

FRC

FEUILLET RAPIDE COMPTABLE



N°
1
JANVIER
19



Auteur des Mémentos Comptable et IFRS

À LA UNE

JETONS NUMÉRIQUES p. 4

L'ANC définit un cadre comptable à leur émission et à leur détention

ENGAGEMENTS DE RETRAITE p. 7

Les hypothèses de turnover se limitent aux prévisions de démissions

IMMOBILISATIONS INCORPORELLES p. 8

Les achats de services ne sont pas nécessairement des acquisitions

ARRÊTÉ DES COMPTES IFRS 2018 p. 25

Recommandations de l'AMF et priorités de l'ESMA



+ À LIRE AUSSI

Rapport sur le gouvernement d'entreprise : il reste requis pour les petites SA dispensées de rapport de gestion p. 11

Gouvernement d'entreprise et rémunération des dirigeants : l'AMF publie son rapport 2018 p. 13

Vente d'options de vente de titres : la provision dépend de la stratégie du vendeur d'options p. 20

Loi relative à la lutte contre la fraude : les principales mesures fiscales p. 29

DOSSIER PRATIQUE

FAIT GÉNÉRATEUR DES PROVISIONS

Vers une meilleure connexion fiscal-comptable ? p. 43



EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

Jetons numériques : l'ANC définit un cadre comptable à leur émission et à leur détention

L'Autorité des normes comptables (ANC) vient de publier le règlement n° 2018-07 qui définit un cadre comptable :

- pour les émetteurs d'offre de jetons numériques (opérations dites ICO - Initial Coin Offerings) ;
- ainsi que pour les détenteurs de jetons, que ces jetons aient été acquis par souscription à une offre de jetons ou par acquisition.

Ce règlement, devrait être homologué d'ici la fin de l'année et être applicable dès 2018.

Règl. ANC 2018-07 du 10-12-2018 ; www.anc.gouv.fr

Le règlement donne une définition du jeton

Constitue un jeton tout bien incorporel représentant, sous forme numérique, un ou plusieurs droits, pouvant être émis, inscrits, conservés ou transférés au moyen d'un dispositif d'enregistrement électronique partagé permettant d'identifier, directement ou indirectement, le propriétaire dudit bien (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 619-1 nouveau repris du projet de loi PACTE).

Les commentaires infra-réglementaires sous l'article 619-1 précisent que :

- les jetons utilisés en tant que moyens d'échange sous forme numérique par des dispositifs d'enregistrement électronique partagé (Bitcoin, Ether...), constituent des jetons ;
- les actifs numériques autres que les jetons ne sont pas traités par ce règlement.

Pour rappel, le Recueil des normes comptables de l'ANC est la version consolidée du règlement ANC n° 2014-03 relatif au PCG. Il est disponible sur le site de l'ANC (www.anc.gouv.fr).

Le traitement comptable pour les émetteurs est fonction du « white paper » (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 619-2 à 619-9 nouveaux)

Pour déterminer le traitement comptable des jetons émis, le règlement précise que l'émetteur détermine le type d'offre de jetons émis sur la base des caractéristiques décrites dans les documents d'information mis à disposition des souscripteurs et détenteurs dits « white papers » (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 619-2 nouveau). Le règlement distingue deux types d'offre de jetons :

Offres de jetons présentant les caractéristiques de titres financiers, contrats financiers ou bons de caisse

Les jetons présentant les caractéristiques de titres financiers ou de contrats financiers mentionnés à l'article L 211-1 du Code monétaire et financier ou celles de bons de caisse mentionnés à l'article L 223-1 du Code monétaire et financier, sont comptabilisés comme tels conformément aux dispositions existantes du plan comptable général (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 619-3 nouveau).

