



CAMPUS
ECF Paris

Actualité
de l'arrêté
des comptes

PROBLEMATIQUES DE L'ARRÊTÉ DES COMPTES 2021

Document réalisé à partir des documents:

- Arrêté des comptes CNEOC janvier 2022
- Arrêté des comptes 2021 (pour ce qui ne change pas)
- Documentation ANC 2020 et 2021
- Arrêté des comptes KPMG, PWC
- Documentation Francis Lefebvre

Tests de dépréciation et provisions

Tests de dépréciation

- Pour un actif non amortissable = test obligatoire = détermination de la valeur
 - Fonds commercial non amorti : test annuel systématique
- Pour un actif amortissable appréciation, à chaque clôture, s'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de sa valeur
 - S'il existe un indice, comparaison de la VNC avec la **valeur actuelle/recouvrable** (la **plus élevée** de la valeur vénale ou de la valeur d'usage)
 - S'il n'est pas possible de déterminer la valeur actuelle de l'actif pris isolément, détermination de la valeur actuelle du **groupe d'actifs** auquel l'actif appartient (notion d'UGT)

Modalités de réalisation du test de dépréciation

La référence la plus grande des valeurs entre valeur d'usage et valeur vénale à comparer à la VNC

- Valeur vénale $>$ VNC : pas de dépréciation
- Valeur vénale $<$ VNC :
 - Si valeur vénale $>$ valeur d'usage : valeur vénale retenue
 - Si valeur vénale $<$ valeur d'usage : valeur d'usage retenue

Le plus simple : faire tourner le modèle qui a servi de base lors de l'acquisition (multiple d'EBE, quote-part de CA,...ou référence à un marché actif...)

Actifs et groupes d'actifs testés en fonction du **mode de gestion et de suivi des activités de l'entité** – notamment pour les actifs qui ne génèrent pas de cash-flow de façon autonome – sont liées les uns aux autres

Modalités de réalisation du test de dépréciation

- Une dépréciation conduit à une **modification prospective** du plan d'amortissement
 - Lorsqu'une dépréciation est comptabilisée dans un groupe d'actifs, cette dépréciation est **allouée, en premier, au fonds commercial**, puis aux autres actifs appartenant à ce groupe d'actifs
- IAS 36 fournit plus de précisions que le PCG s'agissant des modalités de réalisation du test de dépréciation au niveau d'un groupe d'actif, des modalités d'allocation des dépréciations...

Modalités de réalisation du test de dépréciation

Tests de dépréciation et Covid-19 (1)

- La méthodologie du test de dépréciation est à **mettre en cohérence avec le niveau de risque identifié**
 - La réalisation d'un test ne nécessite pas toujours la construction de nouvelles projections de flux de trésorerie
- Mettre en œuvre une **démarche raisonnable**, fournir une **information appropriée** sur les modalités retenues et les **incertitudes qui subsistent**

(1) ANC - Recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'évènement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1/01/2020 de l'ANC – 9/07/2021

Provisions

- Les **pertes d'exploitation futures** ne peuvent pas être provisionnées (art. 322-12 du PCG)

- En revanche, une provision doit être constituée au titre d'une **perte probable sur un contrat** (cas des contrats long terme) lorsque les conditions suivantes sont remplies :
 - **Existence d'une obligation à la clôture** du fait d'un contrat signé avant la date de clôture ; et
 - **Sortie de ressources probable** à la date d'arrêté des comptes

Provisions : rappel des conditions fiscales



- **1 condition de forme :**
 - La provision doit être comptabilisée et inscrite sur le tableau des provisions.
- **4 conditions de fond :**
 - La provision doit être destinée à faire face à une perte ou à une charge elle-même déductible.
 - La perte ou la charge doit être nettement précisée (méthode statistique possible sur la base de données historiques propres à l'entreprise).
 - La perte ou la charge doit être probable.
 - La probabilité doit résulter d'évènements en cours à la date de la clôture.

Quelles divergences avec la compta ?



- **Les divergences résultent de la notion de fait générateur :**
 - Au plan fiscal, le fait générateur découle de l'existence d'un événement en cours à la clôture de l'exercice.
 - Au plan comptable, le fait générateur résulte d'une obligation à l'égard d'un tiers à la clôture de l'exercice. L'obligation peut être de nature juridique (légale ou contractuelle) ou implicite (usage, pratique...).

La divergence pour les **Les provisions pour les pertes** à terminaison.



- **Sur le plan comptable**, les pertes à terminaison doivent être provisionnées dès la conclusion du contrat, les provisions correspondantes sont ajustées (réduites en principe) au fur et à mesure de la prise en compte des résultats à l'avancement. Elles concernent donc les travaux exécutés depuis la dernière situation et non encore rattachés aux résultats et les travaux restant à exécuter à la clôture de l'exercice.
- **Sur le plan fiscal**, la déduction de cette provision est limitée à la perte qui correspond aux seuls travaux exécutés depuis la dernière situation et non encore rattachés aux résultats imposables.

La divergence pour les provisions pour licenciement économique.



En cas de licenciement économique, la constitution d'une provision destinée à faire face aux indemnités à payer aux personnes révoquées ne peut pas faire l'objet d'une déduction fiscale en vertu de l'article 39 du Code général des impôts.

Il en est ainsi notamment ce qui concerne les licenciements décidés à l'occasion d'un plan de sauvegarde.

Par contre, le chef d'entreprise a le droit de constituer des provisions déductibles fiscalement pour :

- Les indemnités versées au titre des congés payés ou des préavis
- Les indemnités qui devront être payées en cas de licenciement abusif
- Les indemnités destinées à compenser une clause de non-concurrence
- Les indemnités versées à l'occasion d'une transaction conclue avec un salarié dans la mesure où il s'agit d'une transaction décidée lors d'une séparation amiable et non d'un licenciement à proprement parler
- La contribution versée par l'entreprise au Fonds national de l'emploi
- Les dépenses engagées par l'entreprise pour se restructurer et pour financer la reconversion et l'accompagnement des salariés licenciés.

