



Trouver la bonne période d'imputation des charges

Par Éric Delesalle, expert-comptable, agrégé d'économie et gestion, expert auprès de la Cour d'appel de Versailles

En droit comptable, pour les comptes sociaux, l'article L 123-13 du Code de commerce précise que « le compte de résultat récapitule les produits et les charges de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date d'encaissement ou de paiement ».

On parle ainsi du principe de l'indépendance des exercices, par opposition à la comptabilité de trésorerie qui continue par exemple de s'appliquer aux titulaires de bénéfices non commerciaux. Au plan fiscal, la règle est identique par application des dispositions de l'article 38 quater annexe III au Code général des impôts qui précise que les entreprises doivent respecter les règles du Plan comptable général (PCG) sous réserve qu'elles ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt. La version 2014 du PCG (1) confirme ainsi l'utilisation du poste de 'charges constatées d'avance' en tant qu'« actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement ».

Pour la détermination du résultat fiscal, la doctrine administrative précise que « les frais et charges ne peuvent être déduits que des résultats de l'exercice auquel ils sont imputables, c'est-à-dire de l'exercice du fait générateur (...) Par suite, l'entreprise n'est pas en droit de les déplacer à son gré d'un exercice sur un autre » (BOI-BIC-10-30-10-10).

Les interrogations en pratique sont nombreuses sur ce moment de l'imputation pour les éléments susceptibles d'être à cheval sur plusieurs périodes comptables, alors même que le principe du rattachement des

charges et produits n'est explicitement prévu que dans la réglementation applicable spécifiquement aux comptes consolidés (2).

Afin d'illustrer le type de problèmes pouvant se poser en pratique, on peut utilement citer la célèbre affaire relative au coût des catalogues papier des entreprises de ventes par correspondance (à l'époque où le papier existait encore...). Après diverses décisions, le Conseil d'État a décidé dans un célèbre arrêt rendu le 29 juillet 1998 (3), dans le cadre de la réglementation anté plan comptable 1982, que ces frais doivent se rattacher, « en application du principe de spécialité des exercices, à l'exercice au cours duquel ces catalogues lui sont livrés. Bien que la distribution de ces catalogues puisse produire des effets sur le chiffre d'affaires de l'entreprise postérieurement à la clôture de l'exercice au titre duquel ces frais ont été exposés, ils ne constituent pas des charges payées ou constatées d'avance, dès lors qu'ils ont eu pour contrepartie la confection et la livraison des catalogues réalisés et livrés au cours du même exercice. En outre, aucune disposition du plan comptable général de 1957 (...) n'imposait aux entreprises, ni même, d'ailleurs, ne leur ouvrait expressément la faculté, de différer la déduction des charges exposées au cours d'un exercice pour les rattacher à l'exercice au cours duquel seront comptabilisés les produits

correspondants à ces charges. Ces frais constituent donc des charges déductibles de l'exercice de livraison des catalogues ». On peut rappeler que la notion de charges différées prévue dans la version 1982 du plan comptable a été, en tout état de cause, supprimée en 2005 et n'a pas été introduite en 2014; néanmoins, selon certains auteurs, on pourrait considérer que ces dépenses de catalogues pourraient, sous conditions, être qualifiées au plan comptable de frais de développement par assimilation du traitement retenu pour le coût de création de sites internet actifs (4); mais ceci reste une position d'auteur non commentée en doctrine, et la règle fixée par le Conseil d'État demeure: l'indépendance des exercices implique la comptabilisation des charges à l'exercice de livraison matérielle des catalogues.

Nous présentons ci-après cinq affaires récentes, tirées de la doctrine fiscale (jurisprudence et doctrine administrative), afin de commenter la délicate question de la fixation de la bonne date de la « saisie » comptable (et fiscale) des charges.

■ Frais de conseils engagés anté constitution: c'est possible!

