

Normes IFRS et conséquences en taxe professionnelle

La stratégie de convergence des normes comptables internes vers les IFRS influence directement les bases d'imposition à la taxe professionnelle. Si l'analyse de ces normes était négligée en raison de la disparition programmée de la taxe professionnelle, l'abandon de la réforme lui donne une actualité toute particulière.


Hervé ZAPP et Betty TOULEMONT,
Avocats Associés,
Société d'Avocats PDGB.

Afin d'assurer au sein de l'Union une uniformité des données économiques des entreprises, l'Union européenne a fixé, le 19 juillet 2002, la portée des normes IFRS qu'elle avait adoptée (1).

Ainsi, les sociétés (2) doivent, pour l'établissement de leurs comptes consolidés, se conformer aux IFRS au 1^{er} janvier 2005, les autres comptes ne devant se conformer aux IFRS que sur la volonté de l'État concerné.

En France, il a été décidé de maintenir le Plan Comptable Général (PCG). Toutefois, et par la mise en œuvre d'une stratégie de convergence, nombre de ces normes ont, d'ores et déjà, reçu leur transposition via un certain nombre de règlements du Comité de la Réglementation Comptable (CRC) modifiant de manière substantielle le PCG.

Cette réforme de grande ampleur a modifié considérablement la notion même d'actif, le coût d'entrée de ces mêmes éléments d'actifs, ainsi que leurs modalités d'amortissement.

En raison de l'étroite connexité maintenue en France entre les comptes sociaux et la fiscalité, ces normes ne sont pas sans incidence sur les bases d'imposition à la taxe professionnelle. Si leur analyse était négligée en raison de la disparition program-

mée de la taxe professionnelle en 2007, l'abandon, au moins temporaire, de la réforme lui donne une actualité particulière.

→ De nouvelles règles de comptabilisation des actifs

Le règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004 du Comité de la Réglementation Comptable donne à son article 1^{er} une nouvelle définition des actifs, identique à celle visée dans les normes IAS 16 et IAS 38, en se référant essentiellement aux notions de contrôle et d'avantage économique futur.

Le critère d'avantage économique futur est défini par référence au potentiel qu'a l'actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

La définition est complétée par le nouvel article 311-3 du PCG :

« Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

– il est probable que l'entité bénéfi-



POUR EN SAVOIR PLUS :
Rapport d'étape, Ass. plén. CNC,
26 mars 2005.

→ REPÈRE :
Lamy fiscal 2005,
§ 3722 et s.

(1) Règlement n° 1606/2002 du Conseil, 19 juill. 2002.

(2) Il s'agit des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé.

ciera des avantages économiques futurs correspondants[...] ;

– son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante... ». Ces critères étaient totalement inconnus de l'ancienne définition de la notion d'actif qui se basait essentiellement sur une analyse juridique patrimoniale.

S'agissant de l'appréhension globale de la base d'imposition, cette nouvelle définition des actifs a un impact limité. En effet, la **notion économique de l'actif** est assez proche de celle de la **notion de disposition** retenue par l'article 1467 du CGI, qui permettait déjà d'intégrer dans la base d'imposition des biens contrôlés par l'entreprise en vertu d'un droit autre que le droit de propriété (biens pris en crédit-bail, en location, etc.). Toutefois, il est possible de souligner certaines distorsions qu'emporte la nouvelle définition.

Bien entendu, et à titre liminaire, elle influera sur la date à laquelle l'entreprise peut inscrire un bien à son actif, et donc sur la base d'imposition à la taxe professionnelle.

Surtout, les nouveaux principes comptables rendent possible l'activation de biens dont l'entreprise n'est pas propriétaire. S'agissant de biens mis à la disposition gratuite d'une société, il conviendra que le contribuable veille au retraitement de son bilan pour conformer sa déclaration aux principes applicables en matière de taxe professionnelle, pour laquelle de tels biens restent taxables au niveau du propriétaire (CGI, art. 1469).

