

FRC

EUILLET RAPIDE COMPTABLE



N° **2**
FÉVRIER
21



Auteur des Mémentos Comptable et IFRS

À LA UNE

RÉÉVALUATION LIBRE p. 4

De nouvelles mesures fiscales pour les encourager

ABANDONS DE LOYERS p. 10

Le point sur les incitations fiscales et leur traitement comptable

COVID-19 - AIDES REÇUES p. 16

Comment les comptabiliser ?

REPORTING ESEF p. 20

Un report possible, au choix des émetteurs, aux exercices 2021



+ À LIRE AUSSI

Contrats de capitalisation : la comptabilisation des revenus financiers dépend du contrat p. 26

Baux commerciaux français : impacts de la décision de l'IFRS IC sur la durée des contrats de location p. 30

Loi de finances pour 2021 : les principales mesures p. 32

Loi de financement de la sécurité sociale : les grandes lignes p. 45

DOSSIERS PRATIQUES

ARRÊTÉ DES COMPTES ET RÉSULTAT FISCAL

Quelles nouveautés pour les clôtures 2020 ? p. 61

DÉDUCTION DES CHARGES FINANCIÈRES NETTES (ATAD 1)

Les enjeux de sa mise en œuvre en 2020 p. 99



EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

18 Arrêté des comptes et résultat fiscal : quelles nouveautés pour les clôtures au 31 décembre 2020 ?

Par les auteurs du Mémento comptable

Préparée à la suite de notre formation « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2020 en règles comptables françaises » du 19 novembre 2020, organisée par PwC et les Echos Events, en partenariat avec les Éditions Francis Lefebvre et la DFCG, ce dossier pratique a pour objectif de vous aider à maîtriser l'actualité comptable et fiscale de l'année 2020.

L'ESSENTIEL

- Ce dossier fait le point sur les thèmes majeurs de l'année 2020 :
 - les nouvelles règles applicables pour la première fois en 2021 (frais de formation, actifs numériques, annexe des moyennes entreprises...);
 - les nouveautés sociales et fiscales et principalement celles prises en réponse aux conséquences économiques de la crise sanitaire (activité partielle, exonération et aide au paiement des cotisations sociales, neutralisation des conséquences fiscales d'une réévaluation libre, allègements en matière de taxes locales...);
 - les difficultés d'application des règles comptables dans le contexte de la crise sanitaire, avec les recommandations de l'ANC, complétées de la foire aux questions de la CNCC ;
 - ainsi que les conséquences comptables et fiscales de la doctrine et jurisprudence fiscale de l'année (acquisition pour un prix global, usufruit, indemnité de fin d'exclusivité, abandon de marque, dépréciation des créances rattachées aux participations, contrats de capitalisation, couverture de cession de titres...).
- Afin de faciliter la prise de connaissance des diverses mesures, ce document :
 - recense, sous forme de plus de 80 questions/réponses, les principales nouveautés comptables et fiscales de l'année 2021 (textes législatifs et réglementaires, jurisprudence et doctrine) ;
 - facilite les recherches des motifs et argumentations des solutions par des renvois au FRC, ainsi qu'aux Mémento Comptable, Mémento Comptes consolidés et Mémento Fusions & Acquisitions.

SOMMAIRE

1. Impacts sur la clôture 2020 des nouveaux règlements comptables1

1.1. Nouveau règlement ANC 2019-09 relatif aux frais de formation

Q1. Quels sont les critères d'activation des frais de formation ?

Q2. La nouvelle option est-elle indépendante de l'option pour l'activation des frais d'acquisition d'immobilisation ?

Q3. La nouvelle option concerne-t-elle également les comptes consolidés ?

Q4. Quelles sont les conséquences fiscales de l'option exercée en comptabilité ?

Q5. Quelles sont les nouvelles informations à fournir (sur option) dans l'annexe ?

1.2. Nouveau règlement ANC 2020-05 relatif aux actifs numériques

- a. Prêteurs/emprunteurs de jetons numériques
 - Q6. Comment comptabiliser les opérations de prêts/ emprunts de jetons numériques ?
 - Q7. Comment comptabiliser les dérivés sur jetons numériques ?
- b. Prestataires de services sur actifs numériques (PSAN)
 - 1.3. Nouveau règlement ANC 2020-02 relatif à l'annexe des moyennes entreprises
 - Q8. Sous quelle forme simplifiée les moyennes entreprises peuvent-elles désormais publier leur annexe ?

2. Impacts sur la clôture 2020 des récentes mesures sociales13

- 2.1. Loi Pacte : les nouveaux abondements de l'employeur aux plans d'épargne salariale
 - a. Abondement au nouveau PER
 - Q9. Comment doivent être comptabilisées les cotisations versées dans le cadre du PERE-OB ?
 - Q10. Comment doivent être comptabilisés les abondements de l'employeur versés dans le cadre du PERE-CO ?
 - b. Abondement au PEE : nouveau contrat de partage des plus-values de cession de titres avec les salariés
 - Q11. Comment doit être comptabilisé l'abondement unilatéral de l'employeur versé pour transférer le montant de l'engagement de partage ?
 - Q12. Comment doit être comptabilisé l'engagement de partage chez la société cédante ?
 - c. Abondement au PEE : nouveau mode d'accès à l'actionariat salarié
 - Q13. Comment doit être comptabilisé l'abondement unilatéral de l'employeur versé pour l'acquisition d'actions ?
- 2.2. Nouveau bonus-malus pour la contribution chômage patronale
 - Q14. Une hausse attendue du taux de cotisation chômage pour 2021 doit-elle être provisionnée dès 2020 ?

3. Conséquences comptables et fiscales de la doctrine et de la jurisprudence de l'année 202023

- 3.1. Immobilisations corporelles et incorporelles
 - a. Acquisition de plusieurs terrains pour un prix global
 - Q15. Sur quelle base le coût d'acquisition doit-il être ventilé entre les terrains acquis ?
 - b. Acquisition de l'usufruit par le nu-propriétaire
 - Q16. La renonciation de l'usufruitier à ses droits avant leur terme donne-t-elle lieu à une écriture comptable chez le nu-propriétaire ?
 - c. Contrat d'exclusivité de vente
 - Q17. L'indemnité de fin de contrat d'exclusivité de vente versée par le distributeur d'une marque est-elle activable ?
 - d. Abandon d'une marque acquise
 - Q18. Dans quelles conditions une marque acquise puis abandonnée peut-elle être amortie sur le plan comptable ?

