

# Pratique comptable et traitement fiscal: le cas des charges à répartir

**Jean-Luc ROSSIGNOL**

Allocataire de Recherche à L' Université de Bourgogne  
Moniteur de L'Enseignement Supérieur en Gestion Fiscale

**Résumé:** La notion de charges à répartir est l'un des termes du langage comptable des plus ambigus, ce qui n'est pas sans conduite à une pratique hétérogène des entreprises. En outre, alors que le droit fiscal ne retient que partiellement cette nomenclature comptable née en 1982, certaines décisions récentes laissent présager une évolution en la matière.

**Mots-clés:** charges à répartir, pratique comptable, droit fiscal

**Abstract:** The notion of "charges à répartir" is one of the most ambiguous terms in french accountancy. As a consequence, enterprises resort to this one in an heterogeneous way. Besides, whereas tax law only partly accepts this nomenclature, some new decisions lead to expect a development on the subject.

**Keywords:** charges to be allocated to more than one period "charges à répartir", accounting practice, tax law

Les liens entre comptabilité et fiscalité ont de tout temps fait l'objet de débats passionnants et passionnés. Ce sujet bien que fort ancien n'en est pas moins toujours d'actualité. Le cas des charges à répartir sur plusieurs exercices, que certains auteurs considèrent comme l'un des comptes les plus mal connus et pourtant l'un des plus décriés<sup>1</sup>, illustre tout à fait ces propos. Répertoriées comme technique relevant d'une pseudo-comptabilité créative<sup>2</sup>, les charges à répartir sont ouvertement présentées comme permettant de redorer le blason d'entreprises aux bilans peu reluisants, tout en réduisant le montant de leur bénéfice imposable. Cette qualification apparaît reposer, au moins en partie, sur un problème terminologique. La comptabilité est souvent considérée comme un langage que l'on souhaiterait universel<sup>3</sup>; mais, la notion de charges à répartir n'en est pas moins l'un des termes les plus difficile à manier, car particulièrement ambigu. Ceci conduit de fait à une pratique hétérogène des entreprises. En outre, ces dernières doivent intégrer la variable fiscale dans le processus de détermination de leur choix comptable en la matière. Or, la position de l'administration fiscale qui n'admet pas la nomenclature comptable présente une certaine incohérence qu'une récente évolution tend néanmoins à nuancer.

---

<sup>1</sup> I. De Kerviler, "Mieux connaître les charges à répartir", *Revue Française de Comptabilité*, 1985, n° 162, p.20 à 23; G. De Murard et M. Ternisien ne qualifiaient-ils pas ces charges à répartir d'artifices comptables ? *Le traitement des investissements incorporels en économie d'entreprise*, CREAFLUX, Etude réalisée pour le compte du Commissariat Général du Plan Convention n° 6 -1986 du 4 décembre 1986

<sup>2</sup> Voir sur cette notion les articles de H. Stolowy, "Existe-t-il une comptabilité créative?", *Revue de Droit Comptable*, 1994, n°4, p. 79 à 107 et "La comptabilité créative", *Revue Fiduciaire Comptable*, 1995, n° 212, p. 26 à 32, celui de D. Ledouble, "La créativité en comptabilité", *Semaine Juridique (J.C.P.)*, Ed. E, 1993, n° 224 et l'ouvrage de F. Bonnet, *Pièges et délices de la comptabilité créative*, Economica - Poche, 1995

<sup>3</sup> A. Detoef n'écrivait-il pas dans *Propos de O.-L. Barenton Confiseur* (Editions du Tambourinaire, 1965) qu' il y a trois sortes d'êtres au langage mystérieux: les plus aisés à comprendre sont les fous, puis viennent les polytechniciens et enfin les comptables?

## ***A. Les charges à répartir : une notion comptable mal définie donc diversement utilisée***

Les charges à répartir sont sans conteste l'un des termes du langage comptable les plus ambigus. Cette ambiguïté conduit à une pratique hétérogène des entreprises qui y ont recours.

### **I. Une notion comptable ambiguë**

Selon le plan comptable, "les comptes de la classe 6 enregistrent dans l'exercice toutes les charges dès qu'elles se produisent. Ils comprennent ainsi les charges engagées pendant cet exercice mais qui concernent également les exercices suivants, soit parce que leur répartition est justifiée par les conditions d'exercice de l'activité, soit parce qu'elles représentent une créance en nature vis à vis des exercices suivants"<sup>4</sup>. Le comptable est ainsi amené à procéder à des ajustements de charges qui appellent de sa part et de celle du chef d'entreprise des estimations et des choix<sup>5</sup>. A cet effet, il a à sa disposition des comptes de régularisation pour rattacher les charges (et les produits) aux exercices qu'elles (ils) concernent effectivement. Ces comptes dont l'utilisation est prescrite de par le principe de continuité de l'exploitation<sup>6</sup> comprennent les charges constatées d'avance<sup>7</sup> ainsi que les charges à répartir.

Ces dernières visent, précisément, à inscrire à l'actif des dépenses particulières, préalablement enregistrées en charges, afin de reporter leur prise en compte sur les résultats d'exercices ultérieurs auxquels seront rattachés les produits qu'elles ont vocation à engendrer. Les charges à répartir sont expressément définies, par le Plan Comptable Général de 1982 (p. I-32), comme "étant des frais attachés à des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'entreprise mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou services déterminés". Cette notion a été mise en place dans une optique économique de la comptabilité. Elle était absente du plan de 1957, qui faisait néanmoins état de comptes de régularisation<sup>8</sup>, auxquels s'ajoutait un compte "Frais d'établissement"<sup>9</sup> sous la

---

<sup>4</sup> Plan comptable général (P.C.G.) II-42 "48 comptes de régularisation"

<sup>5</sup> B. Colasse, *Comptabilité Générale*, Economica, Paris, 1996, p.232

<sup>6</sup> Voir à ce sujet *Bulletin de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*, 1987, n° 66, p. 246-247

<sup>7</sup> Ce sont des charges enregistrées au cours d'un exercice mais qui correspondent à des achats de biens ou services dont la fourniture ou la prestation doit intervenir ultérieurement. Leur inscription est obligatoire et non optionnelle (*Bulletin de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* 1994, n° 95, p.585). Pour une comparaison plus détaillée, I. De Kerviler, op. cit., p. 21-22

<sup>8</sup> G. Poujol, *Le plan comptable commenté* Tome III, Comptabilité générale, Foucher - Paris, 1958, p. 180 à 183

<sup>9</sup> G. Poujol, op. cit., p.120 à 128

rubrique des comptes de valeurs immobilisées. La rubrique "charges à répartir sur plusieurs exercices" est née de l'éclatement de ce compte "Frais d'établissement" dont le domaine d'emploi s'est restreint de fait<sup>10</sup>. Ainsi, des dépenses qui, avant l'entrée en vigueur du plan 1982, avaient été admises dans ce compte (telles que celles relatives au transfert d'un établissement), dans la mesure où l'opération correspondante devait produire des effets bénéfiques sur plusieurs exercices et influencer les résultats futurs, sont susceptibles depuis l'adoption du plan de 1982 d'être enregistrées en charges à répartir<sup>11</sup>.

