

## INCIDENCES FISCALES DES NOUVELLES REGLES COMPTABLES RELATIVES AUX ACTIFS

Dans le cadre de la modernisation du Plan Comptable Général, le Comité de la réglementation comptable a adopté deux règlements n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif aux amortissements et aux dépréciations des actifs et n° 2004-06 du 23 décembre 2004 relatif à la définition, à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs. Ces règlements ont pour effet de modifier les règles applicables aux **comptes sociaux des entreprises pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005**.

Une instruction de l'Administration fiscale publiée au Bulletin Officiel des Impôts 4A-13-05 du 30 décembre 2005 précise les conséquences fiscales des principales modifications apportées à la réglementation comptable et notamment les modalités d'application de la méthode par composants.

Vous trouverez, ci-après, un résumé de cette importante instruction disponible sur le site du Ministère de l'Economie et des Finances au [www.impôts.gouv.fr](http://www.impôts.gouv.fr).

# SOMMAIRE

## TITRE I – DESIGNATION ET VALORISATION DES ACTIFS IMMOBILISES Pages

### 1 – Désignation des actifs immobilisés

A – Dépenses ayant pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif immobilisé	3
B – Dépenses relatives à des immobilisations existantes	5
C – Charges à répartir et autres dépenses	9

### 2 – Valorisation des actifs immobilisés

A – Immobilisations acquises à titre onéreux	10
B – Immobilisations acquises selon des modalités particulières	12
C – Immobilisations créées	12

## TITRE II – DEPRECIATION DES ACTIFS IMMOBILISES

### 1 – Amortissements

A – Précisions relatives à la notion de bien amortissable	12
B – Conséquences des nouvelles normes comptables sur l'amortissement des biens non décomposés	13
C – L'amortissement des biens décomposés	16
D – Conséquences des nouvelles règles comptables de la dépréciation sur les immobilisations incorporelles	20

### 2 – Provisions pour dépréciation d'éléments de l'actif immobilisé

A – Nouvelles règles comptables	21
B – Conséquences fiscales de ces nouvelles règles	21

## TITRE III – STOCKS ET EN COURS

### 1 – Définition 22

### 2 – Valorisation

A – Principes d'évaluation	23
B – Méthodes d'évaluation	24

### 3 – Dépréciation

A – Stocks	24
B – Travaux en cours	24

## TITRE IV – PREMIERE APPLICATION DES NOUVELLES REGLES COMPTABLES

### 1 – Régime comptable

A – Entrée en vigueur des nouvelles règles comptables relatives aux actifs	25
B – Portée du changement de méthode comptable	25
C – Changements introduits par les nouvelles règles relatives aux actifs	25

### 2 – Régime fiscal

A – Conséquences fiscales du changement de méthode comptable	26
B – Première application de la méthode par composants	27
C – Transfert des charges à répartir dans un compte d'immobilisation	28

## TITRE V – ENTREE EN VIGUEUR DES NOUVELLES REGLES FISCALES RELATIVES AUX ACTIFS 28

# TITRE I - DESIGNATION ET VALORISATION DES ACTIFS IMMOBILISES

---

## 1 – Définition des actifs immobilisés

D'un point de vue fiscal, il n'existe pas de définition fiscale autonome de la notion d'actifs immobilisés.

Il convient donc de se référer aux définitions comptables.

Or la définition des actifs immobilisés ainsi que le traitement de certaines dépenses de remplacement ont été modifiés en matière comptable par les deux règlements n° 2002-10 et 2004-06 déjà cités.

### **A – Dépenses ayant pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif immobilisé**

#### **● Nouvelle définition comptable des actifs**

Désormais sur le plan comptable, un actif doit être constaté donc immobilisé lorsque les quatre conditions suivantes sont simultanément réunies :

- ⇒ l'actif doit être identifiable ;
- ⇒ l'actif doit avoir une valeur économique positive, traduite par les avantages économiques futurs attendus par l'entreprise ;
- ⇒ l'actif doit être contrôlé par l'entreprise ;
- ⇒ l'actif peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Dans les faits, ces quatre critères définissant un actif ne devraient pas modifier le traitement comptable des dépenses en immobilisations. La principale nouveauté réside dans **l'abandon du critère de propriété au profit de la condition de contrôle**. Cette condition de contrôle suppose ainsi que l'entreprise maîtrise les avantages résultant de cet élément mais également assume l'essentiel des risques qui y sont liés.

Toutefois, cette nouvelle définition ne s'applique pas aux contrats de location (location simple ou avec option d'achat, crédit-bail) ni aux contrats de louage de brevets ou de marques ni aux instruments financiers (titres immobilisés, valeurs mobilières de placement, prêts).

#### **● Conséquences fiscales de la nouvelle définition comptable des actifs**

Les dépenses exposées par une entreprise doivent désormais être inscrites à l'actif lorsqu'elles remplissent les quatre conditions définissant un actif sur le plan comptable.

#### **→ Cas des immobilisations corporelles**

En pratique, la nouvelle définition comptable des actifs ne devrait pas entraîner de modification, dans la plupart des cas, des traitements antérieurs, même si le critère de propriété n'est plus exigé par la nouvelle définition des actifs.