1.

La divergence pour les provisions pour engagement de retraite



La provision constatées en comptabilité n'est pas déductible fiscalement

Provision pour créances douteuses



- Une provision ne peut valablement être calculée en appliquant un ratio forfaitaire au montant des créances clients non payées à la clôture
- Toutefois, la jurisprudence admet la déduction des provisions pour créances douteuses déterminées à partir de calcul statistiques :
 - Taux de perte probable fondé sur des données historiques et propres à l'entreprise.
- Le calcul statistique :
 - Est autorisé pour déterminer le montant de la provision;
 - *Mais n'a pas pour objet d'identifier l'existence de créances douteuses.*

Il faut distinguer l'identification du risque et sa quantification.

Les statistiques ne peuvent pas dispenser de recherche, en amont, des indices de nature à faire penser qu'une créance est douteuse (différence entre le caractère non probable et possible...)



Provision pour dépréciation des stocks

- Pour le Conseil d'Etat, le critère fondé sur l'écoulement du temps ne peut à lui seul justifier le recours à une méthode d'évaluation forfaitaire
- En revanche, est déductible la provision qui tient compte de l'utilisation effective d'un stock de pièces détachées (CAA Douai 17-10-2019 n°17DAO2219).
 - Analyse de la rotation des stocks sur 10 années => l'entreprise constate que la valeur d'usage des stocks diminuait, en raison d'un risque de mévente :
 - Sans mouvement après 7 ans, les pièces étaient systématiquement mises au rebut => provision 100%.
 - Les pièces stockées depuis moins de 3 ans étaient susceptibles d'être utilisées => pas de provision .
 - Entre 3 et 7 ans => taux de probabilité de ne pas être utilisé, variable selon l'ancienneté => provision à hauteur de ce taux de probabilité.

Provision pour restructuration



- Sur le plan fiscal, l'entreprise doit détailler la provision pour restructuration par nature de coûts, et appliquer le régime fiscal applicable à chaque type de coûts identifiés.

Dépenses provisionnées déductibles	Dépenses provisionnées non déductibles
Coût de reclassement	Provisions pour indemnité de licenciement économique
Préavis / Congés payés	Provisions pour indemnités versées dans le cadre d'un PSE
Formation	Provisions pour allocations de pré retraite et indemnités de départ en retraite Provisions pour charges de loyers restant à courir au titre de locaux non occupés (CAA Versailles 19-12-2013n° 11VE03390)

- Selon la jurisprudence :
 - Provision, dès lors que le plan est annoncé, à la clôture et probable (même s'il est soumis à des conditions suspensives).
 - Possibilité de se fonder sur des données statistiques, pour estimer le comportement des salariés et quantifier le montant de la provision.

Provisions pour gros entretien



- Au plan fiscal, les dépenses de gros entretien et de grandes révisions peuvent donner lieu à la constitution d'une provision, si les conditions suivantes sont réunies :
 - Les dépenses excèdent par leur importance les travaux courants d'entretien ou de réparation, et représentent une charge excessive pour un seul exercice, sans pour autant se traduire par une hausse des valeurs d'actifs.
 - Condition de déductibilité : les dépenses sont probables et nettement précisées qui suppose une programmation détaillée des travaux à entreprendre, assortie d'une estimation précise de leurs coûts (BOI-BIC-PROV-30-20-40 n° 140).
 - Avec un assouplissement de la position de l'administration qui maintenant admet la constitution d'une provision pour gros entretien et de grandes révisions, en l'absence de programmation détaillée des travaux à entreprendre.

Le temps passé par les salariés dans la résolution d'un litige peut-il être provisionné ?



- En cas de litige probable, seul le coût de résolution du litige peut être provisionné (indemnité versée...).
- Toutefois le coût correspondant au temps que passeront les salariés de l'entreprise à gérer le litige ne peut pas être provisionné.



- **Provision buy back** (CE 8e-3e ch. 9-9-2020 n° 429100, SAS ZF Holding)
 - La provision comptable : pas de compensation possible des plus et moins values)
 - La provision fiscale : compensation de l'ensemble des plus ou moins values qui résultent de la reprise des biens vendus si les opérations sont homogènes



Provision déductible fiscalement réintégrée à tort

Le Conseil d'Etat a jugé que lorsqu'une provision a été constituée dans les comptes, elle doit être déduite pour la détermination du résultat imposable, sauf si les règles propres au droit fiscal s'y opposent.

Une entreprise ne peut pas volontairement réintégrer une provision qui est régulièrement déductible au plan fiscal.

- La reprise d'une provision qui présente toutes les conditions pour être déductible fiscalement est, en toute hypothèse, imposable même si elle a été réintégrée lors de sa comptabilisation → risque de « double imposition ».
- mais la correction symétrique, conjuguée à la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture, aboutit à une neutralisation potentielle du redressement.
- Mais la neutralisation du redressement n'est pas toujours effective :
 - La correction intervient au cours d'un exercice différent de celui de la reprise. L'exercice de correction peut conduire à accroître un déficit fiscal sur lequel peut s'appliquer les règles de plafonnement, changement d'activité...

Provision non déductible fiscalement déduite à tort



- Si une provision a été déduite à tort, et que l'erreur n'était pas délibérée, la provision doit être réintégrée :
 - Dans les résultats de l'exercice au cours duquel elle a été constituée.
 - Ou, si cet exercice est prescrit, dans les résultats du premier exercice non prescrit.
- En conséquence, si à la suite d'une vérification fiscale, l'administration réintègre une provision déduite à tort sur la base de ces principes, la reprise de la provision n'est pas imposable => déduction extracomptable.
- Si la provision est déjà reprise au moment du rehaussement => réclamation (BOI BIC PROV 50 n°160).



Quelle provision en cas
de négociation de sortie
de bail et signature d'un
nouveau bail



Quelle provision en cas de négociation de sortie de bail et signature d'un nouveau bail?

La société qui souhaite sortir du bail doit formellement informer le bailleur et engager des négociations sur :

- la date de départ précise ;
- le montant de l'indemnité dû au propriétaire.