La création de ce compte n'a pas été accompagnée de textes législatifs ou réglementaires contribuant à en donner précisément les conditions d'application<sup>12</sup>. Aussi, l'ambiguïté est certainement la caractéristique principale de cette notion. F. Windsor et D. Ledouble<sup>13</sup> faisaient remarquer qu'"une branche du droit se structure autour de concepts ou de principes généraux qui assurent sa cohérence au-delà des textes qui forment la matière" et que "de cette base technique naît la règle juridique de rattachement des produits et des charges, selon laquelle il convient d'imputer à un exercice donné les produits et les charges qui lui sont propres afin de dégager le résultat qui y trouve son origine". La notion de charges à répartir est loin de présenter, tant sur le plan de son contenu que de celui de son traitement la cohérence qui devrait être la sienne<sup>14</sup>.

Cette ambiguïté demeure particulièrement remarquable dans la distinction entre charges à répartir et immobilisations<sup>15</sup>. Certains auteurs<sup>16</sup> proposent d'ailleurs, pour y

---

<sup>10</sup> P. Lassègue, *Gestion de l'entreprise et comptabilité*, Précis Dalloz, Neuvième édition, 1983, p.150; C. Perochon, *Le nouveau Plan Comptable Général-Guide d'application*, Foucher, 1979, p. 144

<sup>11</sup> Rép. min. Valbrun, J.O. déb. A.N., 3 octobre 1975, p. 6491

<sup>12</sup> Cf. sur ce point R. Jouffroy, "Frais de Collection: charges, stocks, charges différées; Peut-il être reproché à une entreprise de déduire trop tôt une charge engagée au cours de l'exercice?", *Droit Fiscal*, 1997, n° 17, p. 564

<sup>13</sup> F. Windsor et D. Ledouble, "Existe-t-il un droit comptable?", *Revue Française de Comptabilité*, 1977, n° 77, p. 581

<sup>14</sup> Elles ne doivent pas être confondues avec, d'une part, les charges constatées d'avance et, d'autre part, les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices. En outre, une telle confusion dans le langage comptable s'est déjà fait jour, en son temps, entre les charges à payer et les provisions pour pertes et charges de l'ancien plan comptable. Voir sur ce point, B. Colasse, *Comptabilité Générale*, Economica, Paris, 1996, p.229; I. De Kerviler, op. cit.; E. Delesalle, *10 ans d'application de la loi comptable*, La Documentation Organique, septembre 1994, p.62-63 et X., "Les charges à répartir sur plusieurs exercices", *Revue Fiduciaire Comptable* 1986, n° 108, p.14

<sup>15</sup> Le rapport annuel de 1996 de Casino l'illustre d'ailleurs en mentionnant que les frais de packaging des produits à marque Casino antérieurement comptabilisés en charges à répartir sur plusieurs exercices ont été reclassés en immobilisations incorporelles "frais d'études et de recherche" pour un montant net de 30 millions de francs. De même, le rapport annuel de 1996 de la Compagnie Générale des eaux indique que les immobilisations incorporelles nettes comprennent notamment des charges à répartir à hauteur de 3 529,2 millions de francs!

<sup>16</sup> I. De Kerviler, op. cit., p. 20 et 21

pallier, de n'enregistrer en charges à répartir que les dépenses ayant "un caractère économique durable" et se consommant du premier usage. D'autres<sup>17</sup>, contestant ce point, estiment que "si l'on a admis le caractère bénéfique d'une dépense au-delà de la période en cours, et sur plusieurs périodes de surcroît, on doit admettre qu'il s'agit d'un actif au sens de l'I.A.S.C.. Dès lors, si une dépense est considérée comme un actif, on ne peut la comptabiliser en tant que charge. Ceci implique qu'il ne saurait être question d'enregistrer un actif en charges à répartir, au seul motif qu'il est immédiatement consommé". Ils préconisent de recourir à des critères autres que ceux induits par la seule définition de l'immobilisation, pour l'inscription en charges à répartir, tels que "la notion de seuil de signification pour des charges dont le volume présente un caractère inhabituel". Ce débat terminologique transparait de fait dans le contenu même de la rubrique.

Les charges à répartir comprennent, selon la classification bien connue, quatre types de charges: les frais d'acquisition des immobilisations, les frais d'émission d'emprunt, les charges différées et les charges à étaler.

**Les frais d'acquisition des immobilisations** rassemblent principalement les droits de mutation et d'enregistrement, les honoraires, les commissions d'intermédiaires, les frais d'insertion, d'affichage ou d'adjudication ainsi que les frais d'acte. Ces frais étaient, dans l'ancien plan comptable, compris dans les frais d'établissement; ils correspondent à des dépenses non représentatives d'une valeur vénale et ne peuvent être incorporés dans le coût d'acquisition de l'immobilisation, selon le Conseil National de la Comptabilité<sup>18</sup>.

**Les frais d'émission d'emprunt** comportent les frais de publicité, d'impression des notes d'information, les honoraires de conseils et les commissions dues aux intermédiaires financiers, frais qui peuvent être relativement importants lorsqu'il est fait appel public à l'épargne.

**Les charges différées** sont des charges engagées et consommées au cours d'un exercice mais qui se rapportent à des productions déterminées à venir et ce dans le cadre d'opérations spécifiques dont la rentabilité globale est démontrée. L'idée est ici d'ajuster dans le temps des charges et des produits qui se rapportent à une opération spécifique dans le cadre de l'activité actuelle et courante de l'entreprise; il ne s'agit

---

<sup>17</sup> cf. en particulier P. Boisselier, *L'investissement immatériel-Gestion et comptabilisation*, De Boeck-Entreprise, 1993, p. 57-58

<sup>18</sup> *Bulletin du Conseil National de la Comptabilité*, 1974, n° 19. Cette solution peut paraître critiquable; elle n'est d'ailleurs pas homogène avec les pratiques généralement retenues dans les autres pays de l'Union Européenne. Elle s'explique, néanmoins, par la volonté des rédacteurs du Plan comptable général de ne pas lier l'étalement de ces frais aux règles d'amortissement des immobilisations. Voir à ce sujet L. Klee (sous la coordination de), *La comptabilité des sociétés dans la C.E.E.*, La Villeguérin Editions, 1992, p. 306 et X, "Les charges à répartir sur plusieurs exercices", *Revue Fiduciaire Comptable*, 1986, n° 108, p. 13; ce dernier point est aussi abordé dans l'article "Frais d'établissement et charges à répartir: modalités d'amortissement", *Revue Française de Comptabilité*, 1989, n° 206, p.25

plus de frais liés à une opération d'investissement (frais d'acquisition des immobilisations) ou de financement (frais d'émission des emprunts). L'incidence de la charge est ainsi différée jusqu'à la réalisation du produit correspondant. Une telle approche rappelle celle retenue en matière de frais de recherche et développement, même si, pour ces derniers, il est fait référence à un projet et non à une opération en cours de démarrage<sup>19</sup>. La Commission des études comptables de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes a rappelé que la faculté dont dispose l'entreprise de recourir à cette notion qui s'analyse comme une dérogation au principe de prudence devait être interprétée de fait d'une manière stricte<sup>20</sup>.