En particulier, la distinction en fonction de l'utilisation du bien entre immobilisations et stocks demeure inchangée.

Ainsi, un élément sera inscrit à l'actif immobilisé soit s'il est utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit si l'entreprise attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice à des fins de gestion interne.

S'agissant de la définition des stocks, il y a lieu de se référer à la définition mentionnée à l'article 38 nonies de l'annexe III issu du décret du 28 décembre 2005 qui est conforme à la définition comptable (voir plus loin TITRE III – STOCKS ET EN COURS).

Sauf cas particuliers, la condition d'utilisation au-delà d'un exercice conduit à passer en charges les biens dont la durée d'utilisation est inférieure à douze mois.

Sur le plan comptable, la tolérance fiscale relative **aux dépenses d'acquisition de faible valeur** est maintenue. Ainsi, les dépenses d'acquisition de petits matériels et outillages, de matériels et mobiliers de bureau et de logiciels **dont la valeur unitaire HT n'excède pas 500 €uros** peuvent donc être déduites immédiatement en charges.

### → Cas des immobilisations incorporelles

Jusqu'à présent, un actif incorporel devait être constaté lorsque les trois critères issus de la jurisprudence du Conseil d'Etat (arrêt SA SIFE du 21/08/1996) étaient remplis, à savoir les droits constituent une source régulière de profit, dotés d'une pérennité suffisante et cessibles.

La définition comptable des immobilisations incorporelles implique la mise en œuvre de deux critères alternatifs : l'immobilisation incorporelle doit être identifiable distinctement de l'activité et cessible, ou doit avoir pour origine une protection juridique, quelle que soit la source de cette protection.

**Le respect du critère de cessibilité** auparavant exigé de la jurisprudence pour caractériser une immobilisation incorporelle **n'est par conséquent plus obligatoirement requis.**

La suppression du critère de cessibilité devrait avoir un effet limité dès lors que cette nouvelle définition ne s'applique pas aux contrats de location ni aux contrats de louage de marque et de brevet.

### ● Cas particuliers de certains actifs

L'Instruction aborde quelques nouveautés introduites dans le Plan Comptable Général (PCG) concernant le traitement notamment :

- des pièces de rechange et de sécurité
- des frais de dépôt de marques créées en interne
- des dépenses de recherche et de développement
- des dépenses de création de site Internet.

En nous limitant au **cas des pièces de rechange et de sécurité**, il est précisé que le PCG prévoit que les pièces de rechange et les pièces de sécurité constituent généralement des stocks déduits du résultat imposable au fur et à mesure de leur consommation. Toutefois cette règle générale comporte deux exceptions lorsque :

- ⇒ les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité sont utilisables sur une durée supérieure à douze mois ;

- ⇒ si elles ne peuvent être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle (cas des pièces non interchangeable par exemple).

Dans ces deux cas, les pièces de rechange et de sécurité doivent être considérées comme des immobilisations corporelles.

Désormais, un traitement identique est appliqué du point de vue fiscal.

En ce qui concerne l'amortissement des pièces devant ainsi être immobilisées, il est précisé que :

- ⇒ les pièces principales d'une installation acquises, pour être utilisées en cas de panne ou de casse accidentelle, doivent être amorties dès l'acquisition de l'immobilisation à laquelle elles se rattachent et sur la même durée ;
- ⇒ les pièces de rechange destinées à remplacer ou à être intégrées à un composant de l'immobilisation principale (sur cette notion de composant voir plus loin) et dont l'utilisation est planifiée, doivent être amorties à compter de la date de remplacement de la pièce sur la durée résiduelle d'amortissement du composant.

## **B – Dépenses relatives à des immobilisations existantes**

### **● Nouvelles règles comptables et fiscales**

Conformément aux nouvelles dispositions comptables, il doit être appliqué les mêmes règles d'activation pour les coûts initiaux encourus pour acquérir ou produire une immobilisation corporelle et pour les coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts d'entretien ou de grandes révisions.

En d'autres termes, les dépenses engagés ultérieurement à l'inscription d'une immobilisation à l'actif doivent être immobilisées :

- ⇒ si ces dépenses entraînent une augmentation des avantages économiques futurs liés à l'immobilisation sur laquelle ces dépenses ont été réalisées ;
- ⇒ et si elles peuvent être évaluées avec une fiabilité suffisante.

Sur le plan fiscal, il convient d'appliquer ces nouveaux critères d'identification d'une immobilisation aux dépenses réalisées sur des immobilisations existantes.

Cette modification devrait en pratique avoir un impact mineur.

En revanche, l'application de l'approche par composants constitue la principale nouveauté dans le traitement de ces dépenses ultérieures sur des actifs existants (composants définis à l'article 311-2 du PCG et repris sur le plan fiscal à l'article 15 bis de l'annexe II au CGI issu du décret n° 2005-1442 du 14 novembre 2005).

### **● L'approche par composants**

#### **→ Définition de la notion de composant**

La notion de composant est similaire en matière comptable et en matière fiscale.