Un accord a été trouvé à la cloture :

- Provision de l'indemnité

La négociation n'a pas encore abouti à la clôture :

- Provision sur la base de l'estimation du coût de l'indemnité s'il est probable que la négociation aboutisse

La négociation n'a pas abouti ou il est peu probable qu'elle aboutisse

- Pas d'autre choix que d'aller au terme du bail
- Pas de provision

Amortissement et dépréciation du fonds commercial



Fonds commercial

Fonds de commerce

Éléments identifiables séparément

Éléments incorporels:

nom commercial, droit au bail, clientèle, brevets, licences, marques...



Éléments corporels :

meublier, matériel, outillage...



Éléments non identifiables séparément

Fonds commercial

- Éléments acquis du fonds de commerce qui ne figurent pas à d'autres postes du bilan : clientèle, achalandage, enseigne, nom commercial et parts de marché
- Concourt au maintien et au développement du potentiel d'activité

Peut être comptabilisée distinctement à l'actif sous certaines conditions

Fonds commercial

Fonds de commerce



Fonds commercial

Comptes sociaux

Addition d'éléments incorporels (dont le fonds commercial) et corporels

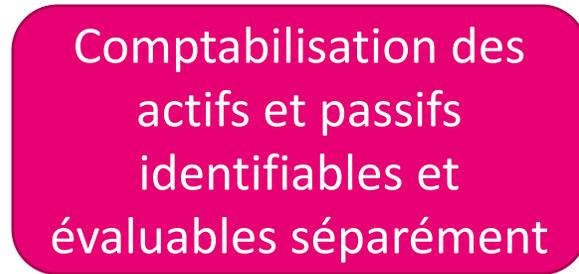
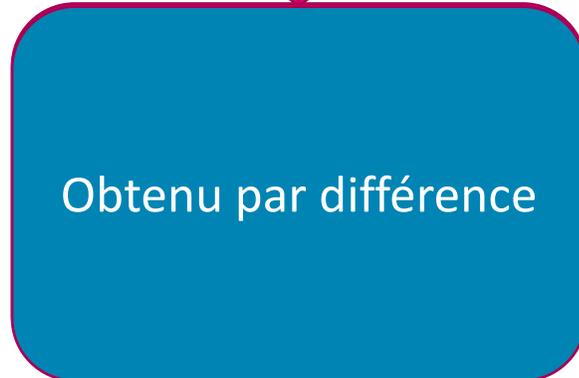
Obtenu par différence

Comptes consolidés

Comptabilisation des actifs et passifs identifiables et évaluables séparément

Ecart d'acquisition

Démarche similaire aux comptes sociaux



Amortissement du fonds commercial

- **Présomption** d'une durée d'utilisation **non limitée**
- Présomption réfutable sur la base de critères physiques, techniques, juridiques ou économiques
 - Exemples :
 - Contrat ou autorisation légale dont la durée d'utilisation est limitée (contrat de concession, exploitation minière...)
 - Décision prise d'arrêt de l'activité...

Amortissement du fonds commercial

- Si présomption réfutée, amortissement sur :
 - La durée d'utilisation ; ou
 - **10 ans** si la durée d'utilisation ne peut être déterminée de manière fiable (« cas exceptionnel »)
- La durée d'utilisation non limitée à l'origine peut devenir limitée en cours de vie
 - **Réalisation d'un test de dépréciation**
 - Amortissement sur la durée d'utilisation résiduelle

Amortissement du fonds commercial

Mesure de simplification pour les **petites entreprises**⁽¹⁾ :

- Possibilité d'amortir tous les fonds commerciaux sur **10 ans**
- Décision pouvant être prise à tout moment (**application prospective** à la **totalité** des fonds commerciaux)
- Quid des fonds commerciaux acquis ultérieurement (i.e. amortis également sur 10 ans ?) ?

(1) Entreprises ne dépassant pas deux des trois seuils suivants : total de bilan ≤ 6 M€ ;
chiffre d'affaires ≤ 12 M€ ; effectif ≤ 50 salariés

Amortissement du fonds commercial

Mesure (de simplification) d'amortissement du fonds commercial sur 10 ans
pour les petites entreprises

Principal intérêt	Principaux inconvénients
Permet d'échapper à l'obligation de réaliser un test de dépréciation annuel systématique, même s'il n'existe pas d'indice de dépréciation	La dotation aux amortissements : <ul style="list-style-type: none">- réduit la capacité distributive de l'entité- conduit à une détérioration du ratio d'endettement (diminution des possibilités de négociation avec les établissements bancaires)

Dans les **comptes consolidés**, la **durée d'amortissement** de l'écart d'acquisition doit être **cohérente avec la décision prise dans les comptes sociaux**

Amortissement du fonds commercial, aspect fiscal



- Selon le Conseil d'Etat - CE n°177809, section, 1/10/99 - possibilité d'amortir un fonds commercial, si 2 conditions sont remplies :
 - L'élément incorporel est dissociable des autres éléments représentatifs de la clientèle attachée au fonds.
 - La seule circonstance que ces éléments aient été individualisés en comptabilité ne suffit pas à démontrer leur caractère dissociable (notamment CE 17-5-2000 n° 188975).
 - Il est normalement prévisible, lors de l'acquisition de l'actif, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée.
- En dehors de quelques décisions isolées, très peu de jurisprudences favorables :
 - Amortissement des AMM : CE 14 octobre 2005, n°260486, Pfizer.

Amortissement du fonds commercial, aspect fiscal



- Le conseil d'Etat s'est prononcé sur l'option offerte aux PME d'amortir sur 10 ans le fonds commercial :
 - **L'amortissement du fonds commercial sur 10 ans n'est donc pas déductible.**
 - Selon le CE, le fait que l'option soit offerte sans subordonner cette possibilité à la condition que les effets bénéfiques sur l'exploitation du fonds commercial prennent fin à une date déterminée, est incompatible avec le droit fiscal - CE avis 8-9-2021 n°453458.

