reprise de la provision et dotation des amortissements non pratiqués antérieurement par le fait d'avoir diminué la base amortissable (par un recalcul d'amortissements qui auraient été obtenus si la dépréciation n'avait pas été constatée).</p>	<p>Pour être déductible, une provision doit être constituée pour faire face à une charge nettement précisée que des événements en cours rendent probable : (CGI, art. 39, 1-5).</p> <p>En pratique, l'Administration est très « réservée » sur la possibilité de provisionner des éléments amortissables ; toutefois, une telle déduction vient d'être admise par le Conseil d'État (19) dans le cas de droits d'exploitation de films.</p>	<p>Selon l'Administration, « 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>Les positions sont les suivantes :</p> <p>- « Confirmer, par doctrine, les réserves de l'Administration sur les provisions fondées sur la valeur d'usage ou vénale ».</p> <p>- « Il sera précisé qu'en tout état de cause, et sauf situation manifestement abusive, les dispositions de l'article 39 B ne seront pas opposées » (20).</p>

Il faut noter que le rapport d'étape ne comporte pas de mentions particulières pour certaines questions particulières, comme par exemples :

- les difficultés attachées à l'inscription en immobilisation des droits de mutation et autres frais accessoires (en cas d'option pour cette valorisation) : faut-il, au plan fiscal, les affecter sur tous les composants et la structure, ou uniquement sur la structure ;
- l'éventuelle révision fiscale, à terme, des durées « d'usage » ;
- la reconnaissance fiscale des dépenses futures de gros entretien (en cas de non-option comptable pour un suivi par le biais des provisions) comme un composant amortissable ;
- la possibilité ou non (au plan fiscal) d'adopter différents modes d'amortissement pour les différents composants d'une même immobilisation ;
- la reconnaissance fiscale d'un amortissement ni linéaire ni dégressif pour un composant ;
- les conséquences des nouvelles dispositions pour les immobilisations à renouvellement régulier, après un investissement initial (cas de l'hôtellerie par exemple) ;
- les contrôles futurs de l'Administration sur les liaisons (ou non) entre les durées retenues dans les comptes sociaux et celles retenues pour l'établissement des comptes consolidés ;
- etc.

Il convient de souligner que la réforme « 2005 » des amortissements constitue une très importante question pour les praticiens, compte tenu des incidences qu'elle emporte sur toute l'organisation des entreprises. Les impacts économiques ne doivent pas non plus être omis. Il importe de souligner que l'analyse par composant devrait être réservée spécifiquement aux matériels industriels (imputés au compte 215 du plan comptable), aux immeubles et à certains actifs utilisés dans des secteurs économiques donnés (comme le transport routier, avec les flottes de camions).

→ Nouvelles règles comptables en matière de valorisation des apports en cas de fusion et d'opérations assimilées

La synthèse de l'analyse est donnée dans le tableau reproduit page 32 et tiré (après modifications) de l'annexe au rapport du groupe de travail :