Sont ainsi considérés comme des composants les éléments principaux d'une immobilisation corporelle qui satisfont cumulativement aux deux conditions suivantes :

- ⇒ ils doivent avoir une durée réelle d'utilisation différente de celle de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent ;
- ⇒ ils doivent faire l'objet de remplacement au cours de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation corporelle à laquelle ils se rattachent.

Par commodité, la partie non décomposée de l'immobilisation est dénommée par l'Administration fiscale « la structure ».

### → Notion d'élément principal

Les composants ne doivent être identifiés que s'ils représentent un élément substantiel de l'immobilisation.

Il est souligné que les composants identifiés du point de vue comptable ne seront pas remis en cause sur le plan fiscal sauf cas manifestement abusif de décomposition.

Lorsqu'un composant n'a pas été identifié comptablement, il en ira de même du point de vue fiscal dans les situations où le composant n'est pas significatif.

A cet égard, sur le plan fiscal, il est admis, par parallélisme avec la tolérance fiscale relative aux immobilisations de faible valeur que les composants ayant une valeur unitaire inférieure à 500 € HT ne soient pas identifiés.

Il est également admis, sur le plan fiscal, que les éléments dont la valeur est inférieure à 15 % du prix de revient de l'immobilisation dans son ensemble pour des biens meubles et 1 % pour les immeubles, ne soient pas considérés comme des éléments principaux et identifiés en tant que composants.

### → Notion de durée réelle d'utilisation

La durée réelle d'utilisation correspond en pratique, tant pour l'élément qui constitue le composant que pour l'immobilisation à laquelle il se rattache, à la durée d'utilisation effective par l'entreprise qui a inscrit le bien à l'actif de son bilan. Cette durée doit tenir compte de deux critères :

- ⇒ d'une part, la durée d'utilisation inhérente à la nature du bien lui-même, indépendamment de l'utilisation qui en est faite par l'entreprise, c'est à dire sa durée de vie « théorique » qui est en principe connue lors de l'acquisition du bien ;
- ⇒ d'autre part, l'utilisation envisagée par l'entreprise, ce qui recouvre aussi bien les modalités d'utilisation par l'entreprise que la politique de cession ou encore le niveau de qualité technique auquel l'entreprise entend maintenir le bien.

L'identification d'un composant ne doit par conséquent pas être opérée à partir de la durée d'usage (du secteur d'activité de l'entreprise prévu à l'article 39-1-2° du CGI) pour le bien concerné. Le cas échéant, la durée réelle d'utilisation d'un composant peut par conséquent être plus longue que la durée d'usage d'origine de l'immobilisation.

La durée réelle d'utilisation du composant correspond normalement à l'intervalle séparant l'acquisition de l'immobilisation et le renouvellement du composant. Par ailleurs, la différence entre la durée réelle d'utilisation du composant et celle de l'immobilisation doit revêtir un caractère significatif.

Ainsi, sur le plan fiscal, il est admis que les composants d'une immobilisation dont la durée d'utilisation est égale à 80 % ou plus de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation prise dans son ensemble ne soient pas identifiés, en tant que tels.

De même, il est admis que ne soient pas identifiés comme composants ceux ayant une durée d'utilisation inférieure à douze mois.

### → Notion de remplacement

Un composant ne peut être identifié que si son remplacement est prévu au cours de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation, c'est à dire en tenant compte de l'utilisation de l'immobilisation et de la politique de cession de l'entreprise.

Ce remplacement doit être effectué indépendamment de la structure, ce qui implique notamment que le composant soit par nature séparable de la structure de l'immobilisation concernée.

### ● La méthode par composants

Les éléments d'une immobilisation répondant à la définition de composants doivent être comptabilisés à l'actif du bilan distinctement de la structure. Ces éléments font l'objet d'un plan d'amortissement propre.

Lorsque la dépense de remplacement d'un composant survient, le coût de remplacement est inscrit à l'actif. En contrepartie, la valeur nette comptable du composant d'origine, normalement nulle lors du remplacement, est comptabilisée en charges.

### ● Modalités d'application pratique

La définition fiscale des composants retenant les mêmes critères d'identification qu'en matière comptable, il doit y avoir identité entre les éléments considérés comme des composants sur le plan comptable et sur le plan fiscal.

Dans un premier temps, une étape technique peut s'avérer nécessaire afin que les services techniques de l'entreprise identifient les éléments principaux d'une immobilisation constitutifs de composants ainsi que les fréquences de renouvellement. Ces données techniques peuvent également être obtenues à partir des études réalisées par les fournisseurs de l'immobilisation concernée.

Dans un second temps, cette étude technique doit être confrontée aux éléments comptables de l'entreprise c'est à dire aux données historiques de remplacement pour des immobilisations de même nature.

Outre ces travaux internes, les entreprises pourront également se référer aux études sectorielles pour déterminer s'il y a lieu ou non de constater des composants eu égard à leur propre situation (à ce jour, deux études sectorielles ont été réalisées pour les immeubles pour les logements sociaux et par la Fédération des sociétés immobilières et foncières).

## ● Les dépenses d'entretien et de réparation

Jusqu'à présent selon la doctrine administrative, pouvaient être comprises parmi les charges, les dépenses qui n'avaient d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période d'amortissement restant à courir.