Amortissement du fonds commercial, aspect fiscal



- **La loi de finances pour 2022 inscrit dans la loi la non déductibilité des fonds commerciaux (Article 39-1 2° du CGI)**
 - Pour tous les fonds commerciaux (qu'ils aient une durée de vie limitée ou non limitée).
 - **Application aux exercices clos au 31 décembre 2021.**
- **Par dérogation, l'amortissement des fonds commerciaux acquis entre le 1^{er} janvier 2022 et le 31 décembre 2025 est déductible fiscalement :**
 - Les autres éléments incorporels du fonds de commerce ne sont pas visés par le texte.
 - Sont concernées les entreprises BIC et IS soumises au PCG.
 - Les fonds libéraux sont exclus

Amortissement du fonds commercial, aspect fiscal



- **Par dérogation, l'amortissement des fonds commerciaux acquis entre le 1^{er} janvier 2022 et le 31 décembre 2025 est déductible fiscalement (suite) :**
 - Sont visés les fonds acquis à titre onéreux
 - Cela reste à confirmer pour ceux qui résultent d'un apport
 - S'il est comptabilisé conformément aux règles comptables pour être déductible :
 - Sur une durée réelle pour les fonds commerciaux ayant une durée de vie limitée (notamment, par exemple, lorsqu'il sont adossés à un contrat ou une concession etc...).
 - Sur 10 ans selon option ouverte aux petites entreprises définies à l'article L 123-16 du Code de Commerce). Attention, au plan comptable, l'option s'applique à tous les fonds commerciaux de l'entreprise (avec application prospective pour les fonds déjà existants à la date d'option).

Dépréciation du fonds commercial

- Faute de générer des flux nets de trésorerie et de pouvoir ainsi être testé isolément, **le fonds commercial est généralement affecté à un groupe d'actifs/ regroupement de groupes d'actifs** pour pouvoir être testé
 - Retenir le niveau pertinent auquel le fonds commercial est **géré et ses performances suivies** dans l'entité

Dépréciation du fonds commercial

Durée d'utilisation du fonds commercial :

- **Non-limitée** : réalisation du **test de dépréciation au moins une fois par exercice** qu'il existe ou non un indice de perte de valeur
- **Limitée** : réalisation d'un test de dépréciation si à la clôture des comptes, **il existe un indice** montrant que le fonds commercial a pu perdre de sa valeur

Dans la pratique, il semble possible de se référer aux dispositions d'IAS 36 qui peut apporter plus de précisions que le PCG

Dépréciation du fonds commercial

- Lorsqu'une dépréciation est comptabilisée dans un groupe d'actifs, cette dépréciation est **allouée en premier au fonds commercial**, puis aux autres actifs appartenant à ce groupe d'actifs
- Les dépréciations comptabilisées sur le fonds commercial ne sont **jamais reprises**
- Dans les comptes consolidés :
 - Les règles de dépréciation applicables à l'écart d'acquisition sont similaires à celles du fonds commercial
 - La dépréciation de l'écart d'acquisition est présentée sur une ligne spécifique du compte de résultat consolidé

Dépréciation des éléments incorporels du fonds de commerce : aspect fiscal



- Selon la jurisprudence, la déductibilité fiscale d'une provision pour dépréciation du fonds de commerce est soumise à deux conditions :

1

Le fonds a subi une dépréciation effective par rapport à son prix d'acquisition.

2

La dépréciation affecte l'ensemble du fonds de commerce et non pas seulement certains de ses éléments.

Dépréciation des éléments incorporels du fonds de commerce : aspect fiscal



- En l'absence de dépréciation globale du fonds, le Conseil d'État et la jurisprudence admettent que les provisions de certains éléments incorporels isolés du fonds de commerce sous réserve notamment :
 - Que l'élément incorporel concerné soit effectivement dissociable du fonds de commerce dans son ensemble.
 - Et que la dépréciation soit justifiée et établie de façon effective par l'entreprise.

Dépréciation des éléments incorporels du fonds de commerce : aspect fiscal



- En synthèse les règles fiscales n'apparaissent pas, dans le principe, contraires aux règles comptables sous réserve :
 - Que la dépréciation soit effective et bien quantifiée.
 - Que la référence soit la valeur vénale
 - L'administration fiscale a des difficultés à admettre la référence à la valeur d'usage et lui préfère le concept de valeur vénale.
 - Toutefois, la jurisprudence recourt de plus en plus fréquemment à la valeur d'usage : valorisation des titres, usufruit de parts sociales, etc...

Immobilisations, amortissements et dépréciations



Réévaluation libre

- Les réévaluations libres portant sur l'ensemble des immobilisations **corporelles et financières** effectuées dans les conditions de l'article L 123-18 du Code de commerce font désormais l'objet d'un dispositif de neutralisation fiscale.
- Nécessité de réévaluer **toutes les immobilisations** concernées.
- Les autres actifs (immobilisations incorporelles, stocks, valeurs mobilières de placement) ne sont pas concernés. Mais rien n'interdit par exemple de réévaluer les titres d'une société filiale qui elle-même détient un brevet.
- Application aux exercices clos à compter du 31 décembre 2020 et jusqu'au 31 décembre 2022.

Réévaluation libre

Ce dispositif fiscal de neutralisation est comparable à celui qui existe dans le cas du régime de faveur des fusions et opérations assimilées :

- Les écarts constatés sur immobilisations **non amortissables** (ex. titres de participation) ne sont pas imposés sur l'exercice de réévaluation (en revanche en cas de cession la plus-value sera calculée sur la valeur d'origine)
- Les écarts constatés sur immobilisations **amortissables** sont imposés de manière échelonnée :
- Sur 15 ans pour les constructions, plantations et aménagements de terrains
- Sur 5 ans pour les autres immobilisations.

Réévaluation libre

- S'agissant des immobilisations amortissables, leur réévaluation donne droit à de **nouvelles facultés d'amortissements** déductibles
- En revanche pour les immobilisations non amortissables, les **provisions** ultérieures éventuelles ne pourront être (fiscalement) calculées que par rapport aux valeurs (fiscale) avant réévaluation.
- Modalités déclaratives spécifiques que nous détaillerons tout à l'heure.