- Q19. Est-il possible, fiscalement, d'identifier des actifs non indiqués expressément dans l'acte d'achat ?
- Q20. L'amortissement d'une marque acquise ou d'éléments de clientèle identifiables et comptabilisés séparément est-il envisageable sur le plan fiscal ?
- 3.2. Titres de participations et créances rattachées aux participations
 - Ordre de dépréciation de titres et des créances rattachées
 - Q21. En cas de difficultés financières, quel ordre doit-on respecter pour déprécier les participations et les créances rattachées ?
 - Q22. L'ordre de dépréciation entre les titres de participation et les créances rattachées a-t-il un impact fiscal ?
- 3.3. Autres titres immobilisés
 - Contrats de capitalisation
 - Q23. Dans quelle catégorie de titres les contrats de capitalisation sont-ils classés ?
 - 3.4. Instruments financiers à terme
 - Couverture de cession de titres
 - Q24. À quelle date la prime est-elle comptabilisée en résultat ?
 - Q25. Le rythme de comptabilisation de la prime en résultat a-t-il une incidence sur la dépréciation des actions couvertes ?
 - 3.5. Provisions
 - a. Litiges devant une cour civile
 - Q26. Quelles sont les incidences du nouveau caractère exécutoire des décisions de première instance sur les provisions ?
 - b. Régime général : hausse des cotisations AT
 - Q27. En cas d'anticipation de hausse du taux de cotisation AT pour 2021, l'entreprise doit-elle provisionner dès 2020 ?
 - c. Provision déduite à tort
 - Q28. Une imposition peut-elle être établie au titre de l'exercice de reprise d'une provision déduite à tort ?
 - 3.6. Produits d'exploitation
 - Aides et indemnités perçues
 - Q29. Une aide émanant d'une association peut-elle être comptabilisée en tant que subvention ?
 - 3.7. Produits financiers
 - Contrats de capitalisation
 - Q30. Un produit peut-il être comptabilisé lorsque le contrat est souscrit uniquement en fonds euros ?
 - 3.8. Produits exceptionnels
 - Contrat d'exclusivité de vente
 - Q31. L'indemnité de fin de contrat d'exclusivité de vente versée au distributeur est-elle à classer dans son résultat exceptionnel ?
 - Q32. En l'absence de versement d'une telle indemnité, le distributeur est-il susceptible d'être taxé ?

4. Impacts des nouveaux textes liés à la crise sanitaire sur la clôture 202045

- 4.1. Recommandations de l'ANC et « Foire aux questions » de la CNCC et du CSOEC
 - a. Immobilisations corporelles et incorporelles

- Q33. Peut-on interrompre l'amortissement pendant les périodes de réduction ou d'arrêt d'activité ?
- Q34. Est-il possible de changer le mode d'amortissement en raison des périodes de réduction ou d'arrêt d'activité ?
- Q35. L'événement Covid-19 est-il à considérer comme un indice de perte de valeur ?
- Q36. Est-il possible, par simplification, de ne pas procéder au test de dépréciation si la valeur d'inventaire est difficilement estimable ?
- Q37. En pratique, quelle démarche retenir pour revoir les cash-flows actualisés lorsqu'un test doit être réalisé à la clôture 2020 ?
- Q38. Quelles sont les conséquences fiscales d'une dépréciation d'actif déterminée selon les valeurs d'usage ?
- Q39. En pratique, comment revoir les valeurs vénales à la clôture 2020 ?
- b. Titres de participation (et titres mis en équivalence dans les comptes consolidés en règles françaises)
- Q40. Les méthodes d'évaluation classiques sont-elles toujours valables en période de forte incertitude ?
- c. Titres de placement
- Q41. L'évaluation des valeurs mobilières de placement doit-elle tenir compte des fluctuations de cours jusqu'à la date d'arrêt des comptes ?
- d. Stocks
- Q42. Le coût de la sous-activité et de l'inefficacité lié aux conséquences de la pandémie peut-il être inclus dans l'évaluation du coût de production des stocks ?
- e. Créances
- Q43. Quelles créances sont à considérer comme des créances douteuses à la clôture 2020 ?
- Q44. Comment évaluer les dépréciations sur créances clients à la clôture 2020 ?
- f. Dettes financières
- Q45. Lorsqu'un covenant n'est plus respecté à la date de clôture, la dette est-elle obligatoirement reclassée à court terme à la clôture ?
- Q46. Lorsqu'un covenant n'est plus respecté entre la date de clôture et la date d'arrêt des comptes, la dette doit-elle être reclassée à court terme ?
- g. Produits d'exploitation
- Q47. Les aides destinées à compenser l'insuffisance de chiffre d'affaires doivent-elles être comptabilisées en résultat d'exploitation ?
- Q48. Quand les aides perçues doivent-elles être constatées en produit ?
- Q49. Les impacts liés aux conséquences de l'épidémie peuvent-ils être classés en résultat exceptionnel ?
- 4.2. Textes sociaux
- a. Dispositif d'activité partielle aménagé
- Q50. Quelles sont les précautions à prendre dans le cadre des contrôles qui pourraient être effectués par la Direccte ?
- b. Nouveau dispositif APLD (activité partielle de longue durée)
- Q51. Comment s'articulent l'APLD et le dispositif classique d'activité partielle ?
- Q52. Quelles sont les modalités de mise en œuvre du dispositif d'APLD ?
- Q53. Comment comptabiliser le coût de l'APLD ?
- Q54. Dans quels cas l'employeur peut-il être contraint de rembourser les sommes perçues et l'administration peut-elle interrompre les versements ?
- c. Aides, exonérations de charges sociales, remises de dettes ou plans d'apurement de dette
- Q55. Les aides et exonérations portant sur les cotisations dues au titre des rémunérations 2020 peuvent-elles être constatées en produit à la clôture 2020 ?
- 4.3. Textes fiscaux
- a. Mesures d'aides aux entreprises
- Q56. Quelles sont les conditions pour obtenir le remboursement anticipé des créances de carry-back et de TVA ?
- Q57. Quelles sont les principales mesures fiscales concernant la fiscalité locale ?
- Q58. Quelles sont les autres principales mesures fiscales de soutien à la trésorerie des entreprises ?
- Q59. Quel est le traitement comptable applicable aux mesures fiscales en faveur des entreprises ?
- b. Réévaluation libre entre 2020 et 2021
- Q60. Que prévoit la loi de finances pour 2021 pour neutraliser (temporairement) les conséquences fiscales d'une réévaluation ?
- Q61. L'écart de réévaluation est-il comptabilisé en capitaux propres pour son montant brut ou net d'impôt ?
- 4.4. Gestion de trésorerie
- a. Prêt garanti par l'État (PGE)
- Q62. Les PGE sont-ils systématiquement classés au bilan dans les échéances à court terme ?
- Q63. La prime qui sera versée au titre de la garantie du PGE si l'entité décide de ne pas rembourser l'emprunt au terme des 12 mois doit-elle être provisionnée dès l'origine de l'emprunt ?
- Q64. Quelles sont les contraintes imposées aux grandes entreprises bénéficiaires du PGE ?
- b. Affacturage des commandes (dit « augmenté »)
- Q65. Le financement obtenu par l'affacturage des commandes donne-t-il lieu à la comptabilisation d'une dette au bilan ?
- 4.5. Continuité d'exploitation
- Q66. Lorsqu'une entité n'est plus en situation de continuité d'exploitation, sur quelle base doit-elle établir ses comptes ?
- Q67. En cas d'incertitude à la clôture sur la continuité d'exploitation, sur quelle base établir les comptes ?
- Q68. Comment apprécier la continuité d'exploitation à la clôture ?
- Q69. Lorsqu'une décision d'arrêter l'activité est prise, quelles sont les conséquences d'une poursuite de l'activité sur une période intercalaire ?.....
- Q70. Quelles sont les conséquences d'une décision d'arrêt de l'activité prise post-clôture avant la date d'arrêt des comptes ?
5. Résultat fiscal et taxes.....93
- 5.1. Taux de l'IS
- Q71. Quels taux utiliser pour calculer l'IS de l'exercice 2020 ?
- 5.2. Retenue à la source

Q72. Dans quelle situation peut être restituée la retenue à la source ?

5.3. Régime du mécénat d'entreprise

Q73. Quelles modifications sont intervenues sur le régime du mécénat ?

5.4. Mesures antihybrides

Q74. Quelles sont les situations visées par les dispositifs antihybrides et leurs conséquences pratiques ?