En application des nouvelles dispositions comptables, l'effet sur les avantages économiques futurs attachés à une immobilisation des dépenses ultérieures réalisées sur cette même immobilisation doit être apprécié au moment où ces dépenses sont engagées.

Désormais, il convient d'appliquer cette même règle sur le plan fiscal. En d'autres termes, les dépenses réalisées sur des immobilisations existantes doivent être immobilisées si elles ont pour objet de **prolonger la durée probable d'utilisation non à la date d'acquisition ou de création de l'immobilisation mais à la date à laquelle intervient la dépense en cause**. Il en va de même en cas d'augmentation de la valeur de l'immobilisation.

A titre d'exemple, les modalités de comptabilisation des opérations d'échanges standard d'éléments d'immobilisations corporelles seront affectées par cette nouvelle règle et les dépenses relatives à ces opérations d'échanges standard (pour autant qu'elles revêtent un caractère significatif) ne pourront plus être comptabilisées en charge mais devront être immobilisées comme un composant.

En tant que composants, l'inscription à l'actif des dépenses de remplacement a pour contrepartie la sortie en charge de la valeur nette comptable (VNC) de l'élément remplacé reconstitué (prix d'origine de l'élément remplacé – amortissement reconstitué sur cet élément).

A titre de simplification, il sera cependant admis que pour les PME au sens comptable, la valeur brute de l'élément remplacé est égale au coût de remplacement. Sont concernées les entreprises qui ne dépassent pas à la clôture de l'exercice, deux des trois critères suivants : total du bilan = à 3.650.000 €, CA = à 7.300.000 € et effectif salarié = à 50.

S'agissant des **dépenses de mises en conformité** des immobilisations engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementales (autres que les opérations de désamiantage), il est précisé que le traitement fiscal de ces dépenses est aligné sur leur traitement comptable : dès lors qu'elles doivent être inscrites à l'actif du bilan, elles ne peuvent être déduites du résultat imposable mais peuvent, le cas échéant, faire l'objet d'un amortissement ou d'une provision pour dépréciation.

S'agissant des **dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien et grandes révisions**, il est précisé que selon les nouvelles dispositions comptables, ces dépenses doivent être identifiées en tant que composants dits de « seconde catégorie ».



Ces composants comptables de «seconde catégorie », correspondent en pratique aux provisions pour grosses réparations qui couvraient des dépenses de gros entretien et non des dépenses de remplacement.

Sur le plan comptable, ces composants de «seconde catégorie » sont traités de la même manière que les composants dits de « première catégorie » définis ci-avant. Par suite, ces éléments font l'objet d'un plan d'amortissement propre, leur coût de revient étant considéré comme faisant partie du coût de l'immobilisation. En outre, lors de leur remplacement, le coût de remplacement est comptabilisé comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable de l'élément remplacé est comptabilisée en charge.

Sur le plan fiscal, ces dépenses d'entretien doivent demeurer des charges. Pour cette raison, la durée d'amortissement des composants de « seconde catégorie » identifiés lors de l'acquisition ou de la création de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent ne doit pas être différente de cette immobilisation. Dès lors, dans l'hypothèse où l'entreprise aura choisi de considérer ces dépenses comme un composant, les dotations excédentaires d'amortissement qui ont été constatées sur le plan comptable devront être réintégrées extra comptablement.

Toutefois, en matière comptable, le choix est laissé aux entreprises entre l'identification d'un composant de « seconde catégorie » et la comptabilisation d'une provision pour gros entretien ou grandes révisions (nouvelle dénomination comptable des provisions pour grosses réparations).

Pour les entreprises ayant opté pour la comptabilisation de ces dépenses sous la forme d'une provision pour gros entretien, cette provision sera admise en déduction dans les mêmes conditions que les anciennes provisions pour grosses réparations (c'est à dire notamment des dépenses nettement précisées à la clôture de l'exercice et s'appuyant sur une programmation détaillée des travaux à entreprendre).

## **C – Charges à répartir et autres dépenses**

### **● Charges à répartir**

Dans le cadre de la nouvelle réglementation comptable, les charges à répartir (charges différées et charges à étaler) ne sont plus admises. Il convient désormais soit d'inscrire les dépenses en cause à l'actif si elles répondent aux critères de définition des actifs, soit de les déduire immédiatement en charges à défaut de respecter ces critères.

Par exception deux catégories de charges peuvent être réparties sur plus d'un exercice du point de vue comptable comme fiscal. Il s'agit des frais d'établissement et des frais d'émission d'emprunt.

**Concernant les frais d'établissement** (frais de constitution, de transformation et de premier établissement et frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission), le traitement comptable antérieur est maintenu bien que ces frais ne répondent pas à la nouvelle définition des actifs. Ces frais peuvent par conséquent être immobilisés et amortis sur une période maximale de cinq ans. Le traitement fiscal de ces frais suit le traitement comptable.

**Concernant les frais d'émission d'emprunts**, le plan comptable prévoit que ces frais peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt. Sur option irrévocable et globale de l'émetteur pour une période de deux ans, il en est de même sur le plan fiscal.

