

FISCALITÉ

L'adaptation fiscale à la nouvelle réglementation comptable IFRS : la définition des éléments de l'actif immobilisé



Jean-Jacques Cappelaere

Fiscaliste

Les conséquences que l'administration fiscale tire de notre nouvelle réglementation comptable répondent à la triple préoccupation de maintenir la connexité de la fiscalité avec la comptabilité, de pérenniser la neutralité fiscale et de simplifier des retraitements fiscaux.

Les nouvelles normes comptables internationales IFRS ont été retenues au plan communautaire en juillet 2002, sous la forme d'un règlement européen : pour les exercices ouverts

à compter du 1^{er} janvier 2005, les comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne doivent respecter les normes ainsi retenues, la possibilité ayant, par ailleurs, été offerte aux États membres d'étendre le champ de cette obligation (encadré 1). L'adaptation fiscale a résulté d'un décret du 14-11-2005 relatif à la définition des composants, ainsi que d'un décret du 28-12-2005 qui aménage les dispositions réglementaires relatives à la définition du coût de revient des actifs ; par ailleurs, une instruction datée du 30 décembre 2005, vient de préciser les conséquences que l'administration fiscale entend tirer des nouvelles règles édictées par le CRC ; elle s'inspire des principes ci-après :
 – maintien de la connexité de la fiscalité avec la comptabilité ;
 – pérennisation de la neutralité fiscale ;
 – simplicité des retraitements fiscaux.
 Il a paru intéressant de broser

l'économie générale de cette adaptation fiscale, la présente chronique traitant de la définition des éléments de l'actif immobilisé du bilan.

IMMOBILISATIONS CORPORELLES ET INCORPORELLES

● **Les immobilisations corporelles**
 L'administration ratifie, au plan fiscal, la substitution comptable du critère du contrôle d'un bien à celui de sa propriété, au nombre des conditions exigées pour constater l'existence d'un actif. Elle croit utile, toutefois, de souligner que, dans le cadre des dispositions nouvelles, le critère

“ Au nombre des conditions qui caractérisent l'immobilisation incorporelle, la condition de cessibilité est devenue alternative avec celle de la protection juridique ou contractuelle. ”

1. NORMES IFRS**L'extension du périmètre d'application**

■ La faculté a été laissée aux États membres de l'Union européenne d'étendre l'obligation d'appliquer les normes IFRS aux comptes sociaux des sociétés faisant publiquement appel à l'épargne, voire aux comptes consolidés et aux comptes sociaux de la généralité des entreprises. La France ne s'est pas prononcée pour cette option extensive, mais elle n'en a pas moins décidé, pour les exercices ouverts à

compter du 1^{er} janvier 2005, de moderniser son plan comptable général (PCG), applicable aux comptes sociaux de l'ensemble de ses entreprises, en s'inspirant des nouvelles normes internationales : tel a été l'objet des règlements du Comité de la réglementation comptable (CRC) des 12 décembre 2002 et 23 novembre 2004 homologués respectivement par arrêtés interministériels des 27 décembre 2002 et 24 décembre 2004.

de propriété est maintenu pour les biens donnés à bail ou en crédit-bail et assimilés, ces biens restant inscrits à l'actif du bilan du bailleur, même si le locataire ou le preneur du contrat de crédit-bail en assure le contrôle.

● **Les immobilisations incorporelles**
L'administration avale les nouvelles règles comptables de définition, et notamment le fait qu'un nombre des conditions qui caractérisent l'immobilisation incorporelle, la condition de cessibilité est devenue alternative avec celle de la protection juridique ou contractuelle : l'absence de cessibilité n'est plus une cause de rejet de l'immobilisation incorporelle si elle a pour origine une protection juridique résultant d'un droit légal ou contractuel ; la condition de cessibilité est, toutefois, expressément maintenue, aussi bien au comptable qu'au fiscal, pour les contrats de location ou de concession, les loyers ou redevances résultant de l'application de ces contrats continuant de relever de la jurisprudence consécutive à l'arrêt du Conseil d'État SIFE du 21 août 1996 (encadré 2).

LA NOUVELLE APPROCHE COMPTABLE PAR COMPOSANTS

La référence fiscale à la notion de composant résulte de l'adoption du décret précité du 14-11-2005. Sont considérés comme des composants,

Cas particuliers

■ Les frais de recherche et de développement

Les nouvelles règles comptables distinguent deux phases, la phase de recherche, d'une part, la phase de développement, d'autre part : seules les dépenses engagées lors de la phase de développement peuvent, sur option de l'entreprise, être comptabilisées à l'actif, dès lors qu'elles se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité, l'entreprise devant démontrer, à cette fin, qu'elle remplit six conditions expressément énumérées. L'option pour l'inscription à l'actif des coûts éligibles doit être exercée pour l'ensemble des projets de l'entreprise, et non projet par projet ; elle est, en outre, préférentielle, ce qui signifie qu'elle est définitive, sauf cas exceptionnel de changement de méthode. Au plan fiscal, les dispositions de l'article 236 du CGI permettent à l'administration de transposer l'intégralité de ces nouvelles règles

comptables, en se prévalant de la décision de gestion prise par l'entreprise d'opter globalement pour l'activation de ses frais de développement.

■ Les dépenses de conception ou d'acquisition de logiciels

Les règles comptables relatives à l'immobilisation des logiciels créés ou acquis et leur adaptation fiscale par le biais d'un amortissement exceptionnel pour passer de l'amortissement comptable à la déductibilité immédiate (logiciels créés par l'entreprise) ou à la déductibilité échelonnée sur 12 mois (logiciels acquis par l'entreprise) ne sont pas modifiées ; toutefois, dans le cas de logiciels intégrés à un projet de développement, lesquels doivent suivre le sort comptable des dépenses de développement auxquelles ils se rattachent, l'administration admet, compte tenu de la difficulté qui s'attache à les distinguer de l'ensemble des autres logiciels, de les maintenir dans le champ de l'option spécifique aux logiciels.