5.5. Taxes diverses

Q75. Quelles sont les modifications intervenues en matière de fiscalité des véhicules ?

5.6. CVAE

Q76. Comment la récente jurisprudence définit-elle les cessions relevant fiscalement du résultat courant ?

Q77. Ces précisions éloignent-elles la conception fiscale du résultat exceptionnel de la conception comptable ?

6. Nouveautés concernant les fusions et restructurations 102

6.1. Augmentation de capital de l'absorbée en période intercalaire

Q78. Fiscalement, l'augmentation de capital réalisée en période de rétroactivité a-t-elle un impact sur le calcul du mali ?

6.2. Absorption d'une société dont les titres ont été dépréciés

Q79. La société absorbante peut-elle déduire fiscalement la perte ?

7. Information financière et extra-financière 106

7.1. Rapport sur le gouvernement d'entreprise

Q80. Quelles sont les nouvelles mentions à faire figurer dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise ?

7.2. La société à mission

Q81. Quel est le lien entre la société à mission et la DPEF ?

1. Impacts sur la clôture 2020 des nouveaux règlements comptables

1.1. Nouveau règlement ANC 2019-09 relatif aux frais de formation

1 La pratique actuelle, largement répandue, est de comptabiliser tous les frais de formation en charges. Selon la doctrine de l'ANC (Avis CNC 2004-15 repris dans le Recueil des normes comptables) :

- les compétences spécifiques du personnel devraient rarement être comptabilisées à l'actif (IR 3 sous l'art. 211-5) ;
- et lorsqu'ils concernent l'acquisition ou la production d'une immobilisation, les frais de formation ne répondent pas à la définition de frais directement attribuables à l'acquisition et au développement des immobilisations corporelles et incorporelles et devraient, à ce titre, être comptabilisés en charges (sous les art. 213-10s).

Nouveauté Le règlement 2019-09 de l'ANC (homologué par arrêté du 22-4-2020) introduit dans le PCG une nouvelle option permettant d'activer certains frais de formation (PCG art. 213-8) :

- soit à l'actif dans le coût d'acquisition de l'immobilisation visée ;
- soit en charges.

Cette option est applicable pour la première fois aux exercices clos à compter du 1^{er} mai 2020.

Q1. Quels sont les critères d'activation des frais de formation ?

2 L'ANC a limité la possibilité d'activer les frais de formation aux seuls frais :

- facturés par des prestataires **externes** ;
- **nécessaires à la mise en service** des immobilisations corporelles et incorporelles **acquises**.

À noter L'option n'est pas ouverte aux créations d'immobilisations en interne.

La « mise en service » correspond, à notre avis, à la « mise en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction ». Les frais qui pourront être activés sont donc ceux qui répondent à la définition des frais accessoires.

En principe, à ce titre, ils devraient obligatoirement être activés. L'ANC, grâce à cette nouvelle option, donne néanmoins la possibilité aux entreprises de poursuivre leur pratique actuelle en comptabilisant tous leurs frais de formation en charges, si tel est leur choix.

En pratique, l'ANC destine cette nouvelle option à des cas d'application multiples. Elle vise notamment les cas où la formation est proposée et facturée par le fournisseur même de l'immobilisation, comme c'est souvent le cas, par exemple, des

logiciels. Elle devrait s'appliquer, à notre avis, aux acquisitions d'immobilisations plutôt complexes, spécifiques ou encore innovantes, pour lesquelles la mise en service ne pourrait pas se faire sans mise en pratique enseignée par le fournisseur.

Q2. La nouvelle option est-elle indépendante de l'option pour l'activation des frais d'acquisition d'immobilisation ?

3 Oui. La nouvelle option est indépendante de celle pour l'activation des frais liés à l'acquisition des immobilisations (droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'acte).

Q3. La nouvelle option concerne-t-elle également les comptes consolidés ?

4 Oui. Elle pourra cependant être appliquée de façon différenciée dans les comptes sociaux et dans les comptes consolidés en règles françaises.

Q4. Quelles sont les conséquences fiscales de l'option exercée en comptabilité ?

5 Fiscalement, les frais de formation externes constituent en principe des charges déductibles au sens de l'article 39 du CGI.

Selon la Direction de la législation fiscale, interrogée par nos soins dans le cadre de notre formation « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2020 en règles comptables françaises » du 19 novembre 2020, organisée par PwC et les Echos Events, en partenariat avec les EFL et la DFCG, l'exercice de l'option comptable pour immobiliser certains frais de formation entraîne une déconnexion fiscal-comptable en l'état actuel des textes fiscaux.

À notre avis Compte tenu de la position de l'administration et en l'absence de précision des textes fiscaux concernant cette option comptable, la déduction fiscale des frais de formation est préférable.

En conséquence, en cas d'exercice de l'option comptable pour l'immobilisation des frais de formation :

- au titre de l'exercice de leur engagement : déduction (ligne XG) de leur montant total ;
- au cours du plan d'amortissement de l'immobilisation acquise : réintégration (ligne WE) de la frac-

tion des amortissements correspondant aux frais de formation incorporés dans le coût d'entrée de l'immobilisation ;

- en cas de dépréciation : réintégration de la dépréciation à hauteur des frais de formation incorporés dans le coût d'entrée de l'immobilisation (ligne WI) et déduction de ce montant lors de la reprise de la dépréciation (ligne WU) ;
- au titre de l'exercice de la cession : réintégration (ligne WQ) de l'écart entre la plus-value imposable et la plus-value comptable, cet écart correspondant à la fraction des frais de formation non encore amortis en comptabilité.



Mémento

Comptable n° 26262

Q5. Quelles sont les nouvelles informations à fournir (sur option) dans l'annexe ?

6 Selon le nouveau règlement ANC 2019-09, les informations suivantes **peuvent** être mentionnées dans l'annexe (PCG art. 833-20 modifié) :

- montant consacré à la formation professionnelle ;
- répartition de ce montant dans les principaux postes du compte de résultat ou du bilan ;
- montant consacré à la formation professionnelle rapporté à la masse salariale ;
- nombre d'heures de formation ;
- part des salariés ayant bénéficié d'une formation au cours de l'exercice.

À noter Contrairement à toutes les autres informations prescrites par le PCG qui sont obligatoires dès lors qu'elles présentent une importance significative (PCG art. 112-4), ces nouvelles informations ne sont que facultatives.



Mémento

Comptable n° 64625

1.2. Nouveau règlement ANC 2020-05 relatif aux actifs numériques

a. Prêteurs/emprunteurs de jetons numériques

7 Le règlement ANC 2020-05 (homologué par arrêté du 29-12-2020) complète les dispositions du PCG sur

la détention de jetons numériques en introduisant de nouvelles règles concernant :

- le prêt et l'emprunt de jetons numériques,
- les dérivés sur jetons numériques.

Q6. Comment comptabiliser les opérations de prêts/ emprunts de jetons numériques ?

8 Chez le détenteur, les jetons prêtés sont transférés dans un compte de créances. Chez l'emprunteur, les jetons empruntés sont inscrits dans un **nouveau compte** 524 « Jetons empruntés » en contrepartie d'une dette indexée en jetons.

Sur le coût d'entrée des jetons et leur traitement ultérieur, voir FRC 1/21 inf. 2 et 6.



Mémento

Comptable n° 40185

Q7. Comment comptabiliser les dérivés sur jetons numériques ?

9 Les produits dérivés ayant pour sous-jacents des jetons se comptabilisent selon les **dispositions générales** applicables aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture (PCG art. 619-19 nouveau).