**Les charges à étaler** ne sont pas définies par les textes; aucun critère d'inscription à l'actif de ces charges n'est spécifié; elles semblent correspondre à des charges importantes, non répétitives et de caractère général dont les effets sont susceptibles de porter sur des exercices futurs. Cette notion de caractère général est prépondérante; en effet, si celles-ci étaient rattachables à des productions déterminées, elles pourraient être qualifiées soit de frais de recherche et de développement soit de charges différées<sup>21</sup>. Selon André Prost, "les charges à étaler font la transition entre les dépenses de rénovation ayant vocation à s'intégrer dans le coût de l'immobilisation qui les a générées et les dépenses d'entretien et de réparation inscrites dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées"<sup>22</sup>.

Le flou de cette notion de charges à répartir et plus précisément de celle de charges à étaler dont les contours apparaissent comme des plus incertains ne peut que conduire à une pratique hétérogène.

## II. Une pratique hétérogène

Le recours à cette pratique est incontestablement l'une des particularités du droit comptable français, particularité que les entreprises ont su intégrer comme l'un des éléments de leur politique comptable pour pratiquer un lissage du résultat, maximiser le bénéfice, minimiser les pertes publiées ou encore les résultats imposables.

---

<sup>19</sup> J.P. Casimir, B.Caspar, M.Coizian, *Comptabilité Générale*, LITEC, 1996, p. 325

<sup>20</sup> *Bulletin de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*, 1993, n° 90, p. 269-270. Le Conseil National de la Comptabilité a d'ailleurs défini précisément les circonstances pouvant justifier l'utilisation de cette faculté dans les avis de conformité relatifs à certains plans comptables professionnels.

<sup>21</sup> P. Boisselier (op. cit. p. 98) note, avec pertinence, que "le Lefebvre comptable (1992, § 2303-3) définit la charge à étaler exactement dans les mêmes termes que ceux utilisés par le C.N.C. pour décrire les qualités d'un logiciel", signe supplémentaire des contours incertains de cette notion.

<sup>22</sup> A. Prost cité dans X, "Les charges à répartir sur plusieurs exercices", *Revue Fiduciaire Comptable*, 1986, n° 108, p. 14

### a) une pratique peu répandue en Europe

Non prévue pas la quatrième directive<sup>23</sup>, cette faculté est considérée comme une création originale du droit comptable français<sup>24</sup>. En effet, un rapide tour d'horizon européen<sup>25</sup> nous permet de conclure que peu de pays y ont recours. Si tous, conformément d'ailleurs à la quatrième directive, font apparaître des comptes de régularisation comprenant les charges constatées d'avance et les produits à recevoir, seule l'**Espagne** fait apparaître formellement une rubrique "charges à répartir sur plusieurs exercices"<sup>26</sup>. Cependant, celle-ci figure entre l'actif immobilisé et l'actif circulant et ne correspond qu'aux seuls frais de formalisation des emprunts ainsi qu'aux frais pour intérêts différés.

Le cas de l'**Allemagne** mérite quelques précisions<sup>27</sup>. En effet, la notion française de charges à répartir n'a pas été adoptée par la législation allemande. Les comptes de régularisation de la comptabilité d'Outre-Rhin comprennent seulement les charges constatées d'avance, les droits de douanes, les primes de remboursement des emprunts

---

<sup>23</sup> Cf. sections 3 et 4 de la 4<sup>ème</sup> Directive (n° 78/660 du 25 juillet 1978) et notamment l'article 18 de la section 4 établissant le poste "compte de régularisation" qui n'y fait aucunement référence: "Au poste "Comptes de régularisation" de l'actif doivent figurer les charges comptabilisées pendant l'exercice mais concernant un exercice ultérieur ainsi que les produits se rapportant à l'exercice qui ne seront exigibles que postérieurement à la clôture de ce dernier."

<sup>24</sup> P. Boisselier, op. cit., p.72

Y. Bernheim, "Traitement comptable des coûts induits", *Economie et Comptabilité*, 1997, n° 201, p. 10

<sup>25</sup> Citons l'exemple, hors Union Européenne, de la comptabilité chinoise; cette dernière a recours à cette technique par le biais du compte "Frais à étaler" qui reflète le fait que tel montant de frais payé pendant la période doit être réparti sur les produits de cette période mais aussi des suivantes. Le débit de ce compte enregistre les frais payés au cours de la période mais qui doivent être étalés et le crédit les frais étalés qui doivent être supportés par les produits de la période concernée. En fin de période, un solde débiteur signifie qu'un montant de frais n'a pas encore été étalé et qu'il le sera lors des périodes suivantes; cf. M. Gervais et H.T. Wang, "Les principes de la comptabilité chinoise", *Cahiers de Recherche de l'Institut de Gestion de Rennes*, URA C.N.R.S. 1418, n° 34

<sup>26</sup> *Dossiers Internationaux Espagne*, Francis Lefebvre, 3<sup>ème</sup> édition, octobre 1993, p. 433; L. Klee, op. cit., p. 235-237. Il semble, en outre que l'Italie comptabilise les frais de publicité et de propagande (enregistrés en France en charges à répartir) à l'actif; voir à ce sujet, B. Raffournier, A. Haller et P. Walton, *Comptabilité Internationale*, Vuibert, 1997, p.243. Pour une analyse comparée du traitement des comptes de régularisation-actif, des charges à répartir et des frais d'établissement en France et dans les pays anglo-saxons, voir D. Pham avec la collaboration de L. Collins, *Comprendre les états financiers anglo-saxons*, Dalloz, 1995, p.102-103

<sup>27</sup> Pour une étude plus approfondie, voir B. Quéré "L'information financière et comptable en Allemagne et en France- du cadre conceptuel à la fonction sociale" thèse sous la direction de A. Chiavelli, Nice, 1993 et "Le principe allemand de prépondérance du bilan commercial sur le bilan fiscal et ses effets comptables", *Revue Française de Comptabilité*, 1994, n° 254, p. 64 à 71; D. Chmielewski, *Comprendre la comptabilité allemande*, Dunod, 1992; *Dossiers Internationaux Allemagne*, Francis Lefebvre, 5<sup>ème</sup>, juillet 1996, p. 443 et Dossier Spécial "La pratique comptable en Allemagne", *Revue Française de Comptabilité*, 1998, n° 298, p. 17 à 66

(qui apparaissent dans un compte distinct dans le P.C.G. 1982)<sup>28</sup>. Néanmoins, le poste "Frais de démarrage" qui apparaît en haut de bilan, avant même l'actif immobilisé, comme la quatrième directive le permet, se rapproche de cette notion. Ces frais correspondent à des dépenses à caractère général qui, normalement, ne peuvent faire l'objet d'une inscription à l'actif du bilan mais qui sont appelées à générer des produits dans le futur. Sont ainsi réparties, par ce biais, des charges non périodiques, intervenues lors de la création de la société, de la création de nouveaux établissements, de l'augmentation de la capacité de production de l'entreprise ou de la création de nouveaux secteurs d'activité. Ce sont principalement les frais de mise en route du matériel de production, les frais relatifs à des études de marché, à l'ouverture de nouveaux débouchés, les frais de publicité sur de nouveaux marchés ou de nouveaux produits, les frais de mise au point ou d'extension de la logistique de l'entreprise ou de son organisation ainsi que les frais de recrutement, de formation ou de recyclage des salariés. Ce poste ne comprend pas les frais de constitution ou d'augmentation de capital que la loi interdit d'immobiliser<sup>29</sup>. Le contenu de cette rubrique ressemble incontestablement à celui des frais d'établissement du plan 1957. Son traitement est très proche, quant à lui, des frais d'établissement du plan 1982. En effet, il est interdit de distribuer des dividendes avant son amortissement total<sup>30</sup> et une information détaillée dans l'annexe doit être donnée. Il ressemble par ailleurs aux charges différées et à étaler du plan français de par la position de la loi fiscale qui traite ces charges comme des charges de l'exercice de leur engagement.