Anciennes règles comptables	Nouvelles règles comptables	Règles fiscales actuelles	Difficultés fiscales	Propositions de modifications
<p>Le PCG ne prévoyait pas de règles spécifiques pour la fixation des valeurs d'apport.</p>	<p>La transcription des apports doit se réaliser à la « valeur comptable » (historique) pour les opérations entre entités sous contrôle commun, et à la « valeur réelle » pour les opérations entre entités sous contrôle distinct (21).</p>	<p>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 (22) soit à la valeur d'apport de ces mêmes éléments si elle est plus élevée (CGI, art. 209 II).</p>	<p>Dans la mesure où la valeur d'apport est obligatoirement la VNC pour les opérations entre entités liées, 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.</p>	<p>- L'article 209-II a été modifié par la loi de finances rectificative pour 2004, en vue de permettre un transfert de déficits sans limitation (pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2005).</p> <p>- Une modification de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI pourrait être envisagée pour ne plus tirer, en matière de taxe professionnelle, les conséquences actuelles (contestées par une partie de la jurisprudence) de la reprise de la valeur brute à l'actif du bilan en cas d'apport retranscrit en valeur nette comptable.</p>
<p>Le PCG ne fixait pas le traitement à réserver au mali technique (23).</p>	<p>Le mali technique est dorénavant considéré comme un élément incorporel à l'actif du bilan (sous les limites des écarts d'évaluation qu'il représente) ; il devra faire l'objet d'un suivi (dépréciation, sortie, ...) en fonction des actifs sous-jacents apportés par la société absorbée.</p>	<p>Il n'y a pas aujourd'hui de règles fiscales : la doctrine considère le mali technique comme fiscalement non déductible, mais ne s'est pas prononcée sur son traitement fiscal ultérieur.</p>	<p>Selon l'Administration, « il ne peut être admis, dans le cadre du régime de faveur, la dépréciation du faux mali ni sa 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 » (24).</p>	<p>L'article 210 A du CGI a été modifié par la loi de finances rectificative pour 2004, afin d'interdire la provision pour 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 de ce mali.</p>
<p>Le PCG ne fixait pas le traitement à réserver au vrai mali.</p>	<p>Le vrai mali constitue une charge financière (il doit, en principe, être compensé par une reprise financière de la provision pour dépréciation constatée sur les titres détenus sur la société absorbée).</p>	<p>La doctrine n'était pas fixée sur ce point.</p>		<p>« Le transfert des déficits devenant possible sans limitation », un article 209 II bis du CGI a été introduit par la loi de finances rectificative pour 2004 afin d'interdire la déduction du vrai mali de la société absorbée.</p>

Il faut noter que le rapport d'étape ne précise pas les conséquences fiscales des opérations d'apports partiels d'actifs valorisés en valeur réelle du fait d'une intention de cession, et qu'il faut rétablir, ultérieurement, en valeur comptable faute d'avoir pu réaliser ladite réalisation. En revanche, il est établi que si les frais d'établissement attachés à l'opération de fusion sont imputés comptablement sur la prime d'émission, leur montant est fiscalement déductible de manière extra-comptable (sur le tableau n° 2058-A).

Il faut souligner que le règlement CRC n° 04-01 ne fixe aucune règle précise sur le mode de calcul de la provision pour impôt différé, et notamment sur la prise en considération ou non des impôts éventuels attachés aux cessions futures des immobilisations non amortissables dans le cadre de l'application du régime spécial des fusions.

→ Autres conséquences en cas d'application plus étendue du référentiel international

La deuxième partie du rapport d'étape du CNC est plus prospective. Elle vise à mettre en lumière les divergences qui résulteraient de l'application de l'ensemble des normes IAS-IFRS.

Les questions suivantes sont notamment abordées, dans un cadre rédactionnel interrogatif :

- impacts fiscaux en cas de valorisation des immobilisations en « juste valeur » (c'est-à-dire en valorisation annuelle en valeur actuelle, sans qu'il ait été procédé à aucun amortissement) ;
- traitement fiscal des impacts des changements de méthodes enregistrés de manière systématique au niveau des capitaux propres ;
- conséquences de l'imputation des actions propres en diminution des capitaux propres ;
- suivi des évaluations sur une base actualisée (cas des produits, des provisions, etc.) ;
- impacts fiscaux de l'inscription à l'actif des biens pris en contrat de location-financement chez les locataires ;
- obligation de constatation des engagements de retraite par voie de provision ;
- rattachement obligatoire des produits à cheval sur plusieurs exercices selon la méthode à l'avancement ;
- conséquences de la comptabilisation systématique des créances et des dettes d'impôt différé ;
- traitement fiscal des subventions d'investissement imputées en moins du coût d'entrée des immobilisations.

Le rapport comprend aussi des commentaires interrogatifs sur les conséquences de la « liberté » de présentation des états financiers prévue par la norme IAS 1.