Enfin, dans l'hypothèse où l'entreprise reste propriétaire de biens inutilisés n'ayant plus aucune valeur vénale intrinsèque, ces biens peuvent désormais être sortis du bilan tandis qu'ils demeureraient imposables à la taxe professionnelle en tant qu'ils sont toujours « utilisables pour les besoins de la profession ». Le respect de ce dernier principe sera alors particulièrement ardu à contrôler en l'absence de toute mention au bilan et de tout flux économique lié à de tels biens.

→ Une nouvelle donne en matière de coût d'entrée des éléments d'actif immobilisés

En cas d'acquisition à titre onéreux, le **coût d'achat d'une immobilisation** est désormais constitué de son prix d'achat, de tous les coûts directement attribuables (parmi lesquels les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes), des coûts de démantèlement et enfin des coûts d'emprunts.

Pour certains de ces coûts, l'entreprise dispose d'une alternative, les frais pouvant, sur option (qui devra être globale), être comptabilisés en charge.

De même, les coûts d'emprunt directement destinés à financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible peuvent être inclus dans le coût de l'actif sous réserve de respecter certaines conditions.

Nous rappellerons qu'en matière de taxe professionnelle, selon la jurisprudence, la valeur locative des équipements et biens mobiliers amortissables en moins de 30 ans est assise sur le prix de revient retenu pour le calcul des amortissements (CGI, ann. III, art. 310 HF), à savoir en pratique, le coût d'acquisition.

On mesure ainsi que la **modification du coût d'entrée des actifs** aura un **impact immédiat** sur la base de taxe professionnelle.

Ainsi, l'option pour la déduction d'escomptes de règlements viendra réduire cette base, tandis que l'option pour le rattachement des droits de mutations, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition, les coûts d'emprunt ou l'intégration des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site viendra augmenter les bases.

À ce dernier titre, l'appréciation définitive de ces mesures doit toutefois être réservée car la Direction de la Législation Fiscale envisage de modifier l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, afin d'éviter que les droits de mutation rehaussent le montant de base imposable à la taxe profes-

sionnelle, ainsi que les articles 310 HF de l'annexe II et 324 AE de l'annexe III pour exclure de l'assiette de la taxe professionnelle, les coûts de démantèlement (3).

→ Une base d'amortissement rénovée

La base amortissable des éléments d'actif connaît une véritable révolution.

Ainsi et en premier lieu, le montant amortissable d'un actif est désormais égal à sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle, c'est-à-dire du montant auquel l'entreprise estime pouvoir revendre le bien lorsqu'elle cessera de l'utiliser.

Une telle valeur pourra, par exemple, être mesurable au sein des entreprises de location qui procèdent généralement, à la fin de la durée prédéterminée d'utilisation des biens, à leur revente à des tarifs déterminables.

Les nouvelles normes comptables opèrent donc une **déconnexion entre le coût d'acquisition de l'actif et sa base d'amortissement**.

Ceci n'est pas sans soulever des **difficultés en matière de taxe professionnelle** dès lors que, ainsi qu'il a été mentionné supra, le prix de revient servant de base à cette imposition correspond à la valeur retenue pour le calcul des amortissements. L'application stricte des textes devrait donc entraîner, dans ces circonstances, une réduction des bases taxables.

En deuxième lieu, le CRC impose une méthode d'amortissement par composants pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005.

Doivent ainsi obligatoirement être comptabilisés séparément en tant que composants 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 ▶

(3) Rapport d'étape, Assemblée plénière du Conseil National de la Comptabilité, 24 mars 2005.

selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres.

Certaines précisions ont été apportées à ce sujet par le comité d'urgence du CNC dans l'avis n° 2003-E du 9 juillet 2003 qui a admis **deux méthodes de reconstitution des composants** : la méthode de reconstitution du coût historique ou la méthode de ré-allocation des valeurs nettes comptables.

La première méthode consiste à **reconstituer le coût réel historique des composants d'un même bien**, puis à recalculer les amortissements qui auraient dû être pratiqués en fonction des différentes durées d'utilisation des composants.

