

Droit au bail et fiscalité différée selon les règles de consolidation françaises



D.R.

Par Xavier Paper, associé,
Paper Audit & Conseil

Pour les entreprises françaises établissant des comptes consolidés et n'appliquant pas les normes IFRS, la constatation de la fiscalité différée, associée aux opérations de croissance externe portant sur des éléments tels que le fonds de commerce ou le droit au bail, suscite de nombreuses questions.

1 - Passifs d'impôts différés : l'exception française

Dans ce contexte, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) a apporté, dans son bulletin (n° 139) du mois de septembre 2005, des précisions sur le traitement, dans les comptes consolidés d'un groupe de distribution, de l'acquisition de sociétés détentrices de magasins constituant des points de vente. Pour ce faire, la CNCC a répondu à la question suivante : l'écart entre le prix d'acquisition et la juste valeur des actifs et passifs acquis étant inscrit sur la ligne fonds de commerce et étant donné que le fonds n'est pas cessible indépendamment du magasin, le groupe acquéreur bénéficie-t-il de l'exception, visée au § 313 du règlement n° 99-02 relatif aux comptes consolidés, conduisant à ne pas reconnaître de passif d'impôt différé en regard du fonds de commerce ? Le § 313 précité indique en effet : « Ne doivent pas être pris en compte les passifs d'impôts différés provenant de la comptabilisation des écarts d'évaluation portant sur des actifs incorporels généralement non amortis ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise. » Cette disposition est à l'origine d'une divergence avec les normes IFRS qui ne retiennent pas ce type d'exception ; elle vise essentiellement les marques dans la mesure où leur cession s'accompagne généralement de la cession de l'activité elle-même. Elle a également concerné les parts de marché jusqu'à la révision, fin 2005, du règlement n° 99-02 précité, la version antérieure de ce texte permettant, à l'occasion d'opérations de regroupement, de qualifier d'actifs incorporels, au sens comptable du terme, les parts de marché. A cet égard, les groupes français ayant établi leurs comptes consolidés selon les normes IFRS ont dû reclasser, dans les postes d'écarts d'acquisition, les parts de marché qu'elles avaient inscrites à leur bilan avant le changement de référentiel comptable. En revanche, la révision récente du règlement n° 99-02 a conduit, dans un esprit de convergence avec les IFRS, à introduire parmi les actifs incorporels identifiables le concept de relations contractuelles avec les clients.

2 - L'importance des critères sous-tendant la notion d'actif incorporel

Répondre à la question de savoir si le fonds de commerce est visé par l'exception du § 313 du règlement

n° 99-02 suppose de se référer au Plan Comptable Général (PCG) qui définit au § 442/20 le droit au bail et le fonds commercial. Le premier « enregistre le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale. » Le second « enregistre l'acquisition des éléments incorporels du fonds de commerce, y compris le droit au bail, qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entité.

Ces éléments ne bénéficient pas nécessairement d'une protection juridique leur donnant une valeur certaine. »

La révision des règles françaises de consolidation a conduit, dans un souci de cohérence de traitement des actifs corporels et incorporels dans les comptes individuels et dans les comptes consolidés, à préciser la notion d'actif incorporel identifiable par opposition à celle d'écart d'acquisition ; à ce titre, un actif incorporel n'est reconnu lors d'une opération de croissance externe que s'il est identifiable c'est-à-dire s'il est séparable ou s'il résulte d'un droit légal ou contractuel et s'il peut être mesuré de façon fiable.

Dans ce cadre, les fonds commerciaux qui regroupent des éléments non susceptibles d'être évalués séparément ont la nature d'écarts d'acquisition et doivent être comptabilisés comme tels. Ils ne peuvent donc, en aucune manière, donner lieu à la constatation d'un passif d'impôt différé.

En revanche, les éléments incorporels du fonds de commerce susceptibles d'être évalués séparément, notamment le droit au bail, répondent à la définition des actifs incorporels et doivent être inscrits comme tels.

Le bulletin de la CNCC rappelle d'ailleurs, qu'en France, le droit au bail bénéficie d'une protection juridique et qu'il est en général cessible indépendamment de l'activité exercée ; en effet, le droit au bail d'un magasin peut être cédé sans que le cédant soit tenu de vendre l'activité antérieure de son magasin ou d'y renoncer. En définitive, et sauf restrictions réglementaires particulières, le droit au bail acquis dans le cadre d'une opération de croissance externe doit donner lieu à constatation d'un passif d'impôt différé. ■