Offres de jetons ne présentant pas les caractéristiques de titres financiers, contrats financiers ou bons de caisse

Pour les offres de jetons ne présentant pas les caractéristiques de titres financiers, de contrats financiers ou de bons de caisse tels que définis ci-avant, leur traitement comptable est fonction des **droits et obligations attachés aux jetons** et décrits dans les « white papers » (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 619-4 nouveau) :

- enregistrement en **emprunts et dettes assimilées** si les jetons présentent les caractéristiques d'une dette remboursable, même à titre temporaire ;
- comptabilisation en **produits constatés d'avance** s'il existe une obligation de fournir des biens ou des services restant à livrer ;
- à défaut, enregistrement en **produits** définitivement acquis.

Dans tous les cas, les jetons sont enregistrés à leur date d'émission pour leur **valeur de souscription**.

En outre, le règlement dispose que dans le cas d'une offre de jetons composite c'est-à-dire d'une offre de jetons intégrant différentes natures de droits et obligations vis-à-vis des souscripteurs et détenteurs, une analyse devra être réalisée afin d'appliquer à chaque composante le traitement approprié (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 619-5 nouveau).

Information en annexe

Le règlement oblige les émetteurs de jetons à porter une information très complète en **annexe** (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 619-9 nouveau), notamment sur :

- la nature du projet ;
- les différents effets de l'ICO sur les états financiers (modalités retenues pour rapporter les produits constatés d'avance au chiffre d'affaires, montant des emprunts et dettes assimilées remboursables en jetons ou indexés sur la valeur de jetons, modalités de détermination des valeurs retenues pour ces jetons) ;
- la cotation et le nombre de jetons émis et restant à émettre.

Pour un exemple de tableau, voir le commentaire infra-réglementaire IR(3) sous l'article 619-9 nouveau dans le Recueil des normes comptables de l'ANC.

Le traitement comptable pour les détenteurs de jetons est fonction de l'intention d'utilisation (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 619-10 à 619-16 nouveaux)

Comme pour les émetteurs de jetons, les dispositions spécifiques du règlement ne s'appliquent qu'aux jetons ne présentant pas les caractéristiques de titres financiers, de contrats financiers ou de bons de caisse.

Jetons présentant les caractéristiques de titres financiers, contrats financiers ou bons de caisse

Ils sont comptabilisés conformément aux dispositions du PCG applicables auxdits titres, contrats et bons (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 619-10 nouveau).

Jetons ne présentant pas les caractéristiques de titres financiers, contrats financiers ou bons de caisse

Les dispositions spécifiques du règlement pour les jetons non assimilables à des titres, contrats financiers ou bons de caisse sont les suivantes (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 619-11 et 619-12 nouveaux) :

- si l'acquéreur a l'intention d'utiliser les biens et services attachés aux jetons et ce au-delà de l'exercice en cours, les jetons sont à comptabiliser en **immobilisation incorporelle**, amortie et dépréciée conformément au PCG ;
- sinon, ils sont enregistrés dans le nouveau compte **5202 « Jetons détenus »** (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 932-1 modifié). Dans ce second cas, les variations de valeurs vénale de ces jetons sont inscrites au bilan en contrepartie de comptes transitoires. Une provision pour risque doit être constatée en cas de perte latente sauf si les dispositions relatives aux opérations de couverture trouvent à s'appliquer.

Information en annexe

L'information à fournir dans l'annexe des comptes du détenteur de jetons est précisée par le règlement. Elle porte essentiellement sur le classement comptable et les modalités de détermination des valeurs vénale des jetons détenus (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 619-16 nouveau).

Traitement des jetons attribués gratuitement ou à des conditions de souscription préférentielles (Recueil des normes comptables de l'ANC, art. 619-17 nouveau)

La dernière partie du règlement traite des attributions de jetons à titre gratuit ou à des conditions de souscription préférentielles avec pour objectif d'octroyer à un ou plusieurs bénéficiaires un avantage en échange d'une contribution aux activités de l'émetteur.