Non constatation d'amortissements, modification du plan

- Légalement, la constatation des amortissements, dépréciations et provisions « nécessaires » est obligatoire (*Code de commerce art. L 123-20, 2ème al. ; PCG art. 214-7 et 214-11*).
- Sous peine de constitution du délit de présentation de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle.
- **Fiscalement**, on sait que pour être admis en déduction, les amortissements doivent être effectivement comptabilisés, étant précisé qu'à la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués ne peut être inférieure à **l'amortissement linéaire minimal obligatoire** (*CGI art. 39 B*).
- Sous peine de **perte définitive** des annuités ainsi irrégulièrement différées...

Non constatation d'amortissements, modification du plan

- Souplesse en revanche lorsque des **amortissements dérogatoires** ont été constitués, puisqu'ils résultent d'une faculté purement fiscale et peuvent être repris le cas échéant.
- A noter que si l'amortissement dérogatoire doit normalement faire l'objet d'une comptabilisation ad hoc au passif, tel n'est pas le cas pour les PME, qui pourront les reprendre, en veillant à conserver l'amortissement linéaire minimal.
- (PME = ne dépassant pas 2 des 3 seuils : Bilan 6 M€, CA 12 M€, 50 salarié)

Non constatation d'amortissements, modification du plan

- Le **changement de plan** d'amortissement est possible, il est même obligatoire, de manière prospective, en cas de changement significatif dans l'utilisation prévue d'un bien (durée) : **PCG art. 214-14**.
 - Exemple : Prolongation de la durée d'utilisation d'un bien.
- Fiscalement, ce changement est normalement **admis par l'Administration** :

« Si ces taux sont fixés normalement au moment de la date d'acquisition des éléments, ils peuvent être reconsidérés au cours de la période d'utilisation dans la mesure où des circonstances nouvelles particulières viennent allonger ou raccourcir cette période et modifier corrélativement la durée primitivement prévue.

Mais une telle modification doit être justifiée. En outre, il n'est pas admis, sauf circonstances tout à fait exceptionnelles, que l'entreprise modifie trop fréquemment la durée d'après laquelle elle calcule ses amortissements. À cet égard, la modification de la durée d'amortissement ne saurait :

 - ni permettre indirectement la déduction d'amortissements différés en période bénéficiaire ;
 - ni avoir de répercussions sur les amortissements compris dans les charges déductibles des exercices antérieurs ».

(BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 300, 16/12/2013)

Modification du plan d'amortissement

(ANC, recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'évènement Covid-19...)

En cas d'arrêt ou de réduction de l'activité, l'amortissement de certaines immobilisations incorporelles et corporelles peut-il être interrompu ou modifié ?

- Méthode des **unités d'œuvre** (UO) : **oui**
- Méthode **linéaire** : en principe, **non** sauf si :
 - Approximation fiable de la méthode des UO ; et
 - Circonstances exceptionnelles (fermeture provisoire de site, réduction significative d'activité...)
- **Révision prospective** du plan d'amortissement applicable à l'ensemble des immobilisations du même type et subissant les mêmes conditions d'exploitation
- Mesure **non applicable** aux composants qui subissent une **usure physique par le passage du temps**, quel que soit l'usage qui en est fait (structure d'un bâtiment, toiture...)

Modification du plan d'amortissement

(ANC, recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'évènement Covid-19...)

- Si la dotation est inférieure à l'amortissement linéaire, l'entité peut doter un **amortissement dérogatoire**
- Les **petites entreprises**⁽¹⁾ peuvent considérer que les périodes d'interruption ou de réduction d'activité sont représentatives d'une moindre consommation des avantages économiques et **reporter à la fin du plan d'amortissement** initial les dotations aux amortissements ainsi différées
 - Une petite entreprise pour opter pour cette mesure en 2021, même si elle ne l'a pas fait en 2020

(1) Définies à l'article L.123-16 du code de commerce comme ne dépassant pas deux des trois seuils suivants :
total de bilan ≤ 6 M€ - Chiffre d'affaires ≤ 12 M€ - Effectif ≤ 50

Coût de production des stocks

CNCC – Questions/Réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19 – 8/12/2021 – 9^e édition

- Les **coûts supplémentaires** (masques, gels hydroalcooliques, mesures barrières...) qui ont été engagées du fait de l'évènement Covid-19 **font normalement partie des coûts de production** (i.e. il ne s'agit pas de montants anormaux de coûts de production)

Coût de production des stocks

CNCC – Questions/Réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19 – 8/12/2021 – 9^e édition

A partir de quel moment peut-on considérer que les surcoûts (masques, gels hydroalcooliques...) concourent à la capacité normale de production ?

Volume d'activité < à la capacité normale de production en raison d'une réduction volontaire de la production (due à une baisse des ventes)	Mesures <u>temporaires</u> n'ayant pas permis d'utiliser totalement la capacité normale de production	Mesures « <u>permanentes</u> » conduisant à la détermination d'une <u>nouvelle</u> capacité normale de production
Incorporation des frais fixes sur la base de la capacité normale de production (écart maintenu en charges)		Sous-activité calculée par rapport à la <u>nouvelle</u> capacité normale de production

Avis n° 2021-05 du CSOEC

Indemnité inflation

- L'indemnité « inflation » de 100 € versée par l'entité à ses salariés éligibles est comptabilisée **sans impacter le compte de résultat**
- Enregistrement :
 - Au débit, dans un compte de créance à l'égard de l'Etat (compte de classe 4) cette dernière étant par la suite soldée :
 - Soit par imputation sur les dettes relatives aux cotisations et contributions sociales
 - Soit en contrepartie d'un règlement en numéraire
 - Au crédit, dans le compte des rémunérations dues au personnel (compte de classe 4)

Avis n° 2021-03 Quater du CSOEC

Aides « coûts fixes » et « loyers »