Elle peut aboutir, si l'entreprise a procédé à des remplacements des composants d'origine et que ces dépenses ont été déduites en charges, à des variations de l'actif brut – et donc à des augmentations de la base imposable à la taxe professionnelle.

La méthode d'amortissement par composants aura par la suite un impact sur les bases, lors du remplacement desdits composants, dès lors que la valeur des nouveaux composants activés est supérieure à celle des anciens qu'ils ont vocation à remplacer.

En troisième lieu, les nouvelles règles applicables en matière de dépréciation viennent également modifier la base d'amortissement des éléments d'actif.

À chaque clôture, l'entreprise doit désormais préciser s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. Le cas échéant, un test de dépréciation doit être effectué.

Les dépréciations sont définies comme la constatation que la valeur actuelle du bien est devenue inférieure à sa valeur nette comptable, étant précisé que la valeur actuelle est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage.

Ainsi, la dépréciation est imputée sur la valeur nette comptable et la constitution ainsi que la reprise de dépréciation modifieront prospectivement la base d'amortissement de l'actif et donc son plan d'amortissement.

Ici encore et en l'état actuel des textes applicables, la **modification de la base d'amortissement des éléments d'actif** modifie donc le **prix de revient servant de base à la taxe professionnelle**, à la baisse lors de la constatation d'une dépréciation et à la hausse en cas de reprise d'une telle dépréciation.

Enfin, et en dernier lieu, les immobilisations destinées à la vente cesseront, dans certaines conditions, d'être amortissables. Dans la mesure où leur base d'amortissement est désormais nulle, la question se pose de savoir si ces biens demeureront soumis à la **taxe professionnelle**.

→ De nouvelles charges activées

L'application des nouvelles normes comptables emporte l'**activation de dépenses traditionnellement passées en charges**.

Certaines de ces dépenses consistent en des investissements corporels. Tel est en principe le cas des nouveaux composants (cf. supra).

Il en est de même des pièces de **sécurité** et de **rechange** dont l'avis du CNC n° 2004-15, § 4.2.3 impose le classement en immobilisations corporelles dès lors qu'elles sont destinées à être utilisées sur plus d'un exercice.

Cette **activation de charge** n'est pas obligatoire mais peut être réalisée **sur option de l'entreprise**.

Il en est ainsi des provisions pour les dépenses relevant de programmes pluriannuels de gros entretiens ou de grandes révisions (se substituant aux provisions pour grosse réparation) ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des ins-

tallations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement. De telles provisions peuvent être comptabilisées soit en charges soit comme un composant du coût d'acquisition.

De même, certaines dépenses pourront ou devront, ainsi qu'il a déjà été évoqué, être intégrées dans le prix de revient des immobilisations.

Dans ces cas, il est constant que, outre l'augmentation des bases d'imposition, ces nouvelles normes auront une **incidence négative sur la valeur ajoutée produite par l'entreprise**, laquelle sert en réalité de support à la taxe pour les contribuables plafonnés (*CGI, art. 1647 B sexies*) ou pour les contribuables assujettis à la cotisation minimale (*CGI, art. 1647 E*).

L'**activation de certaines charges** correspondant à des investissements incorporels de l'entreprise, si elle n'aboutit pas à l'augmentation des bases aura, pareillement, un **impact sur la valeur ajoutée**.

Tel sera le cas de l'activation des dépenses de développement qui sont en principe désormais passées en charge mais qui peuvent être immobilisées sur option si certaines conditions sont remplies.

COMMENTAIRE

Au travers de cette analyse, il ressort ainsi clairement que la stratégie de convergence des normes comptables vers les IFRS impacte directement la taxe professionnelle et soulève de nouveaux questionnements sur lesquels l'Administration devra se prononcer, d'autant que la transposition de nouvelles normes, comme les IAS 17 traitant des locations, viendrait bouleverser plus encore le cadre juridique de cette taxe.