Les jetons, lorsqu'ils ne présentent pas les caractéristiques de titres financiers, sont comptabilisés, à la date d'attribution effective, selon les mêmes principes que ceux décrits ci-avant (voir « Le traitement comptable pour les émetteurs », 2^e paragraphe), c'est-à-dire :

- selon les droits et obligations attachés,
- aux conditions offertes à un souscripteur de jetons (valeur de souscription).

La charge correspondant à ces attributions de jetons doit être comptabilisée selon la nature de la contribution du ou des bénéficiaires. Ainsi, des attributions gratuites de jetons à des salariés seront comptabilisées en charges de personnel.

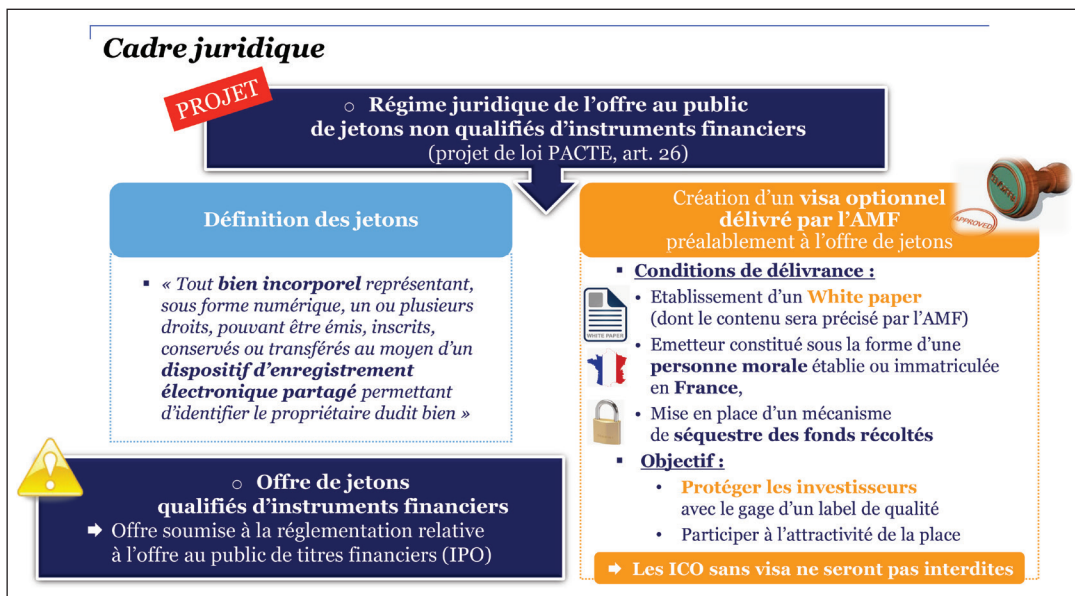
Des évolutions juridiques et fiscales à suivre

Avec ce nouveau règlement, l'ANC fixe dès aujourd'hui un cadre spécifique aux ICO. Ce nouveau

règlement fait ainsi partie du cadre normatif dont la France a besoin pour devenir une place attractive pour ces opérations et qui sera complété d'ici peu :

- d'un volet juridique (future loi PACTE) ;

- d'un volet fiscal, même si ce texte ne verra vraisemblablement pas le jour d'ici la fin de l'année.



À notre avis – en matière d'impôt sur les bénéfices, et concernant l'émetteur, rien ne devrait s'opposer à ce que le traitement fiscal suive le traitement comptable en cas d'émission de jetons d'usage donnant lieu à la comptabilisation d'un produit constaté d'avance, de jetons représentatifs d'une dette ou de jetons mixtes représentatifs d'une combinaison de produits constatés d'avance et de dettes (voir « Le traitement comptable

pour les émetteurs », 2^e paragraphe). Il n'y aurait donc pas d'imposition immédiate de l'émetteur dans ces cas ; – concernant la TVA qui est régie par le droit européen, il serait envisagé, selon nos informations, d'appliquer aux jetons d'usage les règles relatives aux bons de réduction, prévues par la directive (UE) 2016/1065 du 27 juin 2016 qui doit entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2019.