- L'EBE « coûts fixes » ou « loyers » inclut :
 - ✚ Comptes 70, 74⁽¹⁾ et 751
 - Comptes 60⁽²⁾, 61, 62, 63, 64 et 651

(1) Hors aide « coûts fixes » en vertu du décret n° 2021-1086 du 16/08/2021
(2) Uniquement achats consommés
- Attention aux augmentations de salaires, notamment si l'activité est réduite
- Proratisation des charges et produits comme si la période de référence correspondait à un arrêté intermédiaire

Avis n° 2021-04 du CSOEC

Dettes « Covid »

- Il n'est **pas possible d'isoler la dette Covid**
 - Dettes classées par nature selon le PCG (pas de « mélange » possible)
 - Quid de l'évaluation fiable (hormis certaines dettes telles que le PGE, par exemple) ?
 - Impossibilité technique liée aux logiciels utilisés (bloquant l'ajout de postes)
- En revanche, présentation d'une **information circonstanciée en annexe** (cf. recommandations de l'ANC)
- Possibilité d'**ajouter un tableau en annexe** (cf. slide suivante)
 - Dettes nouvelles (ex. PGE, certaines primes salariales...)
 - Accroissement de dettes (délais de paiement obtenus...)
 - Information fiable et exempte de biais

Information « Covid »

(ANC, recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'évènement Covid-19...)

- **Pas de ligne distincte** ni dans le bilan (cf. avis CSOEC) ni dans le compte de résultat
- **Information en annexe**, de préférence dans une note spécifique
 - Principaux jugements, estimations et hypothèses retenus
 - Quatre principes à respecter : complétude, image fidèle, pertinence analytique (e.g. pas d'impact net agrégé) et clarté (i.e. transparence) méthodologique
 - Cohérence et permanence de la présentation (car 2nd exercice impacté par la Covid)

Continuité d'exploitation

(ANC, recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'évènement Covid-19...)

Continuité d'exploitation à la date de clôture		
Non remise en cause	Incertaine	Irrémédiablement compromise
Information en annexe sur les principaux éléments de jugement sous-jacents	Application des règles relatives aux évènements postérieurs à la clôture : i.e. si continuité irrémédiablement compromise entre la clôture et la date d'arrêté (et pas de lien direct avec une situation existant à la clôture) les comptes ne sont pas ajustés, mais information en annexe	Comptes établis en valeurs liquidatives : e.g. valeur vénale, valeur de réalisation nette...(mais pas de définition du PCG)

Solutions de financement PPSE et PGE

Prêt participatif avec soutien de l'Etat (PPSE) ou « prêt participatif Relance (PPR) conclu :

- pour une durée maximale de 8 ans
- avec un différé d'amortissement d'au moins 4 ans

Classement à la clôture 2021 parmi les dettes à échéance de plus d'un an (Rec. ANC)

Le prêt participatif constitue une dette et ne fait pas partie des « autres fonds propres », contrairement aux titres participatifs

Appréciation du classement possible jusqu'à la date d'arrêté des comptes 2021

1^{er} cas : report d'un an supplémentaire

Classement parmi les dettes à plus d'un an

2^e cas : remboursement total

Classement parmi les dettes à moins d'un an

3^e cas : amortissement sur une durée maximale de 5 ans

Classement d'une partie parmi les dettes à moins d'un an et le solde à plus d'un an

L'annonce post-clôture du report par le gouvernement a pu être prise en compte à la clôture 2020 dans le « contexte exceptionnel » du Covid

Abandons de créances



- **Les aides accordées par une entreprise (subventions, abandons de créances...) doivent relever d'une gestion normale, c'est-à-dire qu'elles doivent être consenties dans l'intérêt de l'entreprise versante (BOI-BIC-BASE-50-10 n° 80 s.) sont de nature financière ou commerciale :**
 - Les aides présentant un intérêt financier, sont celles accordées par une société mère à sa filiale. La motivation de la société mère consiste à vouloir sauvegarder la valeur de sa filiale (afin d'éviter par exemple d'avoir à combler son passif, ou que le dépôt de bilan de la filiale porte atteinte au renom de la société mère).
 - Les aides présentant un intérêt commercial, sont celles accordées à un partenaire commercial (indépendamment de l'existence ou non de relation capitalistique). L'objectif de l'aide est de soutenir un partenaire commercial, afin de préserver les sources d'approvisionnement ou les débouchés commerciaux.

Abandons de créances



- Selon jurisprudence et la doctrine administrative, peut être qualifié de commercial, l'abandon d'une créance trouvant son origine dans des relations commerciales significatives entre deux entreprises, et consenti notamment pour maintenir des débouchés, pour préserver des sources d'approvisionnement, ou encore pour maintenir la notoriété d'une marque.
- En présence à la fois de liens financiers et de liens commerciaux, la distinction entre aide à caractère commercial et aide à caractère financier est affaire de jugement. Il convient de prendre en compte les éléments de fait ayant conduit au versement de l'aide (nature de la créance, motivation...).

Abandons de créances



- **Les aides commerciales sont déductibles**
- **Les aides financière sont déductibles uniquement lorsqu'elles sont consenties :**
 - A une entreprise à l'encontre de laquelle est ouverte une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire.
 - En application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L 611-8 du Code de Commerce.
 - L'administration étend cette mesure aux abandons de créances consentis, dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité mentionnée à l'annexe A du règlement CE 1346/2000 du 29-5-2000 (BOI-BIC-BASE-50-20-10 n° 63).
 - **Et la déductibilité est limitée à la fraction de situation nette négative de l'entreprise bénéficiaire et, pour le montant excédant cette situation nette, à proportion de la quote-part de capital détenu par les autres associés de la bénéficiaire.**
- **Les autres aides à caractère financier ne sont pas déductibles.**

Abandons de créances



- L'entreprise qui bénéficie d'un abandon de créances ou d'une subvention, doit le prendre en compte dans ses résultats imposables, quel que soit le caractère de l'aide.
- En application de l'article 216 A du CGI (qui n'a pas été modifié par la loi du 16 août 2012), l'entreprise bénéficiaire peut ne pas être imposée lorsque :
 - L'aide est consentie par une société mère au sens de l'article 145 du CGI.
 - La bénéficiaire souscrit l'engagement de procéder à une augmentation de capital au profit de la société qui consent l'abandon de créance, pour un montant équivalent, et ce avant la clôture du second exercice suivant l'abandon. Le montant de la souscription peut être libéré soit en numéraire, soit par conversion de créance.
 - L'engagement de la filiale doit être joint, sur papier libre, à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel l'abandon de créance a été consenti (ou la subvention versée) (BOI-IS-BASE-10-10-30 n° 90).