### **b) Un élément de la politique comptable des entreprises**

Les charges à répartir constituent indéniablement un élément de la politique comptable des entreprises françaises. Comme l'écrit B. Colasse, "il apparaît très clairement que l'entreprise dispose au stade terminal de l'élaboration de son compte de résultat d'un certain nombre de moyens lui permettant, à l'intérieur du cadre légal et fiscal, de façonner l'image financière qu'elle donne d'elle-même aux tiers au travers de son compte de résultat et, aussi, de son bilan<sup>31</sup>". Une telle action vise à atteindre les objectifs que s'assignent les dirigeants dans le domaine de la communication financière externe<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> L. Klee, op. cit., p.61 et 62

<sup>29</sup> L. Klee, op. cit., p.48 à 50

<sup>30</sup> Sauf si existent des réserves d'un montant au moins égal au montant non amorti de ce poste; l'interdiction de distribuer un dividende tant que les réserves ne sont pas supérieures au montant des frais d'établissement et de recherche et développement ne s'applique pas, curieusement, aux charges à répartir, en droit comptable français.

<sup>31</sup> B. Colasse, *Comptabilité générale*, Economica, Paris, 1996, p. 230

<sup>32</sup> J-F. Casta, "Politique comptable des entreprises", *Encyclopédie de gestion*, n° 103, p. 2087, Economica, Paris, 1989

L'inscription à l'actif de ces charges donne à l'entreprise "le moyen de réduire ou d'annuler une perte de l'exercice, d'éviter que son capital soit amputé par des pertes et en particulier que ses capitaux propres deviennent inférieurs à la moitié du capital social"<sup>33</sup>. Représentant une dérogation au principe de spécificité des exercices, le recours à cette technique ne doit conduire, en aucun cas, à constater un bénéfice surestimé pouvant entraîner une distribution de dividendes fictifs "qui entamerait en réalité la substance même de l'entreprise et menacerait sa survie"<sup>34</sup>. C'est pourquoi, ce procédé d'étalement qui conduit à faire supporter aux exercices ultérieurs une partie des charges encourues au cours de l'exercice et à créer, de fait, une certaine "solidarité entre plusieurs exercices"<sup>35</sup> peut être dangereuse pour les tiers car il conduit à des équilibres artificiels<sup>36</sup>. Il s'agit en tout état de cause d'une décision de gestion de l'entreprise.

De tels choix sont lourds de conséquences sur la mesure comptable du résultat et du patrimoine<sup>37</sup>. Le chef d'entreprise a le choix et la responsabilité de répartir ces charges sur plusieurs exercices en les inscrivant à l'actif, afin de tenir compte d'une certaine réalité économique, alors qu'ils n'ont pas de valeur réelle patrimoniale, ou de les maintenir en charges pour la détermination du résultat de l'exercice de leur engagement (ce qui constitue un frein à la comparabilité des comptes). Cette réflexion se fonde sur la nécessité pour le dirigeant de veiller à la fois à présenter une image fidèle de l'entreprise et à respecter le principe de prudence, tout en tenant compte, par ailleurs, de la variable fiscale. Il est évident que, compte-tenu des dangers que peut représenter, notamment pour l'information des tiers, le report sur des exercices ultérieurs de charges à répartir, le recours à cette méthode doit être dûment explicité et motivé, en conformité avec la réglementation en vigueur et avec les principes de sincérité et de fidélité de l'image que doivent donner les comptes annuels<sup>38</sup>. La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes estime nécessaire d'utiliser cette faculté prudemment<sup>39</sup>, avec mention détaillée en annexe. Le comité d'urgence du Conseil National de la Comptabilité a indiqué, d'ailleurs, dans un récent avis concernant les sociétés concessionnaires d'autoroute qui avaient été autorisées, en 1988, à recourir à la technique des charges à répartir pour enregistrer leurs charges de structure, que la comptabilisation immédiate en charges constitue une méthode

---

<sup>33</sup> L. Klee, op. cit., p. 49

<sup>34</sup> D. Pham, "Principes Comptables Fondamentaux", article n° 131, p. 2462, *Encyclopédie de Gestion*, Economica, Paris, 1997

<sup>35</sup> D. Pham, op. cit., p.2456

<sup>36</sup> C. Collette et J.Bertrandon, *Gestion fiscale et finances de l'entreprise*, P.U.F., 1987, p. 84

<sup>37</sup> J.F. Casta, "Politique comptable de l'entreprise", article n°123, p.2284, *Encyclopédie de Gestion*, Economica, Paris, 1997

<sup>38</sup> C. Perochon, *Le nouveau Plan Comptable Général-Guide d'application*, Foucher, 1979, p.129

<sup>39</sup> *Bulletin Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*, 1991, n° 84, p. 570-571

améliorant leur information financière<sup>40</sup>. Cette position rejoint celle prise par la Cour des Comptes sur le sujet, estimant que l'emploi des charges différées retirait aux comptes leur signification normale, masquait la situation réelle et était contraire au principe de l'image fidèle.

Peu d'études ont porté sur cette pratique d'étalement de la dépense, qui dépend étroitement de la politique comptable de l'entreprise. Ainsi, il ressortait, en 1986, de l'étude de vingt rapports annuels d'activité de sociétés inscrites à la cote officielle que neuf d'entre elles faisaient apparaître à leur bilan des charges à répartir sur plusieurs exercices pour un montant significatif<sup>41</sup>. En outre, sur 294 commissaires aux comptes des régions de Paris et Versailles<sup>42</sup> interrogés sur le point de savoir s'il est logique d'estimer que le principe de continuité de l'exploitation justifie les étalements de charges (charges à répartir, frais d'établissement, etc.), 75% d'entre eux ont répondu par l'affirmative. Ils ont estimé que c'était l'application même d'une "réflexion logique pour une entreprise dont les investissements portent effet sur plusieurs exercices", afin d'"apprécier les résultats courants", application qui doit, cependant, être soumise au "jugement de l'auditeur" porté au "coup par coup" ou "cas par cas". Le recours à cet étalement très majoritairement accepté est donc retenu dès lors qu'il est "manié avec beaucoup de prudence" pour "une vision claire des perspectives de rentabilité future". 21% n'y sont cependant pas favorables, jugeant, par exemple, dans leurs commentaires que "la notion de charges à répartir du P.C.G. est beaucoup trop vague". Ces réponses négatives évoquent "les risques de répartir des pertes sur les exercices futurs", "le moyen de cacher la vérité" ou encore "la politique de l'autruche qui conduit à l'application du proverbe: demain, on rase gratis". Certains reconnaissant les "justifications économiques" de cette technique font état de la difficulté de "juger (du) réalisme des prévisions" et de la "nécessité de ne pas charger l'avenir".

