

LA LIBERTÉ D'AFFECTATION COMPTABLE, VERSION 2012

Chacun le sait : la réforme du régime fiscal des sociétés de personnes a avorté en décembre 2010. Elle n'en a pas moins fait une victime collatérale. Non pas la théorie du bilan, comme on l'écrit trop souvent. Celle-ci, qui est au cœur de la détermination des BIC, a bien entendu survécu à la tourmente ; elle continuera à s'appliquer à l'ensemble des biens et droits figurant à l'actif d'une entreprise individuelle ou d'une société de personnes. Simplement, ses effets se trouveront neutralisés, par voie d'extourne ou de requalification, dans le cas particulier de ceux de ces biens ou droits – dits «patrimoniaux» – qui, bien qu'inscrits au bilan, comme l'autorise le principe de liberté d'affectation comptable, ne sont pas utilisés dans le cadre de l'activité professionnelle.

En réalité, ce qui est touché – mais non coulé, du fait de l'existence d'une tolérance de 5 % susceptible de lui laisser un espace non négligeable – c'est bien la liberté d'affectation comptable, dont nous avons tous appris et, pour certains d'entre nous, enseigné qu'elle caractérisait dans une large mesure la définition de l'actif professionnel en BIC. Le coup a été porté par l'article 13 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2010, codifié sous l'article 155 - II à IV du CGI et applicable à compter du 1^{er} janvier prochain. A la lecture de ces dispositions nouvelles, chacun s'interrogera plus que jamais sur l'opportunité d'inscrire ou de maintenir à l'actif d'une entreprise individuelle ou d'une société de personnes un immeuble ou des valeurs mobilières ou tout autre bien dépourvu de relation avec l'activité, dès lors que les produits et les charges qui y sont liés se trouveront désormais en principe extournés et que les plus-values de cession qui s'y attachent seront en tout ou partie requalifiées.

Il n'est pas ici question de remettre en cause la légitimité de l'objectif recherché par le législateur. Il est vrai que cette liberté, en ce précisément qu'elle permet l'inscription ou le maintien au bilan de biens dépourvus de tout lien avec l'activité, peut sembler incongrue, et qu'elle est de nature à faciliter certaines formes d'optimisation/évasion fiscale : soustraction de charges de propriété (intérêts des emprunts, impôts fonciers, amortissements), imposition de plus-values et déduction de déficits sous le label «professionnels» alors que, faute de cette présence à l'actif, ces charges, plus-values ou déficits auraient souvent été respectivement non déductibles, imposées au titre des plus-values privées ou «tunnélisés».

Ce qui peut faire problème, c'est d'abord la complexité du dispositif. Les causes en sont diverses : greffe en BIC de concepts empruntés aux BNC, difficultés liées au retraitement des produits et charges extournés des BIC dans les catégories de revenus autres que professionnels correspondant à leur nature (revenus fonciers, revenus de capitaux mobiliers, BIC ou BNC non professionnels ...), interférences de l'application de la tolérance de 5% avec le calcul des plus-values requalifiées, incidence des amortissements opérés avant 2012, ajustements à opérer sur le prix de cession et la valeur comptable pour déterminer la fraction de la plus-value qui sera qualifiée de professionnelle lors de la cession d'un actif affecté alternativement à l'activité professionnelle et à des fins privées ... sans parler de la combinaison éventuelle du dispositif avec le régime des biens dits «migrants» de l'article 151 sexies du CGI.

Ce sur quoi il est permis également de s'interroger, c'est la difficulté – qui n'est pas mince – qu'il y aura à appliquer le dispositif nouveau au cas des sociétés de personnes. Conçu en réaction à une jurisprudence du Conseil d'Etat concernant ces sociétés et dans l'optique de la réforme du régime fiscal de celles-ci, son insertion dans le cadre du régime dit de « transparence rationalisée » des sociétés de personnes qui devait caractériser le nouveau régime fiscal ne semblait pas devoir présenter de difficulté particulière.

Mais, comment appliquer l'article 155 - II à IV nouveau, seul rescapé du naufrage de la réforme, dans le contexte, sensiblement différent, de la «translucidité» (ou «semi-transparence») qui continue plus que jamais à caractériser la fiscalité des sociétés de personnes françaises ? Et comment le combiner avec des articles du code, tel le 238 bis K, dont il était prévu qu'ils seraient abrogés ? La difficulté est d'autant plus grande que le dispositif nouveau est susceptible de recevoir application tant au niveau de la société de personnes elle-même qu'à celui d'une entreprise individuelle associée, ce qui multiplie les approches possibles. L'instruction administrative est, sur ce point comme sur bien d'autres, attendue avec intérêt ...

Dans ces conditions, il paraît légitime de se poser la question : ne pouvait-on faire plus simple ? Peut-être aurait-on pu, pour l'avenir, transposer purement et simplement en BIC, comme on l'a d'ailleurs fait pour l'EIRL, l'application des règles qui régissent en BNC la composition de l'actif professionnel. Et, parallèlement, soit réserver l'application du dispositif prévu pour 2012 aux biens patrimoniaux figurant déjà à cette date au bilan, soit organiser pour ces derniers un régime temporaire de sortie «en sifflet» du principe de liberté d'affectation comptable avec lissage des effets de cette sortie ? Mais cette solution eût sans doute elle aussi été source de complexité, tant il est vrai qu'en fiscalité, rien n'est jamais vraiment aussi simple qu'on le souhaiterait ...

Guy Gest
Professeur à l'Université Panthéon-Assas Paris II