Abandons de loyers à une entreprise



- 1^{ère} situation : le Bailleur relève des BIC/IS

Principe

Le bailleur qui renonce à percevoir les loyers dus réalise un abandon de créances :

- Déductible s'il démontre qu'il a un intérêt commercial à octroyer cet abandon au locataire (ex : sauvegarder son locataire).
- Déductible s'il démontre un intérêt financier et que le locataire est en sauvegarde, RJ, LJ...

Exception résultant des lois de finances rectificative

Déduction des abandons de loyers afférents à des immeubles donnés en location :

- A une entreprise.
- Consentis entre le 15 avril 2020 et le 31 décembre 2021 (loi de finance rectificative de juillet 2021).
- Sans justification particulière, à condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre le bailleur et le locataire, au sens de l'article 39-12 du CGI.

Abandons de loyers à une entreprise

- 2^{ème} situation : le Bailleur relève des Revenus Fonciers

Principe (CAA Paris 3 octobre 2019 n°18PA00243)

La renonciation à loyer même provisoire d'une SCI à percevoir les loyers de son locataire :

- Est constitutive d'une libéralité
- Qui doit être réintégrée dans les revenus fonciers
- En l'absence de justificatifs de graves difficultés financières rencontrées par le locataire pour payer le loyer.

Exception résultant des lois de finances rectificative

Non-imposition des loyers abandonnés, afférents à des immeubles donnés en location:

- Consentis entre le 15 avril et le 31 décembre 2021 (loi de finances rectificative juillet 2021).
- Pas de lien de dépendance entre le bailleur et le locataire au sens de l'article 39-12 du CGI.
- Le dispositif ne fait pas obstacle à la déduction des charges correspondant aux éléments de revenus ayant fait l'objet de l'abandon.
- Lorsque le locataire est exploité par un ascendant, descendant ou membre du foyer fiscal du bailleur, la non imposition des loyers abandonnés s'applique si le bailleur justifie des difficultés de trésorerie du locataire.

Aides Covid

Fonds de solidarité et aide « coûts fixes »

- Inscription en **74** Subvention d'exploitation...

Exonération des cotisations et contributions sociales

- Inscription au crédit d'un compte **645**...

Aide au paiement des cotisations et contributions sociales

- Enregistrement en **74** Subvention d'exploitation...

...dès lors que l'entité, ayant décidé de la demander, respecte les conditions de fond

Si incertitude (respect des conditions, montant...) ➡ Dette

(ANC, recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'évènement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1/01/2020 de l'ANC – 9/07/2021)

Régime fiscal des aides Covid-19



- Sont exonérées d'IR, IS, contributions et cotisations sociales :
 - Fonds de solidarité.
 - Aides à la reprise, visant à soutenir les entreprises ayant repris un fonds de commerce en 2020, et dont l'activité est particulièrement affectée par le Covid-19.
 - Aides exceptionnelles financées par les caisses complémentaires des indépendants.
- **Toutes les autres aides sont imposables :**
 - Aides coûts fixes.
 - Aides destinées à tenir compte des difficultés d'écoulement des stocks de certains commerces, à la suite des restrictions d'activité (versées en application du décret 2021-594 du 14-5-2021).

Aide coûts fixes rebond (Décret n° 2021-1430 du 3 novembre 2021)

Qui est éligible ?

- **Certaines entreprises des secteurs protégés**
- Ayant été créées avant le 1^{er} janvier 2019 (ou avant le 31/01/2021 pour l'aide nouvelle entreprise)
- Subissant une perte d'au moins 50 % de CA sur la période éligible
- Ayant un EBE coûts fixes négatif au cours de la période éligible
- Ayant réalisé au moins 5 % du CA de référence pour le mois d'octobre 2021

Quelles sont les modalités de calcul de l'aide?

- **Période éligible : Janvier – Octobre 2021**
- 70 % de l'opposé mathématique de l'EBE constaté au cours de la période éligible (90 % pour les petites entreprises)
- Plafond de 10 M€ (1,8 M€ pour l'aide « nouvelle entreprise rebond »)
- Montant de l'aide minoré des aides coûts fixes déjà perçues
- Attestation de l'expert-comptable

Quand et comment la solliciter ?

- **Entre le 1^{er} décembre 2021 et le 31 janvier 2022**
- Demande unique par voie dématérialisée
- Système coupe-file lorsque le montant de l'aide < 30 000 €

Aide loyers (Décret n° 2021-1488 du 16 novembre 2021)

Qui est éligible ?

- **Certains commerces de détail et services**
- Dont l'activité est mentionnée à l'annexe 1 du Décret **et** qui ont été interdits d'accueil du public
- N'ayant pas fait l'objet d'un arrêté préfectoral ordonnant la fermeture pour non respect des mesures Covid
- Ayant été créés avant le 31 janvier 2021
- N'étant pas en liquidation judiciaire au 1^{er} jour du mois considéré
- Répondant à des conditions particulières selon qu'ils remplissent ou non la condition de CA de référence fixée dans le cadre de l'aide coûts fixes

Quelles sont les modalités de calcul de l'aide?

- Aide = (loyers ou redevances + charges) – (aides fonds de solidarité + aides coûts fixes + résultat lié au surcroît d'activité de vente à distance + indemnisation garantie par une assurance)
- **Période éligible un mois calendaire (février à mai 2021)**
- Pas de plafond mais dans certains cas mécanisme de plafonnement pour éviter une surcompensation
- Attestation de l'expert-comptable

Quand et comment la solliciter ?