Pour plus de détails, voir FRC 1/21 inf. 2.



Mémento

Comptable n° 41430 s.

b. Prestataires de services sur actifs numériques (PSAN)

10 Le règlement ANC 2020-05 précité introduit de nouvelles règles applicables aux prestataires de services sur actifs numériques (PSAN) pour :

- comptabiliser les services sur actifs numériques qu'ils rendent (opérations faites dans le cadre du service de conservation, du placement garanti ou de la prise ferme d'actifs numériques) ;
- donner l'information nécessaire en annexe.

Pour plus de détails, voir FRC 1/21 inf. 2.

1.3. Nouveau règlement ANC 2020-02 relatif à l'annexe des moyennes entreprises

11 Le règlement ANC 2020-02 (homologué par arrêté du 29-12-2020) complète le dispositif réservé aux

moyennes entreprises qui sont déjà autorisées :

- à établir un compte de résultat abrégé ;
- et à publier un bilan abrégé.

Q8. Sous quelle forme simplifiée les moyennes entreprises peuvent-elles désormais publier leur annexe ?

12 Selon le nouveau règlement de l'ANC, les moyennes entreprises, demandant lors du dépôt de leurs comptes annuels que ne soit rendue publique qu'une présentation simplifiée de leur annexe, ont la possibilité de demander que **ne soit pas rendue publique** l'existence :

- d'obligations convertibles ;
- de bons de souscription (warrants) ;
- d'options et de titres ou droits similaires ;
- avec indication de leur nombre et de l'étendue des droits qu'ils confèrent.

Pour plus de détails, voir FRC 8-9/20 inf. 1.



Mémento

Comptable n° 80685

2. Impacts sur la clôture 2020 des récentes mesures sociales

2.1. Loi Pacte : les nouveaux abondements de l'employeur aux plans d'épargne salariale

a. Abondement au nouveau PER

13 La loi Pacte du 22 mai 2019 a créé un nouveau placement, le PER. Son objectif est de simplifier l'épargne retraite et de la rendre plus flexible et plus avantageuse fiscalement. Il est composé de trois compartiments :

- le **PER individuel** (dit « PEREIn »), utilisé pour l'épargne volontaire à l'initiative du salarié ;
- le **PER d'entreprise obligatoire** (dit « PERE-OB »), constitué des cotisations patronales et salariales obligatoires, avec le taux et la périodicité de versement choisis. Il se substitue au régime dit « article 83 » ;
- le **PER d'entreprise collectif** (dit « PERE-CO »), dont l'objet est de recevoir les versements de l'employeur relevant de l'épargne salariale, tels que l'intéressement, la participation, l'abondement de l'employeur. Il prend quant à lui le relais de l'ancien Perco.

Q9. Comment doivent être comptabilisées les cotisations versées dans le cadre du PERE-OB ?

14 S'agissant d'un régime à cotisations définies, les cotisations sont à comptabiliser au fur et à mesure de leur versement (aucune provision n'est à constater) dans un compte de charges de personnel.

Pour plus de détails, voir FRC 3/20 inf. 6.



Mémento

Comptable n° 17630

Q10. Comment doivent être comptabilisés les abondements de l'employeur versés dans le cadre du PERE-CO ?

15 Les versements de l'employeur sur les PERE-CO (sur contribution du salarié ou versés de manière unilatérale) constituent une charge de l'exercice, à comptabiliser en charges de personnel, et cela même si le PERE-CO est géré par une compagnie d'assurance.

Pour plus de détails, voir FRC 3/20 inf. 6.



Mémento

Comptable n° 16815

b. Abondement au PEE : nouveau contrat de partage des plus-values de cession de titres avec les salariés

16 La loi Pacte précitée favorise le partage de la valeur avec les salariés d'une partie des plus-values réalisées par les associés d'une société sur leurs cessions de titres.

Un contrat de partage des plus-values de cession ou de rachat de titres peut ainsi être conclu entre une société et l'un de ses associés, personne physique ou morale. Selon ce contrat (C. com. art. L 23-11-1 à L 23-11-4) :

- l'associé s'engage à **partager avec les salariés de la société dont les titres sont cédés ou rachetés une partie de la plus-value** réalisée lors de la cession ou du rachat (dans la limite de 10 % de la plus-value) en versant le montant prévu par l'engagement à la société dont les titres sont cédés ou rachetés ;
- la société dont les titres sont cédés ou rachetés s'engage à **transférer à ses salariés** dans un délai de 90 jours le montant résultant de l'engagement

de partage **en le versant sur leur PEE**, dont elle déduit les charges fiscales et sociales que ce transfert engendre.

Pour plus de détails, voir Mémento Sociétés commerciales n° 16810 s.

Q11. Comment doit être comptabilisé l'abondement unilatéral de l'employeur versé pour transférer le montant de l'engagement de partage ?

17 Chez la société dont les titres sont cédés ou rachetés, l'abondement versé est, à notre avis, comptabilisé dans un compte de tiers, sans impact sur le résultat. La société étant en effet, à notre avis, mandatée par l'associé cédant pour répartir et attribuer les sommes à allouer à ses salariés, il convient de retenir le mode de comptabilisation prévu pour les opérations faites en qualité de mandataire (voir MC 73305 s.).

Q12. Comment doit être comptabilisé l'engagement de partage chez la société cédante ?

18 Le montant partagé avec les salariés qui vient réduire la plus-value de cession est donc, à notre avis, à comptabiliser comme les frais inhérents à la cession, c'est-à-dire au débit du compte 675 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés ».

Fiscalement, la plus-value imposable au nom de l'entreprise cédante est minorée du montant résultant de l'engagement de partage (CGI art. 39 duodécies, 11).



Mémento

Comptable n° 16830

c. Abondement au PEE : nouveau mode d'accès à l'actionnariat salarié

19 La loi Pacte précitée permet désormais à l'employeur de procéder à un versement unilatéral sur le PEE de ses salariés (même en l'absence de contribution du salarié), dès lors que l'objet de cet abondement est l'acquisition de titres émis par l'entreprise ou bien par une entreprise incluse dans le périmètre de consolidation (voir Mémento Social n° 34467 à 34469).

Ces versements peuvent prendre la forme d'une somme d'argent ou d'une attribution gratuite d'actions (Inst. intermin. 2019-252 du 19-12-2019 n° 44).

Q13. Comment doit être comptabilisé l'abondement unilatéral de l'employeur versé pour l'acquisition d'actions ?

20 À notre avis, cela dépend de la forme prise par le versement.

S'il s'agit d'un versement sous forme d'attribution gratuite d'actions, il devrait, à notre avis, être traité selon **les mêmes principes que les plans d'attribution gratuite d'actions** (voir MC 55895) :
 – s'il s'agit d'actions existantes, une charge de personnel est à comptabiliser à la livraison des actions. Une provision est à constater, à notre avis, dès que l'employeur s'est engagé auprès du salarié bénéficiaire ;
 – si les actions sont nouvellement émises, aucune charge n'est à comptabiliser lors de l'augmentation de capital (charge de dilution).

S'il s'agit d'un versement en numéraire, il est, **en pratique** :

- comptabilisé en **charges** de personnel (voir MC 16815),
- y compris en cas de versement dans le cadre d'une augmentation de capital (voir MC 16825) et bien que ce mécanisme d'abondement procure les mêmes avantages aux salariés que le mécanisme d'attribution gratuite d'actions.