## ● **Autres dépenses**

Selon le nouveau plan comptable, il est prévu que les **coûts de démantèlement**, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel l'immobilisation est située, en contrepartie de l'obligation encourue, **doivent être inscrits à l'actif du bilan en contrepartie de la constitution d'une provision au passif du bilan**. Cet actif fait l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que sur son mode.

Sur le plan comptable, cette nouvelle modalité de déduction des coûts de démantèlement s'applique aux seuls cas de dégradation immédiate des sites ou installations, c'est à dire des situations où dès la réalisation de l'installation, l'obligation existe et la sortie de ressource est inéluctable (par exemple obligation de décontamination). En revanche, **ne sont pas visées** par cette nouvelle règle comptable les dépenses liées à des dégradations progressives de site, telles que les **dépenses liées aux coûts de reconstitution de carrière**. Dans ce cas, la provision est dotée au fur et à mesure de l'exploitation et de la dégradation du site.

Le caractère spécifique de cet actif fait l'objet d'une mesure fiscale spécifique dans le cadre de la loi de finances rectificative pour 2005. Ainsi, cette nouvelle méthode de comptabilisation des coûts de démantèlement est également reprise sur le plan fiscal (en résumé : provision non déductible et amortissement des coûts de démantèlement). Toutefois, contrairement à la position comptable, ces coûts ne sont pas pris en compte dans la valorisation des immobilisations (d'où pas d'augmentation de l'assiette de la taxe professionnelle).

## **2 – Valorisation des actifs immobilisés**

Les dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI définissant la valeur d'origine des immobilisations inscrites au bilan ont été modifiées par le décret n° 2005-1702 du 28 décembre 2005 en vue de tenir compte des modifications et précisions apportées par la nouvelle réglementation comptable sur le coût d'entrée des actifs.

### **A – Immobilisations acquises à titre onéreux.**

Les immobilisations acquises à titre onéreux sont inscrites à l'actif du bilan pour le coût d'acquisition.

Ce coût d'acquisition correspond au prix d'achat minoré des rabais, remises, ristournes et **escomptes de règlement obtenus** et majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien. Il inclut, le cas échéant, les frais d'emprunt courus jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive de l'actif.

Cette définition du coût d'acquisition appelle les observations suivantes :

- ⇒ Les **escomptes de règlement** venant désormais minorés le prix d'inscription à l'actif d'une **immobilisation ne sont donc plus traités en produits financiers** tant sur le plan comptable que fiscal ;

- ⇒ Les coûts qui majorent le prix d'achat s'entendent des droits de douane, des taxes non récupérables et de tous **les frais directement engagés pour mettre en place et en état de fonctionnement l'immobilisation selon l'utilisation prévue par l'entreprise**. La période de prise en compte des coûts de mise en état de fonctionnement des immobilisations fait l'objet de précision comptable nouvelle également retenue en matière fiscale. Cette période est ainsi définie :
- le point de départ de cette période est la date à laquelle la direction a pris la décision d'acquérir l'immobilisation. Cette décision doit être dûment justifiée sur les plans technique et financier ;
  - le terme de cette période correspond à la date à laquelle le niveau de performance de l'immobilisation atteint le rendement initial attendu par la direction.
- ⇒ Les **droits de mutation, honoraires** (sauf ceux directement liés à la mise en état d'utilisation du bien) **ou commissions et frais d'acte constituent des frais accessoires devant être incorporés à la valeur des immobilisations**. Toutefois, sur le plan comptable, **ces frais d'acquisition peuvent, sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges**. Le traitement fiscal de ces frais est aligné sur leur traitement comptable (la possibilité antérieure d'amortissement selon le mode linéaire sur une période maximale de 5 ans est rapportée). L'option retenue est irrévocable et s'applique à toutes les immobilisations corporelles et incorporelles acquises. Une option distincte s'applique aux titres immobilisés et aux titres de placement. En matière fiscale, l'option est formalisée, sur papier libre, joint à la déclaration des résultats du premier exercice couvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 au titre duquel ont été comptabilisés des frais d'acquisition d'immobilisation. A titre pratique, l'entreprise pourra joindre à sa déclaration de résultats l'annexe aux comptes sociaux qui mentionne l'option comptable.
- ⇒ les **coûts des emprunts**, peuvent, **sur le plan comptable**, être comptabilisés en charge ou incorporés au coût de l'actif. Le traitement retenu doit être appliqué de façon cohérente et permanente à tous les coûts concernés et explicités en annexe des comptes. Là encore, le traitement comptable est modifié en deux sens : d'une part, l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunts s'applique uniformément aux immobilisations et aux stocks (une option distincte était antérieurement prévue pour les immobilisations pour les stocks) ; d'autre part, l'option s'applique aussi bien aux actifs acquis qu'aux actifs créés (seuls les actifs créés étaient antérieurement concernés).

**Sur le plan fiscal**, sur option de l'entreprise, les coûts d'emprunt qui financent l'acquisition ou la production d'une immobilisation, ou d'un élément inscrit en stock ou en en-cours peuvent être compris dans le coût d'origine de l'immobilisation ou du stock. Il s'agit en pratique d'un **alignement nouveau sur le traitement comptable des frais d'emprunt**.