■ Les dépenses de création de sites Internet

Elles sont assimilées fiscalement à des dépenses de création ou d'acquisition de logiciels, sauf en ce qui concerne les coûts relatifs à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine, lesquels doivent être immobilisés en tant qu'éléments d'actif incorporels non amortissables ; l'administration admet toutefois qu'ils peuvent être déduits fiscalement du bénéfice, lorsque l'entreprise n'a pas exercé l'option comptable pour l'immobilisation de ses dépenses de développement.

■ Les frais de brevets et de marques développés en interne

Ils sont inclus dans les dépenses de développement auxquelles ils se rattachent et suivent le sort comptable et fiscal de ces dernières : ils ne peuvent donc figurer dans les charges fiscales immédiatement déductibles, qu'en l'absence d'option globale pour la comptabilisation des dépenses de développement dans les immobilisations incorporelles.

les éléments principaux d'une immobilisation corporelle qui satisfont cumulativement aux deux conditions ci-après :

- leur durée réelle d'utilisation est différente de celle de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent ;
- ils sont remplacés au cours de la durée réelle de cette immobilisation.

Sauf cas manifestement abusif de décomposition, l'administration admet de ne pas remettre en cause l'identification comptable des composants. L'absence d'identification d'un composant est également avalisée lorsque le composant n'est pas significatif, cette condition étant réputée remplie lorsque soit le com-

posant a une valeur unitaire inférieure à 500 euros hors taxes ; soit le composant a une valeur inférieure à 15 % de l'immobilisation dans son ensemble (biens meubles) ou 1 % (biens immeubles).

La durée réelle d'utilisation du composant ainsi que celle de l'immobilisation à laquelle il se rattache, alors qualifiée de "structure", s'apprécie non seulement par référence à la durée inhérente à la nature des biens concernés, mais également par référence à l'utilisation qui en est envisagée par l'entreprise, cette utilisation ne pouvant ignorer la politique de cession de l'entreprise. La différence de durée entre celle de l'immobilisation et celle du composant doit revêtir un caractère significatif : l'administration admet de ne pas identifier un composant lorsque cette différence de durée est inférieure ou égale à 20 % ; elle admet également de ne pas identifier un composant d'une durée d'utilisation inférieure à 12 mois.

● Le traitement des provisions pour gros entretien ou pour grosses réparations

Le coût de remplacement d'un composant est inscrit à l'actif, la valeur nette comptable du composant remplacé, en principe nulle, étant annulée comptablement et son montant résiduel passé dans les charges dans le cas exceptionnel où il en existerait un. Ce schéma interdit ainsi la constitution de provisions pour grosses réparations lorsqu'elles ont pour objet de couvrir des dépenses de remplacement de composants ; les dépenses de remplacement imprévues et revêtant un caractère significatif doivent être immobilisées en tant que composant, cela impliquant

de reconstituer, selon une méthode rationnelle et cohérente, les éléments constitutifs de la valeur nette comptable (valeur brute et amortissements) de l'élément remplacé, pour pouvoir l'annuler comptablement.

D'une manière générale, les dépenses ayant pour objet de prolonger la durée probable d'utilisation d'immobilisations existantes ou d'augmenter leur valeur, doivent être immobilisées, cette contrepartie n'étant plus, toutefois, appréciée à la date d'acquisition ou de création des immobilisations concernées, mais à la date à laquelle interviennent les dépenses en cause.

LES CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Cette catégorie comptable est supprimée : en conséquence, les nouvelles règles comptables ne prévoient plus l'activation des charges que lorsqu'elles répondent aux critères de définition des actifs résultant du PCG. Ce principe s'applique notamment aux frais d'acquisition des immobilisations, inclus désormais, au choix de l'entreprise, dans le prix de revient des immobilisations qu'ils concernent, ou comptabilisés dans les charges : cette option est irrévocable, et s'applique à toutes les immobilisations corporelles et incorporelles acquises, une option distincte étant toutefois réservée aux titres immobilisés et aux titres de placement.

L'option comptable est fiscalement avalisée, l'administration rapportant sa doctrine antérieure qui permettait d'inclure les frais d'acquisition d'immobilisations dans les frais d'établissement et de les amortir selon le mode linéaire sur une période maximale de cinq ans.

● Les frais d'établissement

Il y a coïncidence entre les définitions comptable et fiscale de ces frais qui peuvent, au choix de l'entreprise, être immobilisés et amortis sur une période maximale de cinq ans, ou comptabilisés dans les charges ; le choix pour l'une ou l'autre de ces modalités de comptabilisation résulte d'une décision de gestion, le traitement fiscal étant ainsi aligné sur le traitement comptable.

Les frais d'établissement comprennent essentiellement les frais de constitution, de transformation et de premier établissement : les dépenses d'augmentation de capital, de fusion et de scission sont comptablement imputées sur les primes d'émission ou de fusion, mais déduites extra-comptablement.

La règle comptable suivant laquelle les frais d'émission des emprunts peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement ou linéairement, permet de maintenir le traitement fiscal optionnel de l'article 39.1.1^{er} quater du CGI. ■

“La durée réelle d'utilisation du composant s'apprécie par référence, non seulement à la durée inhérente à la nature des biens concernés, mais également à l'utilisation qui en est envisagée par l'entreprise.”