Deux études récentes font opportunément le point sur cette pratique comptable<sup>43</sup>, en mettant précisément en évidence les conditions et les caractéristiques d'utilisation des

---

<sup>40</sup> Conseil National de la Comptabilité, avis du Comité d'urgence 98-A du 18 mai 1998 relatif à la comptabilisation des charges de structure différées dans les sociétés d'économie mixte concessionnaires d'autoroutes; voir à ce sujet, *Bulletin Comptable et Financier*, 1998, n°7, p.11 et *Revue Fiduciaire Comptable*, 1998, n° 243, p. 9

<sup>41</sup> X, "Les charges à répartir sur plusieurs exercices", *Revue Fiduciaire Comptable*, 1986, n° 108, p. 12

<sup>42</sup> D. Boussard, "Etude n°7 Enquête sur un principe comptable: les clairs-obscur du principe de continuité" dans *Principes comptables et information financière*, Editions Comptables Malesherbes, Paris, 1988, p. 123

<sup>43</sup> Price Waterhouse, *Communication et information financière -Guide 1998*, Les Echos Editions, Paris, 1997, p. 347 à 354  
Cauvin Angleys Saint-Pierre, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young Audit et Mazars & Guérard, *L'information financière, 100 groupes industriels et commerciaux, Doctrine et pratiques*, CPC, Meylan, 1997, p.234-235

charges à répartir sur plusieurs exercices. Effectuées d'après les rapports annuels de grandes sociétés, elles parviennent aux mêmes conclusions. L'étude menée par le cabinet Price Waterhouse indique la fréquence d'utilisation de cette notion, l'importance des montants correspondants et les différents classements au bilan retenu pour les charges portées à l'actif. Elle expose de manière détaillée la présentation de ce poste dans l'annexe, en analysant notamment la décomposition de ces charges tant en nature qu'en valeur ainsi que les modes et durées d'amortissement retenus. Il en résulte que 36% des sociétés constatent des charges à répartir à l'actif, pour un montant de 8.5 milliards de francs. Le recours à cette technique varie fortement selon les secteurs; ainsi, 60% des sociétés du secteur "Communications et loisirs" utilisent les charges à répartir dans leurs comptes consolidés, alors que seulement 9% le font dans le secteur "Autres biens de consommation". Par ailleurs, les charges à répartir enregistrées dans les comptes sociaux ne sont que rarement retraitées en consolidation (les montants de charges à répartir figurant en comptes consolidés étant supérieurs ou égaux à ceux des comptes sociaux de la mère dans 76% des cas étudiés). Enfin, alors que le contenu de l'annexe devrait être primordial, l'enquête conclut que seulement 59% des groupes concernés fournissent des informations justificatives.

Ces études reflètent toute l'hétérogénéité de cette pratique dont les conséquences se ressentent dans d'autres domaines comptables. En effet, cette technique permettrait éventuellement de comptabiliser certains éléments incorporels, qui ne bénéficient d'une reconnaissance à l'actif que "du bout des lèvres"<sup>44</sup>. Certains auteurs<sup>45</sup> reconnaissent, en effet, que l'utilisation de cette technique ouvre une voie à l'enregistrement de ces dépenses. D'autres<sup>46</sup>, soutenant cette approche, proposent, même, de créer une nouvelle classification qui regrouperait aussi frais d'établissement, de recherche et de développement; elle serait définie comme "l'ensemble des sommes engagées sans obtenir en contrepartie d'actifs identifiables et négociables sur un marché, mais qui sont amortissables sur une production future". Pour établir cette "nouvelle" rubrique qui rappelle l'ancienne du plan de 1957 "Frais d'établissement" (plan qui ne connaissait pas encore la montée de l'investissement immatériel telle qu'elle existe à l'heure actuelle), seraient retenus les mêmes critères d'activation que les frais de recherche et de développement et les logiciels (projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique...), ce qui apporterait une cohérence certaine à l'ensemble, cohérence que l'on retrouverait aussi au niveau de la distribution de dividendes. En effet, le résultat serait alors ventilé en deux parties: " un résultat distribuable au sens actuel du terme qui correspondrait au résultat obtenu sans

---

<sup>44</sup> J. Richard, "Etats de synthèse du plan comptable général de 1982", n° 61, p.1216, *Encyclopédie de gestion*, Economica, Paris, 1997; cette approche ne résoudrait pas, à notre avis, le délicat problème de la comptabilisation des investissements immatériels, d'autant plus que les charges à répartir sont considérées comme des non-valeurs dans l'analyse du bilan (cf. C.F.D.T., *Les investissements immatériels*, C.F.D.T. Productions, 1991, p.46). Le recours à cette technique représenterait néanmoins une solution partielle.

<sup>45</sup> B. Bardes, "L'investissement immatériel", *Bulletin de la Banque de France*, 1997, n° 40, p. 127

<sup>46</sup> C. Pierrat et B. Martory, *La gestion de l'immatériel*, Les Livres de l'entreprise, Nathan, 1996, p.221

activation des investissements incorporels non producteurs d'actifs et un "résultat d'activation" qui correspondrait à la valeur des dépenses immatérielles non productives d'actifs mais imputables en tant que telles à des productions futures".

Ainsi, élément de la politique comptable des entreprises, la pratique des charges à répartir met en évidence un manque de cohérence certain. Cette insuffisance est essentiellement due à la nature particulièrement ambiguë des concepts sur lesquels cette technique repose, concepts auxquels le droit fiscal se trouve confronté lors de la détermination du résultat imposable.

## **B) Les charges à répartir: une notion comptable partiellement retenue en droit fiscal**

Alors que le droit fiscal retient un traitement hétérogène, certaines décisions récentes semblent, néanmoins, nuancer cette position.

### **I. Un traitement fiscal hétérogène**

Face à des dépenses engagées, la comptabilité et la fiscalité ont le même objectif: les rattacher aux exercices au cours desquels elles seront utilisées ou engendreront des recettes<sup>47</sup>. Pourtant, l'administration fiscale, en l'absence de toute disposition fiscale spécifique, considère que les charges à répartir sur plusieurs exercices doivent être déduites en totalité du résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées, en vertu de l'article 39-1 du Code général des impôts selon lequel "le bénéfice est calculé sous déduction de toutes les charges de l'exercice". Si cette position de l'administration<sup>48</sup> interdit d'étaler ou de différer des charges (en dehors des frais de recherche et de développement), elle permet néanmoins, par exception, de procéder à cet étalement pour les frais d'établissement (qui, au sens fiscal du terme, couvrent non seulement les frais d'établissement comptables mais aussi les frais d'acquisition des immobilisations) et les frais d'émission d'emprunts. L'administration fiscale semble ici continuer de retenir la notion de Frais d'établissement du plan de 1957, dont ces dernières dépenses faisaient partie<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup> X, "Contentieux fiscaux: le droit comptable au secours des entreprises", *Bulletin Comptable et Financier*, n° 65, p.23, décembre 1994. L'article 38 quater de l'annexe III du code général des impôts indique que les entreprises sont tenues de respecter les définitions du plan comptable général, lorsque celles-ci ne sont pas incompatibles avec les règles de l'assiette de l'impôt.