Les actifs concernés par l'incorporation des coûts d'emprunt sont les actifs acquis ou produits dont l'utilisation ou la vente nécessite une longue période de préparation ou de construction (période supérieure à douze mois).

L'option pour l'incorporation des coûts d'emprunt à la valeur d'inscription des actifs est irrévocable et s'applique à tous les coûts d'emprunt servant à financer l'acquisition ou la production d'immobilisations, de stocks et d'en-cours à compter de l'exercice de l'option.

En matière fiscale, l'option est formalisée sur papier libre, joint à la déclaration des résultats du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 au titre duquel l'option s'applique. A titre pratique, l'entreprise pourra joindre à sa déclaration de résultats l'annexe aux comptes sociaux qui mentionne l'option comptable.

## **B – Immobilisations acquises selon des modalités particulières**

La valeur d'origine des **biens acquis à titre gratuit** est la valeur vénale des biens.

Cette valeur n'est donc pas modifiée sur le plan fiscal par rapport à la situation précédente.

Toutefois, sur le plan comptable, la valeur vénale s'entend nette des coûts de sortie, c'est à dire des coûts directement attribuables à la sortie de l'actif (par exemple frais d'acte liés à la transaction, coûts d'enlèvement de l'actif).

En revanche, sur le plan fiscal, la valeur vénale est évaluée abstraction faite de ces coûts de sortie.

La valeur d'origine des **biens apportés à l'entreprise** par des tiers est, sur le plan comptable comme sur le plan fiscal, la valeur d'apport qui figure en principe dans le traité d'apport.

La valeur des **biens acquis en échange** d'un ou plusieurs biens s'entend de la valeur vénale. Sur le plan comptable, il en est de même sauf si la valeur vénale ne peut être évaluée de façon fiable auquel cas, c'est la valeur comptable de l'actif cédé qui est retenue.

## **C – Immobilisations créées**

La valeur d'origine des immobilisations corporelles ou incorporelles créées par l'entreprise s'entend du coût d'acquisition des matières ou fournitures consommées augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production et, si l'option a été exercée en ce sens, des coûts des emprunts à l'actif immobilisé.

Les coûts administratifs sont exclus du coût de production, à l'exception du coût des structures dédiées exclusivement à la production des biens concernés.

# **Titre II – DEPRECIATION DES ACTIFS IMMOBILISES**

---

## **1 – Amortissements**

L'amortissement correspond en principe à la prise en compte de la dépréciation des immobilisations exploitées par l'entreprise, du fait du temps et de cette exploitation. Cette dépréciation est irréversible, à la différence des dépréciations réversibles et temporaires qui sont traduites en comptabilité par la constatation de provisions.

Sur le plan comptable, l'amortissement d'un actif est défini comme étant la répartition systématique de son montant en fonction de son utilisation. **L'utilisation d'un actif** est ainsi un **critère déterminant**, dans le cadre des nouvelles normes comptables, pour l'appréciation du caractère amortissable ou non d'un actif immobilisé. En outre, la **durée d'utilisation devient la référence comptable pour la détermination de la durée d'amortissement**.

Du point de vue fiscal, **l'administration s'est attachée à poursuivre un objectif de neutralité pour les entreprises**. Une des conséquences importantes de la mise en œuvre des nouvelles normes comptables étant, le cas échéant, l'amointrissement de la charge que constitue l'amortissement, compte tenu des modifications tenant à la base et à la durée de l'amortissement, **il a été décidé de maintenir un calcul fiscal distinct de l'amortissement**. Ce maintien est effectué moyennant le **recours à la comptabilisation d'un amortissement dérogatoire supplémentaire**.

L'amortissement dérogatoire doit donc être utilisé pour tenir compte des différences entre les règles comptables et les règles fiscales portant sur la base, la durée et le mode d'amortissement.

### **A – Précisions relatives à la notion de bien amortissable**

Sur le plan comptable, il est précisé qu'un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entreprise est déterminable.

L'utilisation est définie comme la consommation des avantages économiques attendus par l'entreprise. Cette consommation peut être mesurée par une approche temporelle ou par recours aux unités d'œuvre d'ordre économique.

Elle ne peut en tout état de cause être déterminable que si l'usage attendu du bien est limité dans le temps en raison, par exemple, d'une limitation physique (usure), d'une limitation technique (obsolescence) ou d'une limitation juridique (période de protection juridique ou contractuelle limitée).

**Ces précisions apportées sur le plan comptable ne devraient pas avoir d'impact sur le caractère amortissable ou non d'une immobilisation et donc sur les traitements antérieurs.**

### **B – Conséquences des nouvelles normes comptables sur l'amortissement des biens non décomposés**

Sur le plan comptable, l'amortissement d'un actif est la répartition de son montant amortissable, c'est à dire de sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle, en fonction de son utilisation, étant précisé que le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité.

Cette nouvelle définition des modalités d'amortissement comptable des actifs emporte des conséquence sur la base de calcul de l'amortissement, la durée d'amortissement et le mode d'amortissement.