COMMENTAIRE

Indéniablement, les relations entre la comptabilité et la fiscalité demeurent complexes. L'assemblée plénière du CNC, le 3 mai 1962 (il y a plus de quarante ans...), avait émis le vœu qu'aucune disposition d'ordre fiscal n'affecte la terminologie, les règles du plan comptable général, ni la tenue des comptabilités sans remettre en cause le principe des avantages d'ordre économique ou financier évoqués, et que les discordances de cette nature soient éliminées aussi bien pour simplifier la tâche des entreprises que pour ne pas détourner la comptabilité de sa mission essentielle ; et l'Assemblée plénière de suggérer que « les dispositions fiscales utilisées comme moyen de politique économique et financière portent sur les modalités de taxation et non sur le processus de détermination du résultat ». Ces éléments demeurent largement d'actualité ! Jacques Delmas-Marsalet, lors du Congrès de l'Ordre des Experts-Comptables de 1980, avait ironisé sur les relations entre la comptabilité et la fiscalité ; il indiquait que « si certains crient au rapt, c'était un rapt incestueux car dans une large mesure la comptabilité est la fille de la fiscalité et les exigences du fisc se sont ajoutées aux exigences du commerce pour promouvoir le développement de la comptabilité (...). Si, à une certaine époque, on a pu accuser le droit fiscal d'impérialisme vis-à-vis de la comptabilité, j'appelle au contraire, de ma part, de mes vœux une attitude de tolérance mutuelle entre les différents utilisateurs de la comptabilité, tolérance qui ne laisse place à aucun nouvel impérialisme ». On peut réellement se demander aujourd'hui s'il n'y a pas un nouvel impérialisme qui domine les

(21) La valorisation en valeur comptable est également obligatoire pour les opérations concernant des entités sous contrôle distinct et réalisées à l'envers. Le contrôle s'entend de la définition du contrôle exclusif donné à l'article L. 233-16 du Code de commerce.

(22) Hors immobilisations financières.

(23) Le mali technique, ou faux mali, 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 (en valeur comptable) de l'actif net de cette dernière.

(24) Et l'Administration de considérer qu'« admettre une telle perte reviendrait à vider de sa substance le régime de faveur des fusions pour les opérations entre entités sous contrôle distinct ».

réformes en cours : celui de l'application tous azimuts des prescriptions des normes comptables internationales, par la stratégie de la convergence, qui entraîne aussi la convergence des comptes sociaux (et donc de la fiscalité) vers les solutions applicables dans les comptes consolidés. Il convient d'être particulièrement vigilant sur ce point, alors même que le référentiel international n'a pas fini d'évoluer, et que la déconnexion entre la comptabilité sociale et le droit fiscal ne relèverait pas d'une solution idéale, notamment pour les PME ; la vitesse de réalisation de la stratégie de convergence s'est faite en France sans même attendre les analyses tirées des premières expérimentations sur les comptes consolidés des sociétés cotées, et alors qu'aucun mécanisme concret d'interprétation des normes IAS-IFRS n'est aujourd'hui mis en œuvre. Il

serait ainsi difficilement concevable de confier la responsabilité de la détermination de l'assiette fiscale à l'IASB qui est en réalité un Comité de « Sachants ». En outre, les travaux de conception de normes simplifiées pour les PME continuent d'être engagés par l'IASB (sans que les relations avec le corps de normes proprement dit aient été clairement établies). Enfin, l'éventuelle harmonisation fiscale en Europe en matière d'impôt sur les sociétés, qui passerait par une taxation du résultat « IAS-IFRS » poserait d'énormes difficultés. L'actualité sur ces points sera donc encore dense dans les mois à venir. Comptables et fiscalistes doivent donc rester « connectés » sur ces points, afin de réussir à construire les outils de suivi de ces nouveautés, alors même que « créer est aussi difficile que d'être libre » (de Elsa Triolet, La Mise en mots).