À noter Ce traitement en charges en cas d'abondement en numéraire accordé dans le cadre d'une augmentation de capital est issu d'une doctrine de la CNCC (Bull. CNCC n° 138, juin 2005, EJ 2005-16, p. 303s.) antérieure aux règles de comptabilisation des plans d'attribution gratuite d'actions introduites dans le PCG en 2008. La CNCC pourrait donc être amenée à faire évoluer cette doctrine et à se prononcer sur le cas des versements en numéraire lorsque ce versement n'est qu'une première étape dans l'attribution d'actions.

Fiscalement, la loi de finances pour 2021 prévoit l'application du taux réduit de forfait social à 10 % pour les versements unilatéraux de l'employeur sur un PEE au profit de l'ensemble des salariés pour l'acquisition d'actions ou de certificats d'investissements émis par l'entreprise ou une entreprise du groupe (CSS art. L 137-16 modifié par loi 2020-1721 du 29-12-2020 art. 207).



Comptable n°s 16815, 16825
et 55895

2.2. Nouveau bonus-malus pour la contribution chômage patronale

21 À compter du 1^{er} mars 2021, pour chaque entreprise d'au moins 11 salariés appartenant à certains des secteurs d'activité visés par l'arrêté du 27-11-2019 (fabrication de denrées alimentaires, de boissons et de produits à base de tabac, restauration, transports...), le taux de la contribution chômage est modulé chaque année, à la hausse ou à la baisse (sans pouvoir excéder 5,05 % ni être inférieur à 3 %), en appliquant une formule dépendant de son taux de séparation (Règlement d'assurance chômage annexé au décret 2019-797 du 26-7-2019).

Le taux de séparation correspond au nombre de fins de contrats imputables à l'employeur rapporté à l'effectif de l'entreprise, avec le taux de séparation médian observé dans certains secteurs d'activité sur la période de référence (voir ci-après). Les modalités d'application de cette modulation sont définies aux articles 50-2 à 50-15 du règlement d'assurance chômage annexé au décret du 26 juillet 2019. Pour plus de détails, voir Mémento Social n° 6360.

Le taux de séparation est calculé sur une période de référence de 3 ans correspondant à la période comprise entre le 1^{er} janvier de l'année $n - 3$ et le 31 décembre de l'année $n - 1$ (Règl. précité art. 50-7-1). Par dérogation, pour 2021, la période de référence correspond à la période comprise entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2020 (Règl. précité art. 50-9).

Ainsi, l'augmentation du taux de séparation de l'entreprise au cours de l'exercice 2020 aura potentiellement un impact sur le taux des contributions dues en 2021.

Q14. Une hausse attendue du taux de cotisation chômage pour 2021 doit-elle être provisionnée dès 2020 ?

22 Non. De même que pour les cotisations AT (voir n° 38), il s'agit d'un régime à cotisations définies. C'est donc la fourniture d'un travail effectif par les salariés au titre de l'exercice 2021 qui constituera le fait générateur de l'obligation de payer les cotisations en 2021 (régime à cotisations définies).



Mémento

Comptable n° 16650

3. Conséquences comptables et fiscales de la doctrine et de la jurisprudence de l'année 2020

3.1. Immobilisations

corporelles et incorporelles

a. Acquisition de plusieurs terrains pour un prix global

Q15. Sur quelle base le coût d'acquisition doit-il être ventilé entre les terrains acquis ?

23 Selon la CNCC, à défaut de répartition du prix dans l'acte notarié et si les terrains acquis ont une nature hétérogène, une affectation entre les terrains acquis doit être réalisée sur la base des valeurs propres estimées à l'origine (valeurs d'experts par exemple). Cette répartition est nécessaire, notamment en cas de cession, pour déterminer la quote-part du coût à sortir de l'actif.

En revanche, si les terrains acquis ont une nature homogène, aucune ventilation à l'origine. Ainsi, le résultat de cession des terrains est déterminé sur la base d'une répartition du coût d'origine au prorata de la surface cédée.

Fiscalement, il en est de même, à notre avis.

Pour plus de détails, voir FRC 4/20 inf. 4.



Mémonto

Comptable n° 26440

b. Acquisition de l'usufruit par le nu-proprétaire

Q16. La renonciation de l'usufruitier à ses droits avant leur terme donne-t-elle lieu à une écriture comptable chez le nu-proprétaire ?

24 Oui. La valeur vénale des droits auxquels l'usufruitier a renoncé majore le coût d'entrée du bien remembered comptabilisé au bilan du nu-proprétaire, en contrepartie d'un produit.

Fiscalement, il en est de même (CE 14-10-2019 n° 417095).

Pour plus de détails, voir FRC 1/20 inf. 2.



Mémonto

Comptable n° 25440

c. Contrat d'exclusivité de vente

Q17. L'indemnité de fin de contrat d'exclusivité de vente versée par le distributeur d'une marque est-elle activable ?

25 L'indemnité versée au distributeur est à comptabiliser chez le propriétaire de la marque en **immobilisation incorporelle** si elle correspond au rachat de la clientèle du distributeur. Tel est le cas lorsque, indépendamment de la notoriété de la marque exploitée, le distributeur a créé sa propre clientèle en développant une stratégie autonome d'implantation et de pénétration du marché à ses risques et périls (CE 4-10-2019 n° 418817).

Pour plus de détails, voir FRC 3/20 inf. 2.



Mémonto

Comptable n° 30580

d. Abandon d'une marque acquise

26 Une décision récente de la cour administrative d'appel de Nantes refuse la déduction de la dépréciation d'une marque acquise par voie de fusion dont l'exploitation avait été abandonnée, au motif que (CAA Nantes 13-2-2020 n° 18NT01327) :

- la clientèle correspondante s'est fondue dans la clientèle de l'absorbante,
- et que le fonds de commerce auquel est attachée la clientèle, considéré dans son ensemble, n'a subi aucune dépréciation.

Comptablement, il en est de même **si la marque acquise est représentative d'éléments de clientèle non identifiables**. Dans ce cas :

- la marque n'est en général pas amortissable ;
- elle ne peut être dépréciée que si le groupe d'actifs auquel elle appartient (potentiellement le fonds de commerce dans son ensemble) a perdu de la valeur.



Mémonto

Comptable n° 31990 et 32010

Q18. Dans quelles conditions une marque acquise puis abandonnée peut-elle être amortie sur le plan comptable ?

27 Si l'actif acquis est en réalité représentatif d'éléments de clientèles identifiables et contrôlés :

- ceux-ci devraient pouvoir être comptabilisés séparément selon leur nature (PCG art. 211-1 et 211-5),

– **quand bien même ils n’auraient pas été indiqués expressément en tant que tels dans l’acte d’achat.**

Sont potentiellement identifiables, par exemple (à condition de pouvoir être évalué de façon fiable) :

- le potentiel attractif d’un logo, slogan ou jingle, etc. ;
- un portefeuille de contrats individualisés, une base de clients, des relations avec un distributeur, etc. ;
- un droit au bail, etc.

Dans ce cas :

- la marque **abandonnée** (quote-part représentative du pouvoir attractif d’un logo, d’un slogan...) devrait pouvoir être amortie sur la durée d’utilisation (jusqu’à son abandon) ;
- les **autres éléments identifiables** devraient pouvoir être amortis si les avantages liés se consomment dans le temps.

Pour plus de détails, voir FRC 4/20 inf. 4.



Mémento

Comptable n°s 30500 et 31985 s.