- **Entre le 29 novembre 2021 et le 28 février 2022**
- Demande unique pour l'ensemble des périodes éligibles

Aide fermeture (Décret n° 2021-1664 du 16 décembre 2021)

Qui est éligible ?

- | **Entreprises des secteurs S1 et S1 bis** dont :
 - | une partie de leurs activités a fait l'objet de mesures administratives
 - | **ou** une partie de leurs activités réalise plus de 80 % de leur CA dans une activité ayant fait l'objet de mesures administratives
 - | Créées avant le 1^{er} janvier 2019
 - | **Ayant saturé le plafond de 10 M€ de l'aide coûts fixes**
 - | Dont les activités éligibles ont subi une perte de CA d'au moins 80 % durant la période éligible
 - | Dont l'EBE coûts fixes est négatif au cours de la période éligible
- La période éligible est le mois calendaire au titre duquel l'entreprise remplit les conditions d'éligibilité entre le 1^{er} janvier et le 31 août 2021**

Quelles sont les modalités de calcul de l'aide?

- | 70 % de l'opposé mathématique de l'EBE coûts fixes des activités éligibles constaté au cours de chaque période éligible
- | Le montant de l'aide s'élève à la somme des aides dues pour chaque période éligible, minorée du montant de l'aide coûts fixes et de l'aide loyers demandées ou perçues au titre de la même période éligible
- | Des règles de calcul particulières sont prévues selon que le résultat net de l'entreprise au titre de 2019 est positif ou négatif
- | **Plafond de 25 M€ calculé au niveau du groupe**
- | Attestation de l'expert-comptable

Quand et comment la solliciter ?

- | **Entre le 22 décembre 2021 et le 28 février 2022**
- | Demande unique pour l'ensemble des périodes éligibles

Aide renfort (Décret n° 2022-3 du 4 janvier 2022)

Qui est éligible ?

- | Entreprises créées avant le 31 janvier 2021
- | Ayant subi une perte de chiffre d'affaires **d'au moins 50 %** durant la période éligible
- | Ayant fait l'objet d'une **interdiction d'accueil du public** au mois de **décembre 2021** :
 - | **En pratique** il s'agit des salles de danse (ERP de type P) et des restaurants et débits de boissons (ERP de type N) accueillant des activités de danse

La période éligible est le mois calendaire au titre duquel l'aide est demandée

Quelles sont les modalités de calcul de l'aide?

- | L'aide au titre de la période éligible (décembre 2021) est égale à **100 % du montant total des charges dites renfort** de cette période
 - | **En pratique** : charges renfort = [compte 60 + compte 61 + compte 62 + compte 63 + compte 64]
- | Le montant de l'aide **ne peut excéder** le chiffre d'affaires de référence (décembre 2019)
- | L'aide est également limitée, conformément au **plafond européen** de l'encadrement temporaire, à **2,3 M€**
- | Attestation de l'expert-comptable

Quand et comment la solliciter ?

- | **Entre le 6 janvier 2022 et le 6 mars 2022**
- | Via [impots.gouv](https://impots.gouv.fr)

Fonds de solidarité & aide coûts fixes

Fonds de solidarité (Décret n° 2020-370 du 30 mars 2020)

- Fin au 30 septembre 2021 sur le territoire **métropolitain**
- Maintien au titre du mois d'octobre 2021 pour les entreprises particulièrement touchées par la crise situées sur les territoires **d'Outre-mer**
- La demande pour le mois d'octobre doit être réalisée au plus tard le **31 janvier 2022**
- Certaines entreprises d'Outre-mer peuvent également bénéficier d'une **aide complémentaire**

Aide coûts fixes (Décret n° 2021-310 du 24 mars 2021)

- Non reconduite sur octobre 2021
- L'aide coûts fixes groupe devait être sollicitée au plus tard le 15 novembre 2021
- Dans certains cas, l'aide coûts fixes originale devrait encore pouvoir être sollicitée puisque le dépôt de la demande doit être effectué dans un délai de 45 jours suivant le versement du fonds de solidarité

Aides Covid-19 : les points d'attention

Fonds de solidarité & Aide coûts fixes	Aide coûts fixes rebond (Décret n° 2021-1430 du 3 novembre 2021)	Aide loyers (Décret n° 2021-1488 du 16 novembre 2021)	Aide fermeture (Décret n° 2021-1664 du 16 décembre 2021)	Aide renfort (Décret n° 2022-3 du 4 janvier 2022)
<ul style="list-style-type: none">• Fonds de solidarité : fin au 30 septembre 2021 sur le territoire métropolitain mais maintien au titre du mois d'octobre pour certaines entreprises d'Outre-mer• Aide coûts fixes : non reconduite sur octobre 2021	<ul style="list-style-type: none">• Son versement annule les demandes d'aide coûts fixes et loyers non encore instruites par la DGFIP• Conseil : patienter jusqu'au complet traitement des demandes d'aides coûts fixes avant de formuler une demande d'aide coûts fixes rebond• Aide non cumulable avec l'aide loyers	<ul style="list-style-type: none">• Elle est non cumulable avec l'aide coûts fixes rebond• L'entreprise doit choisir l'aide la plus favorable• La période éligible est le mois calendaire au titre duquel l'entreprise remplit les conditions d'éligibilité	<ul style="list-style-type: none">• La période éligible est le mois calendaire au titre duquel l'entreprise remplit les conditions d'éligibilité	<ul style="list-style-type: none">• En pratique, cette aide est destinée aux salles de danse (ERP de type P) et aux restaurants et débit de boissons (ERP de type N) accueillant des activités de danse ayant subi une interdiction d'accueil du public au titre du mois de décembre 2021

Principe d'imposition : les aides sont imposables sauf si un texte spécifique les exonère

Les aides accordées dans le cadre du fonds de solidarité (décret n° 2020-371) sont exonérées, les autres aides ci-dessus sont imposables

Point remonté par la DGFIP : attention au formalisme des demandes et à la cohérence des documents entre eux