#### **● Conséquences sur la base d'amortissement .**

→ **Minoration de la base amortissable de la valeur résiduelle**

Du point de vue comptable, la base de calcul de l'amortissement est en principe constituée de la valeur brute de l'actif sous déduction de sa valeur résiduelle.

La valeur résiduelle correspond au montant, net des coûts de sortie attendus, que l'entreprise pourrait obtenir de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation. Toutefois, la valeur résiduelle n'est prise en compte que si elle est à la fois significative et mesurable.

Du point de vue fiscal, la base de l'amortissement correspond au prix de revient de l'immobilisation.

Il résulte de ces règles une distorsion entre l'approche comptable et l'approche fiscale pour les biens dont la valeur résiduelle n'est pas nulle. En pratique, cette distorsion peut avoir un impact important pour les entreprises qui effectuent régulièrement des cessions d'éléments de leur actif immobilisé.

Dès lors, un amortissement dérogatoire sera constaté au titre de la fraction du prix de revient qui n'est pas amortie comptablement mais doit l'être du point de vue fiscal.

Cet amortissement dérogatoire permet d'assurer la neutralité fiscale du passage aux nouvelles normes comptables.

#### → **Impact de la dépréciation d'éléments amortissables de l'actif immobilisé**

Sur le plan comptable, les provisions pour dépréciation d'éléments d'actifs amortissables étaient jusqu'à présent constatées après les dotations aux amortissements et ne modifiaient pas la base amortissable. Désormais, la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié.

Du point de vue fiscal, la base amortissable s'entend du prix de revient de l'immobilisation lequel ne doit pas être minoré des provisions constatées sur cette immobilisation. Toutefois, la base d'amortissement fiscale devrait, compte tenu des nouvelles règles comptables, pouvoir être modifiée de manière prospective (sur ce point, des précisions devant être apportées sur le plan comptable courant 2006, l'administration précisera ultérieurement sa doctrine)

#### ● **Conséquences sur les durées d'amortissement.**

##### → **La nouvelle règle comptable**

Sur le plan comptable, l'amortissement d'un actif est la répartition systématique du montant amortissable en fonction de son utilisation. L'utilisation est par conséquent propre à chaque entreprise et dépend notamment des caractéristiques de l'entreprise et de l'utilisation qui sera faite de l'actif. Par conséquent, la durée retenue sur le plan comptable pour déterminer le taux de l'amortissement n'est plus déterminée en fonction de la durée normale d'utilisation correspondant le plus souvent à la durée d'usage mais de la durée réelle d'utilisation d'un actif par l'entreprise.

##### → **Maintien de la durée d'usage en matière fiscale.**

Sur le plan fiscal, les amortissements déductibles fiscalement sont les amortissements réellement effectués par l'entreprise dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation.

La durée normale d'utilisation doit être retenue pour la détermination du bénéfice imposable quelle que soit la durée réelle d'utilisation du bien.

**Dans ces conditions, le principe selon lequel les durées d'amortissement sont nécessairement identiques sur le plan comptable et sur le plan fiscal est rapporté.**

Deux situations doivent désormais être distinguées

**\* Cas où la durée d'utilisation comptable est plus longue que la durée d'usage servant de référence fiscale**

Lorsque la durée d'utilisation comptable est plus longue que la durée d'usage fiscale, il en résulte un amortissement comptable inférieur à l'amortissement fiscalement déductible.

Dans ce cas, les entreprises doivent en principe recourir à une dotation complémentaire à l'amortissement dérogatoire afin de se conformer à la règle de l'amortissement minimal prévue à l'article 39 B du CGI (cette règle prévoit que la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'une immobilisation ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le système linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation).

A cet égard, l'administration admet que les entreprises qui retiendrait une durée réelle d'amortissement plus longue que la durée d'usage applicable ne soient pas pénalisées par l'application des dispositions de l'article 39 B du CGI. **L'amortissement fiscalement différé pourra donc être déduit au fur et à mesure de l'amortissement comptable.**

**\* Cas où la durée d'utilisation comptable est plus courte que la durée d'usage servant de référence fiscale**

Lorsque la durée d'utilisation comptable est plus courte que la durée d'usage fiscale, il en résulte un amortissement comptable supérieur à l'amortissement fiscalement déductible.

Dans ce cas, les entreprises doivent procéder à la **réintégration extra-comptable** de la fraction de l'amortissement comptable qui excède le montant de l'amortissement fiscalement déductible. **Cette fraction de l'amortissement comptable** ainsi reportée du point de vue fiscal **sera admise en déduction lors de la cession ou de la mise au rebut de l'immobilisation ou extra-comptablement de manière linéaire sur la durée résiduelle d'usage.**

A cet égard, l'administration rappelle que les entreprises peuvent retenir des durées d'amortissement inférieures à la durée d'usage de référence à la condition de justifier de circonstances particulières, l'administration s'abstenant de remettre en cause les durées retenues en raison de ces circonstances particulières lorsqu'elles ne s'écartent pas de plus de 20 % des usages professionnels.