Q19. Est-il possible, fiscalement, d’identifier des actifs non indiqués expressément dans l’acte d’achat ?

28 Selon Thurian Jouno, magistrat près la cour administrative d’appel de Nantes, interrogé par nos soins lors de notre formation « Arrêté des comptes et résultat fiscal 2020 en règles comptables françaises » précitée, il est toujours possible d’identifier des actifs non indiqués expressément dans l’acte d’achat, mais, dès lors que l’entreprise choisit de s’écarter de l’acte, elle prend le risque de s’écarter d’un élément de preuve en sa faveur, potentiellement assez convaincant vis-à-vis de l’administration fiscale.

Q20. L’amortissement d’une marque acquise ou d’éléments de clientèle identifiables et comptabilisés séparément est-il envisageable sur le plan fiscal ?

29 Selon Thurian Jouno, bien que la jurisprudence soit assez parcellaire sur ce point, elle devrait permettre à une entreprise qui acquiert une marque et l’amortit comptablement sur la période restante jusqu’à son abandon programmé de déduire fiscalement cet amortissement. Cette possibilité est toutefois subordonnée à la **dissociabilité** de la marque (que l’on souhaite délaissier) du reste du fonds de commerce

de l’entreprise acquéreuse. Pour rappel, la dissociabilité résulte de la faculté d’exploiter une clientèle distincte de celle attachée à son fonds de commerce. Si la jurisprudence pose le principe d’un possible amortissement des éléments de clientèle acquis (fichiers clients, par exemple), c’est également sous réserve de leur dissociabilité du reste du fonds de commerce. Aucune décision positive du Conseil d’État n’a jusqu’alors admis la déduction de tels amortissements.

3.2. Titres de participations et créances rattachées aux participations

Ordre de dépréciation de titres et des créances rattachées

Q21. En cas de difficultés financières, quel ordre doit-on respecter pour déprécier les participations et les créances rattachées ?

30 Lorsque la filiale rencontre des difficultés financières passagères et que l’associé a décidé d’abandonner sa créance, cette créance doit faire l’objet d’une dépréciation. Dans un second temps, les titres seront éventuellement dépréciés si leur valeur actuelle est devenue inférieure à leur valeur comptable, ce qui dépend de la méthode d’évaluation. En revanche, tant qu’aucun abandon de créance n’est décidé, la créance ne doit pas nécessairement être dépréciée. En effet, la CNCC vient de rappeler que l’associé devrait pouvoir se référer à l’approche « liquidation » pour déprécier la valeur totale des titres de participation avant de pouvoir déprécier les créances rattachées à ces participations (EC 2020-02 du 1-8-2020 ; www.cncc.fr).

Pour plus de détails, voir FRC 8-9/20 inf. 2.

À noter Une fois les titres et la créance complètement dépréciés, une société peut être amenée à constater une provision complémentaire pour pertes si elle est engagée, à la clôture, à soutenir financièrement sa filiale en difficulté au-delà de sa participation (par une lettre de confort, ses pratiques passées, ses engagements publics ayant créé une attente chez les filiales...).



Mémento

Comptable n° 38480

Q22. L'ordre de dépréciation entre les titres de participation et les créances rattachées a-t-il un impact fiscal ?

31 La **dépréciation des titres** ne sera généralement pas déductible sur le plan fiscal, s'agissant de titres de participation (voir MC 35980).

En ce qui concerne la **dépréciation de la créance**, l'administration a tendance à refuser la déduction des dépréciations portant sur des créances lorsqu'elle considère que la société mère anticipe en réalité un abandon de créance à caractère financier. Pour soutenir cette position, elle s'appuie sur l'article 39, 13 du CGI qui exclut des charges déductibles les aides de toute nature, consenties à une autre entreprise, à l'exception des aides à caractère commercial.

En l'absence de relations commerciales entre la société mère et sa filiale, on risque donc d'entrer dans un débat avec l'administration sur la déductibilité fiscale de la dépréciation de créance et, à notre avis, l'ordre retenu sur le plan comptable (voir n° 30) ne sera pas indifférent :

– si la société mère déprécie une créance qu'elle a **décidé d'abandonner** pour soutenir sa filiale dans le cadre de difficultés passagères, sans que les titres n'aient été préalablement dépréciés, la dépréciation de créance risque de ne pas être admise en déduction sur le plan fiscal, puisque l'on se situe par hypothèse dans le cas de figure envisagé par l'administration où un abandon de créance à caractère financier est anticipé ;

– au contraire, si **aucune décision d'abandon** n'a été prise, et que la situation financière de la filiale est manifestement détériorée à tel point que les titres, puis la créance, ont été dépréciés, il existe à notre avis de bons arguments permettant de justifier la déduction fiscale de la dépréciation. En effet :

- aucune décision d'abandon n'a été prise par la société mère ;
- le risque d'irrecouvrabilité est manifestement fort puisque les difficultés financières de la filiale ont conduit la société mère à provisionner les titres, de telle sorte qu'il ne peut être exclu que la créance devienne purement et simplement irrécouvrable, auquel cas la perte correspondante serait à notre avis fiscalement déductible à ce titre ;
- en cas d'abandon ultérieur de la créance pour motifs financiers, une charge déductible pourrait

être constatée par la société mère, au moins à hauteur de la situation nette négative de la filiale (et de la participation des minoritaires), lorsque l'abandon est consenti dans le cadre d'une **procédure collective**.

Lorsque la société mère et sa filiale entretiennent des relations commerciales et que la société mère peut documenter l'existence d'un intérêt commercial à soutenir sa filiale, la dépréciation de la créance est déductible.

À noter La déductibilité de la provision complémentaire (voir n° 30) dépend, comme pour la dépréciation de la créance, de l'existence ou non de relations commerciales. En l'absence de telles relations, la déduction pourrait être admise, à concurrence de la situation nette négative, en considérant comme probable l'engagement d'une procédure collective à l'encontre de la filiale.

3.3. Autres titres immobilisés

Contrats de capitalisation

Q23. Dans quelle catégorie de titres les contrats de capitalisation sont-ils classés ?

32 Selon la CNCC (EC 2020-03 du 17-11-2020), dès lors que l'objectif n'est pas de réaliser un gain à brève échéance, les contrats de capitalisation constituent un **placement financier** à comptabiliser parmi les « **Autres titres immobilisés** ».

Pour plus de détails, voir ce FRC inf. 8.

3.4. Instruments financiers à terme

Couverture de cession de titres

33 Lorsqu'une entreprise souhaite réduire le risque de perte de valeur d'un portefeuille d'actions (titres de placement), elle peut acheter des options de vente (ou « put »). Elle verse alors une prime. Selon le PCG (art. 628-2), cette prime est à inscrire à l'actif dans un compte d'attente (à notre avis, dans un compte 5201 « Instruments financiers à terme » ; voir MC 41445). Prenons l'hypothèse selon laquelle les options étant parfaitement adossées aux actions en portefeuille, elles répondent alors aux conditions d'application de la comptabilité de couverture (voir MC 41570 s.).

Q24. À quelle date la prime est-elle comptabilisée en résultat ?

34 Le traitement en résultat de la prime dépend, à notre avis, de sa composition.

Pour rappel, une prime peut être constituée :

- d'une valeur « temps » qui diminue inexorablement avec le temps pour arriver à zéro à maturité de l'option. Elle comprend le coût de portage du contrat (entre la souscription du contrat et sa maturité) et la probabilité que l'option sera exercée ;
- ainsi que, dans certains cas, d'une valeur « intrinsèque » qui varie en fonction du prix du sous-jacent tout au long de la durée de vie de l'option (donc totalement indépendante du temps qui passe). Dans ce cas, l'option est dite « dans la monnaie ».