La Cour Administrative d'Appel de Marseille a décidé dans un arrêt du 17 janvier 2014 (5) que des prestations de conseils réalisées (au cours de l'année 2006) pour l'essentiel avant même la constitution de la so-

ciété Holding ayant acquis la société Cible sont fiscalement déductibles au niveau de ladite Holding, l'administration n'apportant pas la preuve que les prestations réalisées n'auraient pas présenté de contrepartie pour cette société dans le cadre des protocoles juridiques convenus au titre des acquisitions.

Comptablement, depuis la réforme 2005, ces frais seraient qualifiés au niveau du coût d'entrée des titres de participation et feraient donc l'objet d'une option soit d'inscription en charges, soit d'imputation au coût d'entrée des titres, avec une déduction fiscale sur cinq ans par échelonnement égal.

Sur ce type de dépenses, il convient d'être donc très attentif sur le périmètre du coût d'entrée des actifs, et la subtile distinction pour certaines dépenses entre l'intégration au prix pour former le coût, et l'imputation en charges, même si la recherche de la prudence comptable et de la simplification des traitements aurait été plus facilement qualifiée si la réforme 2005 avait laissé ce type de dépenses en dehors du coût d'entrée des titres.

■ Provision pour garantie sur vente: à ne doter qu'à partir de la date où elle peut juridiquement « jouer »

Un arrêt rendu par la Cour Administrative d'Appel de Versailles le 4 décembre 2013 (6) concerne la garantie du constructeur en matière de

véhicules automobiles; le contrat de concession prévoit que cette garantie ne peut fonctionner qu'à partir de la date de la vente des véhicules à l'acheteur final au titre de la première mise en circulation; dans ces conditions, la provision ne peut être rattachée qu'à partir de cette date, et non à la date des ventes au concessionnaire.

Comptablement, et par application du principe de prudence attaché au fait que les ventes sont enregistrées, on peut d'ailleurs s'interroger sur le bon choix de cette date de comptabilisation, même si au plan des dispositions strictement contractuelles, la charge n'est à rattacher qu'à partir du moment où elle peut être engagée.

■ Frais de renouvellement des marques : à déduire au fur et à mesure de lors de leur engagement

Dans un arrêt du 7 novembre 2012 (7), le Conseil d'État pose que les frais de renouvellement des marques sont des charges au titre de l'exercice de leur engagement, et non des actifs amortissables; cette règle est donc valable tant pour les marques créées que pour les marques acquises.

Au plan comptable, il apparaît possible de retenir la même règle par simplification, même si l'application étendue du concept d'inscription à l'actif via le concept du rattachement pourrait faire reconnaître un étalement de la charge sur la durée de protection acquise grâce à la protection juridique.

■ Indemnité forfaitaire de recouvrement (et pénalités de retard) des créances commerciales : le réalisme fiscal

L'indemnité forfaitaire s'élève à 40 € par application du décret 2012-1115 du 4 décembre 2012; elle est due par le débiteur dès le premier jour de dépassement du délai de paiement, en complément des pénalités de retard. Comptablement, puisque ces montants sont acquis sans qu'une facturation soit nécessairement éta-

blie et sont dus par le débiteur de manière automatique, il faudrait les comptabiliser systématiquement et les rattacher au fur et à mesure de l'écoulement du temps... Jusqu'à leur annulation lorsqu'ils sont, bien souvent, ni demandés ni réglés.

Aussi, la doctrine administrative (8) a pris une sage décision en fixant qu'au plan fiscal, les sommes visées ne sont déductibles que lorsqu'ils sont effectivement payés (9).

En pratique comptable, la simplification fiscale est bien souvent appliquée.

■ Frais de mise aux normes de sécurité : la délicate distinction entre charges de période et actif

Un actif est en principe destiné à servir sur plus de douze mois (10). L'imputation comptable des travaux et des frais de mise aux normes constitue une question délicate de césure: imputation directe en charges, ou inscription à l'actif avec amortissement sur la durée probable de vie. Dans un arrêt du 22 octobre 2012 (11), le Conseil d'État a jugé dans un cas d'espèce que des « travaux de mise en conformité aux règles de sécurité, auxquels une société avait dû procéder pour pouvoir continuer d'exploiter un parc de machines nécessaires à son activité, avaient eu pour effet de prolonger de manière notable la durée de l'utilisation des machines et d'augmenter, en permettant à l'entreprise de poursuivre l'exploitation de son parc de machines, la valeur des actifs ».