<sup>48</sup> B.O.D.G.I. 4G-6-84 du 17 décembre 1984, *Droit Fiscal*, 1985, n° 2-3

<sup>49</sup> Le régime des frais d'émission des emprunts a été modifié depuis 1994.

Ne suivant pas le P.C.G. sur ce point, elle crée de fait une exception dont, selon M. Cozian<sup>50</sup>, on recherche en vain la raison profonde. Cette mesure, propice aux entreprises bénéficiant d'une situation financière favorable, a semble-t-il été prise à l'époque pour lutter contre les entreprises en mauvaise santé qui voulaient diminuer leurs pertes en étalant leurs charges sur plusieurs années, pour ne pas perdre leurs déficits reportables<sup>51</sup>. C'est là, en tout cas, une distorsion entre le droit comptable et le droit fiscal qui paraît curieuse<sup>52</sup>, alors que l'administration aurait pu retenir le même traitement (ce qui lui aurait été bénéfique tant sur le plan conceptuel que pécuniaire). Il semble, en fait, que l'administration fiscale, peu encline à admettre les règles comptables confuses en la matière, ne reconnaisse que deux types de dépenses uniquement, les charges et les immobilisations, et n'admette pas cette notion de charges à répartir. Ainsi, la Cour administrative d'appel de Paris<sup>53</sup> qui s'est fondée sur une décision du Conseil d'Etat de 1975 (antérieure donc au plan de 1982), a considéré que les frais de découverte d'une carrière enregistrés en charges à répartir par la société, conformément aux prescriptions du plan comptable professionnel des carrières et matériaux<sup>54</sup> et déduits extra-comptablement pour la détermination du résultat imposable, constituaient non une charge déductible mais une valeur d'actif immobilisée, amortissable dans les mêmes conditions que le gisement lui-même.

Une telle solution est révélatrice de toute l'ambiguïté de cette notion et de la suspicion qu'elle fait naître en droit fiscal car incontestablement cet étalement comptable par le biais des charges à répartir conduit à un résultat identique à l'amortissement admis par la jurisprudence fiscale<sup>55</sup>.

C'est pourquoi, certains auteurs<sup>56</sup>, soucieux de la crédibilité de la comptabilité et de la vocation du bilan à présenter une image fidèle du patrimoine de l'entreprise, suggèrent de remédier à cette confusion et à la tendance paradoxale de l'administration de

---

<sup>50</sup> M. Cozian, *Précis de Fiscalité des Entreprises* 1998/1999, LITEC, 1998, p. 63

<sup>51</sup> L'amortissement des frais d'établissement demeure admis au régime des amortissements réputés différés en période déficitaire, permettant un report sans limitation de durée.

<sup>52</sup> M. Hinard et A.C. Mittaine-Chevrier, *Comptabilité et Fiscalité* P.U.F., Paris, 1988, p.348

<sup>53</sup> C.A.A. Paris, 7 mai 1992, n° 258, 3ème ch., *RJF*, 1992, n° 8-9, comm. 1121

<sup>54</sup> Ce plan prévoit de porter en charges différées de tels frais lorsqu'ils dépassent les besoins de l'exercice, afin d'en rattacher la déduction aux exercices suivants par la voie d'un amortissement calculé en fonction de la quantité de matériaux extraits

<sup>55</sup> J. Turot, "Activation des charges: la poule pondeuse et le poulet", *RJF*, 1994, n° 12, p.747

<sup>56</sup> J. Turot, op. cit.

considérer les comptes d'immobilisations comme "substituts fiscaux des comptes d'étalement de charges" pour mettre ces dernières en face des produits. Ils proposent, ainsi, d'inscrire dans un compte d'étalement la charge dont l'incidence bénéfique sur les résultats des exercices ultérieurs est démontrée et dans un compte d'immobilisation la dépense qui a, de plus, pour contrepartie un élément d'actif ayant une valeur objective, indépendante de l'activité de l'entreprise qui l'a acquis ou produit: ainsi, seul pourrait être immobilisé un élément d'actif identifiable et cessible.

Il semble, en effet, que la solution passe par une clarification des concepts en cause et une compatibilité des règles comptables et fiscales. Néanmoins, bien que la France ait choisi d'aligner ces règles afin de simplifier la tâche des entreprises, certaines différences demeurent. Elles sont, d'ailleurs, souvent dues à des préoccupations d'ordre budgétaire ou liées au fait que la nature régaliennne de l'impôt et le principe de l'égalité devant celui-ci supportent moins que la règle comptable la possibilité, pour un contribuable, de choisir l'exercice de rattachement de certains produits ou de certaines charges à ses résultats, autrement dit de piloter le montant de son impôt<sup>57</sup>, ce à quoi, il est vrai, contribuent incontestablement les charges à répartir.

## **II. Vers la reconnaissance fiscale des charges à répartir?**

La position de l'administration au regard des frais liés au passage à la monnaie unique ainsi qu'un arrêt récent du Conseil d'Etat semblent remettre en cause la doctrine administrative actuelle en permettant une déduction étalée des dépenses enregistrées en charges différées.

### **a) Les frais engagés à l'occasion du passage à la monnaie unique**

Le passage à la monnaie unique a mis, en effet, de nouveau en exergue la notion de charges à répartir tant sur le plan comptable que fiscal.

Dans son avis "Le traitement des coûts liés au passage à la monnaie unique"<sup>58</sup>, le Comité d'Urgence du Conseil National de la Comptabilité retient quatre traitements distincts des coûts induits par l'introduction de l'Euro. Ils peuvent ou doivent être inscrits en charge, être provisionnés; ils peuvent être capitalisés ou bien enregistrés en

---

<sup>57</sup> P. Durand, "Autonomie et contradictions du droit fiscal", *La revue administrative*, 1994, n° 279, p.252

<sup>58</sup> Avis n° 97-01; il est le premier avis rendu par cette formation créée par un décret d'août 1996; cf. X, "Traitement des dépenses liées au passage à l'euro", *Revue Fiduciaire Comptable*, 1997, n° 227, p. 7

charges à répartir. Réticent à l'origine au recours à cette technique comptable<sup>59</sup>, le C.N.C. ne l'a pas écartée in fine; il en a, néanmoins, encadré strictement les conditions d'application. Ainsi, une partie des coûts en cause susceptibles d'avoir une valeur positive pour l'entreprise peuvent être regardés comme des charges à répartir, s'il est établi qu'au cours d'exercices ultérieurs, des produits spécifiques pourront leur être rattachés.

Une telle disposition comptable aurait pu ne pas avoir d'incidence fiscale particulière. En effet, ces dépenses doivent, en principe, être déduites pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées. Or, alors qu'elle n'avait jamais jusque là reconnu cette notion, l'administration fiscale accepte, compte-tenu de la nature particulière de l'événement, que les dépenses résultant exclusivement de la préparation du passage à l'Euro puissent être déduites dans les mêmes conditions que les frais d'établissement, c'est-à-dire sur une période de 5 ans<sup>60</sup>. Si elles ne sont pas exposées exclusivement pour ce passage, seule la part des dépenses engagées du fait de cet événement peuvent bénéficier de cette tolérance qui peut s'avérer intéressante. Le chef d'entreprise a de fait le choix entre la déduction de ces dépenses pour la totalité de leur montant au titre de l'exercice de leur engagement, si elles n'ont pas été inscrites au bilan ou la déduction échelonnée de ces mêmes dépenses sur une période maximale de 5 ans, selon un plan d'amortissement linéaire. La dépense ne sera pas déduite intégralement sur l'exercice mais amortie.