Concernant la **valeur temps de la prime**, celle-ci est comptabilisée en résultat, au choix de l'entreprise (PCG art. 628-12) :

- **soit de manière étalée** sur la période de couverture, c'est-à-dire de l'achat du put jusqu'à la cession des titres. Dans ce cas, la prime est vue comme un coût de portage ;
- **soit symétriquement au résultat de l'élément couvert**, c'est-à-dire ici à la cession des titres. Dans ce cas, la prime est vue comme un élément du résultat de la couverture.

Concernant la **valeur intrinsèque de la prime**, celle-ci est comptabilisée en résultat, à notre avis, obligatoirement de manière symétrique au résultat de l'élément couvert (c'est-à-dire ici à la cession des titres), en tant qu'élément du résultat de couverture (en ce sens, voir l'exemple 10 de l'annexe II de la Note de présentation du règl. ANC 2015-05).



Mémento

Comptable n° 41800

Q25. Le rythme de comptabilisation de la prime en résultat a-t-il une incidence sur la dépréciation des actions couvertes ?

35 Oui. Prenons les hypothèses suivantes :

Exemple

La société souhaite sécuriser son portefeuille de titres cotés (titres de placement) dont la VNC est de 5,2 M€. Elle achète en janvier 2020 une option de vente parfaitement adossée sur ses titres. Elle aura ainsi la possibilité, si elle le souhaite d'ici à décembre 2021, de vendre ses titres au prix d'exercice de 5,2 M€. Elle verse à l'achat de l'option une prime de 0,2 M€ dont la totalité est dans la valeur temps (pas de valeur intrinsèque donc). L'option est dite « à la monnaie ».

À la clôture 2020, la société n'a toujours pas vendu ses titres, ni donc exercé l'option. La valeur des titres et de l'option d'achat s'établit comme suit :

- les titres sont évalués au cours moyen à la clôture à 4,5 M€, soit une moins-value latente de 0,7 M€ ;
- la juste valeur de l'option est de 0,7 M€.

L'option étant « à la monnaie », la prime est en totalité dans la valeur temps. La société a donc le choix de la comptabiliser en résultat, soit de façon étalée jusqu'à la cession des titres, soit à la cession des titres.

Selon le PCG (art 221-7 et 628-15), il doit être tenu compte des effets de la couverture dans le calcul de dépréciation des titres couverts. Les titres ne font pas l'objet de dépréciation à hauteur du risque couvert.

En conséquence :

- lorsque la prime **n'est pas étalée**, la moins-value sur les titres (0,7) est minorée du résultat de couverture de 0,5 (soit 0,7 la juste valeur de l'option moins 0,2 la prime versée). Dans ce cas, la perte non couverte de 0,2 donne lieu à dépréciation des titres ;

Fiscalement, au contraire, le Conseil d'État a jugé que la prime d'option versée dans le cadre d'un contrat d'option qui fait partie d'une position symétrique n'entre pas dans le résultat lié à l'exécution du contrat (CE 19-12-2019 n° 431066). Cette décision pourrait donc limiter la déduction de la dépréciation constatée sur les titres couverts.

- en revanche, lorsque la prime **est étalée**, la moins-value sur les titres (0,7) est minorée du résultat de couverture de 0,7 (soit la juste valeur de l'option). Il n'y a donc rien à déprécier. Mais une partie de la prime est constatée en résultat par le biais de son étalement.

Fiscalement, la décision précitée du Conseil d'État ne se prononce pas sur la question du rattachement de la prime et ne prend notamment pas position sur la possibilité d'étaler cette dernière sur la durée de la couverture (suivant le choix comptable, voir n° 33). Le rapporteur public, dans ses conclusions, aborde néanmoins cette question et indique que, selon lui, la prime devrait pouvoir être déduite immédiatement, car elle constitue bien pour l'acheteur une

charge certaine dans son principe et dans son montant dès l'exercice de conclusion du contrat d'option sans possibilité d'être remise en cause a posteriori.

3.5. Provisions

a. Litiges devant une cour civile

36 Depuis le 1^{er} janvier 2020, les décisions de justice rendues par les juridictions de première instance sont **exécutoires de droit**, sauf exceptions prévues par les textes. Il s'agit d'un **renversement de principe** puisque, auparavant, de telles décisions ne bénéficiaient pas du caractère exécutoire, sauf dans le cas où leur exécution provisoire était ordonnée par le juge. Davantage de décisions de première instance vont donc donner lieu à exécution.

Q26. Quelles sont les incidences du nouveau caractère exécutoire des décisions de première instance sur les provisions ?

37 Lorsqu'un jugement de première instance a été rendu et qu'il est exécutoire, la **condamnation** est à constater **immédiatement en charges** pour pouvoir être déduite, qu'un appel ait été formé ou non, sous peine de se voir refuser la déduction postérieurement. En effet, la jurisprudence fiscale tend à considérer que c'est le caractère exécutoire de la décision qui fait naître la dette chez la société condamnée et la créance chez la société réclamant des indemnités. Chez cette dernière, les indemnités reçues doivent toutefois faire l'objet d'une provision si un appel est formé.

Pour plus de détails, voir FRC 8-9/20 inf. 20.



Mémento

Comptable n° 45910 s.

b. Régime général : hausse des cotisations AT

38 Dans le régime général de sécurité sociale, le taux de la cotisation due au titre des accidents du travail (AT) est déterminé chaque année, pour chaque catégorie de risques et chaque établissement. Pour les entreprises d'au moins 20 salariés relevant du régime général de la sécurité sociale, ce taux est déterminé de façon individuelle ou

« mixte » et dépend (en tout ou partie selon la taille de l'entreprise) du risque propre (nombre et gravité des accidents) de l'entreprise ou de chacun de ses établissements pour les 3 dernières années connues (CSS art. L 242-5s. et D 242-6s.).

Ainsi, lorsque la sinistralité constatée au sein de l'entreprise augmente au titre d'une année n, le taux des cotisations dues pour les années n + 2 à n + 4 est majoré.

Q27. En cas d'anticipation de hausse du taux de cotisation AT pour 2021, l'entreprise doit-elle provisionner dès 2020 ?

39 Non. La CNCC a déjà indiqué qu'une hausse attendue des cotisations de sécurité sociale résultant d'une augmentation du risque au cours de l'année n ne peut pas être provisionnée à la clôture de l'exercice n (Bull. CNCC n° 168, décembre 2012, EC 2012-44, p. 747s.).

Fiscalement, un arrêt du Conseil d'État n° 422501 du 22-1-2020 a confirmé l'application de la solution comptable pour la détermination des résultats imposables, rejetant la déduction de la provision qui avait été constituée par une entreprise afin de faire face à la future hausse de ses cotisations, au motif que l'obligation de versement des cotisations ne trouve pas sa source dans la sinistralité passée, mais dans le versement des rémunérations des salariés.

Pour plus de détails, voir FRC 4/20 inf. 3.



Mémento

Comptable n° 16645

c. Provision déduite à tort

Q28. Une imposition peut-elle être établie au titre de l'exercice de reprise d'une provision déduite à tort ?