C'est cette notion de prolongation notable de la durée de vie qui doit ainsi, en pratique, être analysée par les praticiens pour déterminer l'imputation comptable (et fiscale): soit charge immédiate lors de la réalisation des travaux, soit déduction étalée via la technique de l'amortissement. Il faut néanmoins rappeler que la technique de la décomposition des actifs suppose, en cas d'immobilisation, de mettre au rebut la partie de l'actif ancien remplacé le

cas échéant, avec une détermination pour le moins délicate dans certains cas de la valeur d'origine concernée.

Ces illustrations montrent donc que la bonne application de la règle de l'indépendance des exercices n'est pas si facile en pratique, dès lors que des difficultés de coexistence vont apparaître entre réalisme économique, aspects juridiques, application possible, position de la doctrine fiscale.

Dans une publicité récemment diffusée (12), une société fabricant des articles en cuir a présenté un texte d'objectifs à suivre dont ceux-ci peuvent se conjuguer avec passion et raison au niveau de la comptabilité:

● « être extra et ordinaire à la fois »; au plan comptable, il faut « gérer » indépendance des exercices, prudence et rattachement économique, avec le respect des contraintes juridiques et fiscales;

● « faites ce que vous voulez du moment que vous êtes inspirés »; au plan comptable, chacun ne peut pas comptabiliser ce qui lui plaît; il faut rattacher le consommé et le non reportable; et s'il y a un doute, le concept de la prudence doit prédominer;

● « savoir être amoureux et ami en même temps »; comptabilité et fiscalité ont bien compris cet aspect en matière de rattachement des charges;

● « ne jamais oublier que le génie naît de la simplicité »: là, le comptable et le fiscaliste ont des progrès à faire, même si trop souvent le complexe cache la vérité et qu'il suffit, « en gardant son regard d'enfant », de trouver le juste chemin pour la comptabilisation à bonne date des charges engagées pour la réalisation des produits et la réalisation des activités de l'entreprise.

Comme l'écrivait René Char, « les yeux seuls sont encore capables de pousser un cri »; aux lecteurs des comptes annuels d'ouvrir les yeux sur cette importante notion

de la date de comptabilisation des charges afin de s'assurer que l'image fidèle est bien reflétée dans les états financiers.

(1) Règlement ANC 2014-03 du 5 juin 2014, en cours d'homologation, ne modifie pas les règles antérieures du PCG 1982-1999-2005.

(2) L'article L. 233-22 du Code de commerce précise ainsi que les comptes de groupe « sont établis selon les principes comptables et les règles d'évaluation (...) compte tenu des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux comptes consolidés par rapport aux comptes annuels », le règlement 99-02 du CRC domine à ce titre trois illustrations au niveau de l'article 300 dont le « rattachement des charges aux produits » (ou la prédominance de la substance sur l'apparence et l'élimination des écritures fiscales).

(3) Arrêt n° 149519 relatif à la SA Bergère de France.

(4) Voir en ce sens PricewaterhouseCoopers in *Mémento Comptable 2014*, éditions Francis Lefebvre, § 847 p. 315

(5) Arrêt n° 11MA02067

(6) Arrêt n° 11VE04173

(7) Arrêt n° 328.670

(8) Bofip: BOF-BIC-BASE-20-10-230 par application de l'article 237 sexies du Code général des impôts, mise à jour par le décret n° 2011-645 du 9 juin 2011.

(9) Le Bofip précise que cette exception est posée « afin d'éviter aux fournisseurs se trouvant dans une situation de dépendance économique vis-à-vis de leurs clients d'être imposés sur des produits qui ne leur seraient pas versés en définitive ».

(10) Selon le PCG 2014 (art. 211-1), « un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs ».

(11) Arrêt n° 327.794

(12) Voir notamment *Figaro* du 1^{er} septembre 2014