#### **b) L'arrêt du Conseil d'Etat du 8 janvier 1997**

Selon cette décision<sup>61</sup>, un fabricant qui fait appel à des stylistes pour l'élaboration de ses collections doit décaler d'un an la déduction fiscale des honoraires correspondant

---

<sup>59</sup> Revue de Droit Comptable, "L'introduction de l'Euro - Les conséquences comptables"; Table ronde du 23-07-1997, *Revue de Droit Comptable*, 1997, n° 2, p. 5 et plus particulièrement l'intervention de A. Dorison p.29

<sup>60</sup> A. Mingat, "Le passage à l'euro et la fiscalité", *Revue de Droit Comptable*, 1997, n° 3, p. 141  
Y. Bernheim, "Traitement comptable des coûts induits", *Economie et comptabilité* 1997, n° 201, p.10  
X, "Régime fiscal des dépenses liées au passage à l'euro", *Revue Fiduciaire comptable*, 1997, n° 233, p. 6  
Revue de Droit Comptable, "L'introduction de l'Euro - Les conséquences comptables"; Table ronde du 23-07-1997, *Revue de Droit Comptable*, 1997, n° 2, p.5 à 50  
"Régime fiscal pour le passage à l'Euro - Instruction du 25 août 1997 parue au Bulletin Officiel des Impôts 4 E-5-07 n° 166 du 5 septembre 1997", *Les Notes Bleues de Bercy*, n° 122 du 1er au 15 novembre 1997, p. 3 à 5  
I. Roblot-Minssen, "Le régime des charges induites par l'Euro; l'administration fiscale répond officiellement", *La Semaine Juridique (J.C.P.) Ed. E*, 1997, n° 43, p.448-449  
X, "Coûts de passage à l'Euro. Dans quelles conditions, pour l'administration, les dépenses sont-elles immobilisables ou provisionnables?", *Bulletin Comptable et Financier*, 1997, n° 10, p. 1 et 2  
X, "Coûts de Passage à l'Euro, Solutions pratiques globales comptables et fiscales", *Bulletin Comptable et Financier*, 1998, n° 1, p. 15

<sup>61</sup> C.E., 8e et 9e sous-sections, req. n° 147 760, S.A.R.L.Lap Bugatti, *Droit Fiscal*, 1997, n° 17, comm. 461 et *RJF*, 1997, n° 2, comm. 110; les conclusions du commissaire du Gouvernement Jacques Arrighi de Casanova ont été reproduites au Bulletin des Conclusions Fiscales, 1997, n° 1, p. 16

aux études réalisées au cours de l'exercice, dans la mesure où elles se rapportent aux collections qui seront mises en vente au cours de l'exercice suivant. Si cet arrêt tranche incontestablement une question encore inédite, il ne fait que confirmer, selon le commissaire du Gouvernement, les solutions données par le droit comptable et la doctrine administrative en matière de charges comptabilisées d'avance<sup>62</sup> que le Conseil d'Etat a certes déjà eu l'occasion de traiter mais sans prendre position de façon claire<sup>63</sup>. La Haute Assemblée rappelle ainsi qu'il résulte des dispositions de l'article 38 du Code Général des Impôts ainsi que du principe d'indépendance des exercices que les charges payées ou comptabilisées d'avance ne peuvent être admises en déduction que du bénéfice de l'exercice auquel se rattachent les produits de l'opération qu'elles concernent; à la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été supportées, elles doivent seulement figurer à un compte de régularisation, à défaut d'être portées à un compte de travaux en cours.

Cet arrêt n'apporterait aucune eau au moulin des charges à répartir, si l'administration et le Conseil d'Etat n'avaient apparemment pas commis une erreur de vocabulaire<sup>64</sup>. Ceci illustre précisément le flou qu'entoure la notion comptable de charges à répartir. Les frais de collection ne constituent pas, en effet, des charges constatées d'avance au sens comptable du terme, car ils ont bien été réalisés pendant l'exercice, mais auraient pu être portés en charges différées. Dans le premier cas, le report de la déduction se recommande du principe de la mise en parallèle des charges et des produits, alors que, dans le second, c'est le principe d'indépendance des exercices qui est en jeu<sup>65</sup>. Cette erreur terminologique paraît essentiellement due à l'absence de définitions claires en la matière. La coexistence au sein des comptes de régularisation-actif de ces deux notions ne facilite d'ailleurs pas les choses<sup>66</sup>.

---

<sup>62</sup> Documentation administrative 4 C-13 n °12

<sup>63</sup> C.E., 14 novembre 1990, req. n° 67001, Société européenne de publicité et d'édition, *RJF*, 1991, n° 1, comm. 28; cf. sur cet arrêt la chronique de J. Turot, " Le fisc et la peau de l'ours - bilan jurisprudentiel de l'article 38-2 bis du CGI " , *RJF*, 1991, n° 5, p. 324

<sup>64</sup> X, "Charges différées, Quelles conséquences, comptables et fiscales, tirer de la nouvelle jurisprudence du Conseil d'Etat pour l'arrêté des comptes 1996?" *Bulletin Comptable et Financier*, 1997, n° 3, p. 1

<sup>65</sup> J.Y. Mercier, "Rattachement des charges aux produits: le Conseil d'Etat est d'accord pour décaler la déduction fiscale des charges différées", *Option Finance*, 1997, n° 444, p. 35. Voir R. Jouffroy, op. cit, p. 565; R. Jouffroy y rappelle que le poste "charge constatée d'avance" n'a pas pour objet de rattacher les charges engagées aux produits futurs puisqu'il n'y est fait aucunement référence dans sa définition édictée par le Plan Comptable Général.

<sup>66</sup> Un arrêt du Conseil d'Etat du 29 juillet 1998 (req. n°149517) est revenu sur ces problèmes en prenant en compte clairement la distinction entre les notions de charges constatées d'avance et de charges différées. Cette décision portant sur des exercices antérieurs au plan de 1982 a d'ailleurs rappelé la règle selon laquelle les charges doivent en principe affecter les résultats de l'exercice au cours duquel elles sont engagées.

Le Conseil d'Etat qui, dans cette affaire, n'a peut-être voulu qu'élargir la notion de charges constatées d'avance, a admis implicitement, sur le plan fiscal, la notion de charges différées; en outre, allant plus loin encore que la possibilité comptable en la matière, il a établi, d'une certaine manière, une obligation fiscale de différer les charges se rapportant à des opérations futures. Face à cette décision qui reste pour l'instant unique, l'entreprise conserve la possibilité d'enregistrer ou non de telles dépenses en charges différées au sens du Plan Comptable Général. Cependant, si, dans ce premier cas, il existe un choix fiscal sans risque entre, d'une part, une déduction immédiate sur le fondement de la doctrine administrative et, d'autre part, une déduction différée sur le fondement de la jurisprudence du Conseil d'Etat, il n'en est plus de même dans la seconde hypothèse. En effet, l'administration pourrait désormais considérer, en se fondant sur cet arrêt, qu'il s'agissait en réalité de charges payées ou comptabilisées d'avance, qui ne pouvaient alors être immédiatement déduites puisque devant être rattachées aux produits afférents<sup>67</sup>. Les entreprises se devraient alors de différer systématiquement sur le plan comptable, afin de pouvoir opter entre ces deux solutions, bien que, comptablement, ce ne soit qu'une faculté.