40 Non. Lorsqu'une provision a été fiscalement déduite à tort, l'erreur doit être fiscalement corrigée au bilan de clôture de l'exercice au cours duquel elle a été commise ou au bilan de clôture du premier exercice non prescrit. Aucune imposition ne peut donc être établie au titre de l'exercice de reprise de cette provision déduite à tort (CE 13-3-2020 n° 421024).



Mémento

Comptable n° 45657

3.6. Produits d'exploitation

Aides et indemnités perçues

Q29. Une aide émanant d'une association peut-elle être comptabilisée en tant que subvention ?

41 Non selon la CNCC (EC 2020-20 du 17-11-2020 ; www.cncc.fr), ne s'agissant pas d'une subvention publique au sens de la loi 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire.

Pour plus de détails, voir ce FRC inf. 3.

Sur le classement d'une aide versée pour compenser l'insuffisance de chiffre d'affaires, voir n° 60.

3.7. Produits financiers

Contrats de capitalisation

Q30. Un produit peut-il être comptabilisé lorsque le contrat est souscrit uniquement en fonds euros ?

42 Oui. Le contrat de capitalisation souscrit uniquement en fonds euros ne présente **pas de risque sur le capital** et **permet d'assurer un certain niveau de rémunération**. En conséquence, selon la CNCC (EC 2020-03 du 17-11-2020), les revenus déclarés par la compagnie d'assurance annuellement sont à enregistrer **en produits financiers à chaque clôture**, peu importe que l'encaissement de ces revenus soit reporté à la date d'échéance ou à la date des rachats partiels.

Pour plus de détails et sur les autres types de contrats (souscrits en unités de comptes), voir ce FRC inf. 8.

3.8. Produits exceptionnels

Contrat d'exclusivité de vente

Q31. L'indemnité de fin de contrat d'exclusivité de vente versée au distributeur est-elle à classer dans son résultat exceptionnel ?

43 Oui si l'indemnité reçue correspond au prix de cession d'un élément d'actif incorporel (compte 775). Tel est le cas, notamment, lorsque le distributeur a pu développer une clientèle propre indépendamment de la notoriété de la marque (voir n° 25).

Pour plus de détails, voir FRC 3/20 inf. 2.



Mémento

Comptable n° 45890

Q32. En l'absence de versement d'une telle indemnité, le distributeur est-il susceptible d'être taxé ?

44 Oui si le distributeur exclusif est propriétaire de sa clientèle. Dans ce cas, s'il ne perçoit aucune indemnité lorsqu'il abandonne ce statut pour devenir simple agent commercial, l'administration est en droit de ré-intégrer à son résultat imposable le montant auquel il est regardé comme ayant anormalement renoncé (CE 4-10-2019 n° 418817).

Pour plus de détails, voir FRC 3/20 inf. 2.



Mémento

Comptable n° 45890

4. Impacts des nouveaux textes liés à la crise sanitaire sur la clôture 2020

4.1. Recommandations de l'ANC et « Foire aux questions » de la CNCC et du CSOEC

45 L'ANC a publié le 15 janvier 2021 une mise à jour de ses recommandations pour aider les entreprises à comptabiliser les conséquences économiques de l'événement Covid-19 et à communiquer de façon adéquate dans ces circonstances inédites. Ces recommandations s'appliquent aux comptes sociaux et consolidés en règles françaises de toutes les entités (industrielles et commerciales, banques...). L'ANC donne des recommandations :

- sur la mise en œuvre des principes comptables ;
- ainsi que sur la présentation de l'information financière.

À noter

Ces recommandations ne créent aucune règle ou obligation nouvelles. Cependant l'ANC a :

- introduit une nouvelle mesure de simplification pour les PME leur permettant de ne pas amortir leurs immobilisations pendant les périodes de réduction ou d'arrêt d'activité (voir n° 46) ;
- rappelé à l'ensemble des entreprises que la méthodologie du test de dépréciation est à mettre en cohérence

avec le niveau de risque identifié. Ainsi, la réalisation d'un test ne nécessite pas toujours la construction de nouvelles projections de flux de trésorerie (voir n° 49).

En complément de ces recommandations, la CNCC et le CSOEC ont publié une 7^e édition de leur foire aux questions le 19 janvier 2021, disponible sur le site public de la CNCC.

Nous reprenons ci-après les principales questions posées par les entreprises, accompagnées de nos avis. Pour l'intégralité des réponses données par l'ANC, la CNCC et le CSOEC, se connecter aux sites : www.anc.gouv.fr, www.cncc.fr et www.experts-comptables.fr.

a. Immobilisations corporelles et incorporelles

Q33. Peut-on interrompre l'amortissement pendant les périodes de réduction ou d'arrêt d'activité ?

46 En principe **non**. En cas d'arrêt de l'activité (Rec. ANC, Question D 1 ; FAQ CNCC/CSOEC, Question 4.2) :
 – **sauf** à ce que l'amortissement soit **fonction d'un nombre d'unités d'œuvre** (nombre de pièces produites, nombre d'heures d'utilisation...),
 – l'amortissement **linéaire** ne peut être ni interrompu pendant la non-utilisation des actifs concernés ni amoindri compte tenu d'une utilisation réduite des actifs concernés.

Toutefois :

– pour les petites entreprises définies à l'article L 123-16 du Code de commerce (voir MC 27150), l'ANC introduit une mesure de simplification (Rec. ANC, Question D1) ;

Nouveauté Cette mesure permet de reporter à la fin du plan d'amortissement l'amortissement linéaire correspondant à la période de réduction d'activité de certaines immobilisations. Le plan d'amortissement est poursuivi selon le mode linéaire jusqu'à son terme. Cette mesure de simplification ne concerne pas toutes les immobilisations mais uniquement celles pour lesquelles la consommation des avantages économiques est fonction de leur utilisation effective (et non pas du temps qui passe). Elle ne concerne donc pas les immobilisations corporelles qui subissent une usure par le seul passage du temps (quel que soit le niveau d'activité : notamment la structure

et les principaux composants d'un bâtiment) ni les immobilisations incorporelles dont l'usure n'est que très rarement lié au niveau d'activité.

Fiscalement, il est à souhaiter que les entreprises qui feront application de cette mesure ne se verront pas opposer la règle de l'amortissement minimal prévue à l'article 39, B du CGI (voir ci-après n° 47).

– pour **toutes les entreprises**, elles peuvent être amenées, dans certains cas, à modifier le mode d'amortissement de leurs immobilisations pour mieux traduire la réalité de l'utilisation de certains actifs (voir n° 47).



Mémento

Comptable n° 27065

Q34. Est-il possible de changer le mode d'amortissement en raison des périodes de réduction ou d'arrêt d'activité ?

> Il vous reste encore 75% de l'article à lire, 47 questions-réponses pour bien maîtriser l'actualité comptable et fiscale de l'année 2020.

Poursuivez votre lecture et accédez à l'intégralité du numéro en vous inscrivant gratuitement au Feuillet Rapide Comptable ici !

FEUILLET RAPIDE COMPTABLE

Réalisez votre veille chaque mois grâce à une sélection de l'actualité comptable, commentée et enrichie d'articles signés de praticiens



L'expertise couplée
des Éditions Francis
Lefebvre et de PWC
pour agir en toute
sécurité


EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

VERSION 100%
NUMÉRIQUE

Consultez l'intégralité
des articles gratuitement
et sans engagement

Pour chaque information, bénéficiez :

- D'un résumé • D'une mise en avant des points importants • D'un commentaire de la rédaction
- Des exemples, des tableaux et synthèses • Toutes les références aux sources

Accédez à la revue gratuitement dès maintenant !