

Première application des IFRS : actifs incorporels et fiscalité différée

1 – Une reconnaissance accrue d'actifs incorporels identifiables

Les sociétés appliquant les IFRS pour la première fois doivent notamment se demander si les opérations d'acquisition qu'elles ont réalisées antérieurement à la date de transition aux IFRS, qui correspond à la date d'ouverture du bilan comparatif présenté en regard du bilan de l'exercice de référence, sont susceptibles de donner lieu à comptabilisation d'actifs incorporels identifiables (marques, portefeuille clients, bases de données...) et, le cas échéant, d'impôts différés, lorsque ces actifs incorporels sont eux-mêmes à l'origine de différences temporelles, déductibles ou imposables, en présence d'écarts entre leur valeur fiscale et leur valeur dans les comptes consolidés.

Dans ce contexte, il est assez fréquent que les sociétés françaises aient comptabilisé des opérations d'acquisition en se contentant, en l'absence de tout exercice réel d'affectation du prix d'acquisition payé, de constater des écarts d'acquisition et des actifs incorporels non identifiables (fonds de commerce, parts de marché...).

La mise en œuvre des IFRS est susceptible de conduire au constat qu'une partie des écarts d'acquisition et des actifs incorporels non identifiables présente, au regard de la norme IAS 38 relative aux actifs incorporels, la nature d'actifs identifiables.

Tel est notamment le cas, lorsque les actifs incorporels satisfont au critère d'identifiabilité ; en pratique, cela signifie qu'ils sont séparables, et donc susceptibles d'être vendus, transférés, concédés par licence, loués ou échangés, où qu'ils résultent de droits contractuels ou d'autres droits légaux. Dans une telle situation, il convient, à la date de transition aux IFRS, de procéder à un examen des postes d'écarts d'acquisition, de fonds de commerce et de parts de marchés et de s'interroger sur leurs caractéristiques précises au regard des critères définis par la norme IAS 38. La pratique a mis en évidence des reclassements de sens inverse : les premiers ont conduit à transférer des fonds de commerce et des parts de marché vers les écarts d'acquisition alors que les seconds ont conduit à transférer des fonds de commerce, des parts de marché et des écarts d'acquisition vers des actifs incorporels identifiables.

2 – La différence temporelle entre la valeur fiscale et la valeur consolidée des actifs incorporels

Les sociétés qui ont reçu, antérieurement à la date de transition aux IFRS, des branches complètes d'activité à titre d'apports partiels d'actifs et ont comptabilisé, à cette occasion, des fonds de commerce tout en bénéficiant, du point de vue fiscal, du report d'imposition des plus-values



Par Xavier Paper,
associé, Paper Audit
& Conseil

d'apport des biens non amortissables fiscalement, prévu par les dispositions du Code général des impôts, sont souvent tenues de comptabiliser un impôt différé passif ; en effet, lorsque l'analyse du fonds de commerce, comptabilisé comme tel en application des textes comptables en vigueur en France, conduit à considérer qu'il s'agit, en réalité, d'un actif incorporel identifiable au sens de la norme IAS 38, tel qu'un portefeuille de clients, il est alors nécessaire d'enregistrer un impôt différé passif au titre de la différence temporelle imposable existant entre la valeur fiscale du portefeuille clients, nulle par définition, du fait du report d'imposition dont a bénéficié le fonds de commerce, et la valeur de ce portefeuille, reconnue pour la première fois dans les comptes consolidés à la faveur du passage aux IFRS.

3 – Le traitement comptable de l'impôt différé passif

À la date de transition aux IFRS, les sociétés qui retiennent, pour les besoins de leur bilan d'ouverture en IFRS, l'option leur permettant de ne pas appliquer de manière rétrospective la norme IFRS 3 relative aux opérations de regroupement n'ont pas la possibilité de comptabiliser l'impôt différé passif par contrepartie de l'écart d'acquisition. Elles doivent imputer cet impôt différé passif sur leurs capitaux propres consolidés dans leur bilan d'ouverture en IFRS dans la mesure où, en présence d'une telle option, l'écart d'acquisition ne peut être modifié que dans des conditions limitatives.

Lors des arrêtés de comptes suivants, en présence d'un actif incorporel ayant une durée de vie finie, tel que le portefeuille de clients précité, et donnant donc lieu à amortissement, la différence temporelle imposable est appelée à diminuer à raison du montant cumulé des amortissements ; en conséquence, l'impôt différé passif constaté à la date de transition aux IFRS doit lui-même être réduit au prorata de la diminution de la différence temporelle avec pour contrepartie un produit d'impôt différé inscrit au compte de résultat. La constatation éventuelle d'une dépréciation, en complément des amortissements, est également à l'origine d'une réduction de la différence temporelle ; elle produit le même effet que les amortissements sur l'impôt différé passif et sur le compte de résultat. ■