Aussi, face à cette position, le droit fiscal, comme le droit comptable, pourrait laisser le choix au contribuable de différer ou non des charges lorsque les conditions sont remplies, dès lors qu'aucune disposition fiscale spécifique n'existe en la matière. Cette proposition aurait les mérites suivants: elle éviterait de créer une obligation fiscale de différer qui apparaît nuisible aux comptes de l'entreprise; elle alignerait ainsi la position fiscale sur celle de la comptabilité, conformément à l'article 38 quater de l'annexe III du CGI, comme cela s'est déjà fait en matière de frais d'établissement et de frais d'émission des emprunts; enfin, elle contribuerait à donner une certaine cohérence aux traitements comptable et fiscal de l'ensemble des charges à répartir. Pour certains auteurs<sup>68</sup>, la notion de charges à répartir est peut-être un concept qui manque à la fiscalité, pour traiter des dépenses qui ont des effets bénéfiques durables pour l'exploitation, sans procurer aux actifs de l'entreprise un supplément de valeur, ce qui permettrait de combler une lacune entre la charge immédiatement déductible et l'amortissement dans une situation où l'un et l'autre ne paraissent pas pertinents. Mais, évoluer vers un tel concept n'est pas envisageable à court terme car il faudrait au préalable établir des règles comptables claires pour éviter l'arbitraire et le lissage de résultats auxquels le recours à cette technique peut aboutir. La suppression du choix comptable offert aux entreprises en matière d'étalement ou de différé des charges pourrait être l'une d'elles, alors que le traitement fiscal des charges à répartir sur plusieurs exercices semble se fonder sur le risque du caractère facultatif de son utilisation. Allant dans le sens de l'avis du Conseil National de la Comptabilité sur les logiciels et des normes I.A.S.C. en matière de réduction des options, cette suppression

---

<sup>67</sup> A. Colonna d'Istria, "Rattachement des charges payées ou comptabilisées d'avance", *Option Finance*, 1997, n° 448, p.28

<sup>68</sup> P. Durand, "Panorama des modalités fiscales de dépréciation des incorporels", intervention lors de la conférence sur "La reconnaissance fiscale des incorporels" organisée par l'I.F.A. le 12 novembre 1997. Le compte-rendu de cette conférence fut établi par nos soins.

contribuerait incontestablement à améliorer la qualité des comptes, en rendant obligatoire l'étalement dès lors que les charges en question auraient des effets bénéfiques sur les résultats futurs.

Le réexamen de cette notion de charges à répartir qui doit d'ailleurs faire partie du programme de travail entrepris par le Conseil National de la Comptabilité dans le cadre de la refonte du P.C.G. de 1982<sup>69</sup>, est ainsi la condition nécessaire pour accommoder le principe de prudence cher aux comptables à celui de l'annualité de l'impôt cher à l'Etat.

---

<sup>69</sup>Prévu par le Livre Blanc, ce réexamen a été confirmé par le groupe "définition des actifs" lors de la réunion du 11 mars 1998 de la section des règles applicables aux entreprises du Conseil National de la Comptabilité (*Bulletin trimestriel du Conseil National de la Comptabilité*, 1998, n° 114, p. 16). Les frais d'établissement feront, de même, l'objet d'une étude.

## Conclusion

Le Plan Comptable Général de 1982 prévoit que certaines dépenses importantes ayant un caractère exceptionnel peuvent être inscrites, sur décision de gestion, à l'actif du bilan et amorties, par le biais du poste "charges à répartir sur plusieurs exercices". Pourtant, fiscalement, le traitement n'est pas le même, puisque les notions de charges différées et de charges à étaler ne sont pas reconnues, le droit fiscal pouvant apparaître encore plus prudent que le droit comptable. La doctrine administrative n'accepte pas, en effet, le terme comptable de charges à répartir. Elle n'admet, en fait, qu'à titre exceptionnel de retenir la déduction échelonnée sur une période ne dépassant pas cinq années de certaines dépenses, pérennisant par là même le traitement bien établi des frais d'établissement tel qu'il existait dans le plan comptable de 1957. Les positions prises d'une part par l'administration concernant le passage à la monnaie unique et, d'autre part, dans une certaine mesure, par le Conseil d'Etat à l'occasion de l'arrêt de janvier 1997 peuvent laisser supposer une véritable reconnaissance de cette notion. Cet assouplissement du régime de déductibilité de ces frais peut cependant n'être qu'une simple concession d'un droit fiscal désireux de conserver sa position face à un droit comptable ne lui fournissant pas de définitions précises en la matière. Le cas des charges à étaler est à cet égard le plus révélateur de l'ambiguïté de cette terminologie. Cette tendance pourrait, de plus, être contrecarrée à un autre niveau. En effet, alors que la quatrième directive n'avait pas abordé cette notion, les positions que renferme la norme I.A.S. 38 portant sur les immobilisations incorporelles de l'I.A.S.C. n'apparaissent pas favorables à sa reconnaissance, puisqu'elles laissent même planer un doute sérieux sur la possibilité d'activer les charges différées<sup>70</sup>. Ainsi, ne pourraient pas apparaître au bilan, compte-tenu de la sévérité des conditions édictées<sup>71</sup>, les coûts de pré-exploitation d'une nouvelle unité de production ou d'une nouvelle activité, les frais d'émission d'emprunt, les frais de publicité et les charges liées à ces frais...<sup>72</sup>. La réponse française à ce qui n'était encore qu'un projet en faisait d'ailleurs état, estimant que la volonté de l'organisme de normalisation de traiter dans la même norme les éléments incorporels ainsi que les charges susceptibles d'être immobilisées n'était pas

---

<sup>70</sup> X, "Immobilisations incorporelles, où va-t-on? Face aux enjeux comptables et fiscaux du projet de l'I.A.S.C., les entreprises se défendent", *Bulletin Comptable et Financier*, 1997, n° 11, p. 27 à 33. Ce point ne semble pas avoir été assimilé par les entreprises qui établissent leurs comptes selon les normes I.A.S.C.; en effet, d'après l'enquête de Les Echos-Price Waterhouse, un tiers des groupes présentant des comptes en normes IAS utilisent les charges à répartir, alors que 14% seulement des groupes présentant des comptes en normes US y ont recours. La notion de charges devrait d'ailleurs être reconsidérée par le Conseil National de la Comptabilité dans le cadre de son programme de travail.

<sup>71</sup> Sur le caractère strict des normes I.A.S.C., voir F. Vidal, "Normes internationales: la victoire en trompe-l'oeil des entreprises", *Option Finance*, 1998, n° 485, p. 16

<sup>72</sup> Pour plus de précisions, voir B. Lebrun et E. Paret, "Immobilisations incorporelles et écarts d'acquisition- Comment les traiter?", *Revue Fiduciaire Comptable*, 1998, n° 237, p. 21

en soi souhaitable. Une clarification s'impose donc en la matière, tant sur le plan national qu'international, clarification dont le droit fiscal pourra alors tenir compte.