→ **Mesure de simplification en faveur des PME :**

Selon la réglementation comptable, il est proposé une **mesure de simplification** destinée à permettre à certaines entreprises ne dépassant pas certains seuils de pratiquer dans leurs comptes individuels, **l'amortissement des immobilisations non décomposables à l'origine sur leurs durées d'usage** sans rechercher leurs durées d'utilisation.

Sont concernées les entreprises qui ne dépassent pas, à la clôture de l'exercice, deux des trois critères suivants :

- total du bilan = 3.650.000 €

- chiffre d'affaires = 7.300.000 €

- nombre de salariés : = 50 .

Pour les entreprises concernées qui feront usage de cette mesure de simplification, les durées d'amortissement comptable et fiscale des immobilisations non décomposables seront donc alignées.

### ● **Conséquences sur le mode d'amortissement.**

#### → **Le principe de l'amortissement linéaire sur le plan comptable**

**Du point de vue comptable**, les immobilisations doivent être amorties selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus. Le mode d'amortissement doit être appliqué de manière constante pour les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques. Par défaut, **le mode d'amortissement retenu est linéaire**

**Ces précisions apportées sur le plan comptable ne devraient pas avoir d'impact sur les traitements actuels.**

En effet, les entreprises pourront toujours constater un amortissement dégressif pour les biens éligibles à ce mode d'amortissement. Le complément d'amortissement résultant de l'application du mode dégressif sera comptabilisé en amortissements dérogatoires.

Par ailleurs, le **texte comptable autorise la détermination de l'utilisation des actifs** selon une approche différente de l'approche strictement temporelle. Ainsi, la durée de consommation des avantages économiques attendus peut être mesurée **en fonction d'unités d'œuvre propres** à refléter les caractéristiques économiques particulières à l'entreprise.

**Du point de vue fiscal**, aucune disposition n'interdit l'application du mode d'amortissement retenu en comptabilité, que ce mode soit linéaire ou variable. Toutefois, l'entreprise qui aurait recours à un mode d'amortissement variable devrait justifier de la pertinence de cette méthode au regard de la dépréciation de son actif.

#### → **Précisions sur la date de début d'amortissement**

**Les nouvelles normes comptables ne devraient pas modifier la date de référence pour le début de l'amortissement**, à savoir la date de mise en service de l'actif à laquelle correspond généralement la date de début de consommation des avantages économiques attachés à l'actif.

Ces nouvelles règles comptables n'ont pas d'effet non plus sur le point de départ de l'amortissement dégressif qui demeure la date d'acquisition.

#### → **Conséquences sur les amortissements fiscaux exceptionnels**



Les dispositifs fiscaux d'amortissement accélérés en faveur de certains investissements ne sont pas modifiés dans leur principe par la nouvelle réglementation comptable. Comme antérieurement, le différentiel entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscalement admis doit être comptabilisé par l'entreprise sous la forme d'amortissement dérogatoire.

## **C – L'amortissement des biens décomposés**

### **● Base d'amortissement des biens décomposés.**

La structure et les composants sont amortis sur la base de leur prix de revient tel que déterminé supra point 2 – Valorisation des actifs immobilisés.

En cas de dépréciation d'une immobilisation corporelle amortissable ayant fait l'objet d'une décomposition, il est admis que la dépréciation porte par priorité sur la seule structure, l'excédent éventuel du montant de la dépréciation par rapport à la valeur de la structure pouvant être réparti sur les composants au prorata de la valeur des composants.

### **● Conséquences de la décomposition sur la durée d'amortissement de l'immobilisation**

La définition des composants implique que ceux-ci aient une durée réelle d'utilisation différente de celle de l'immobilisation corporelle à laquelle ils se rattachent. En outre, un plan d'amortissement distinct doit être établi pour chacun des composants identifiés et pour la structure qui est constituée de l'élément restant de l'immobilisation après décomposition.

#### **→ Durée d'amortissement des composants**

Du point de vue fiscal, la durée d'amortissement des éléments amortissables correspondant à leur durée normale d'utilisation doit être déterminée d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation. Les éléments décomposés n'échappent pas à cette disposition et doivent par conséquent être amortis suivant la durée normale d'utilisation fixée d'après les usages.

Toutefois, la durée d'usage n'est généralement connue que pour les immobilisations corporelles prises dans leur ensemble et non pour des fractions d'entre elles.

En conséquence, en l'absence d'usage identifié pour des éléments constitutifs de composants, **la durée d'amortissement retenue sur le plan fiscal pour ces éléments correspond à la durée de vie de l'élément.**

En pratique, la durée d'amortissement des composants devrait correspondre à la durée à courir jusqu'à son remplacement.

**Cette durée normale d'utilisation devrait correspondre à la durée comptable.**

#### **→ Conséquences de la décomposition sur la durée d'amortissement de la structure**

La structure, c'est à dire la partie de l'immobilisation restant après décomposition, doit comme les composants être amortie sur la durée normale d'utilisation. Après décomposition, la structure ne peut être considérée comme identique à l'immobilisation prise dans son ensemble.

Dans ces conditions, **en l'absence d'usage pour les structures, il convient de se référer à la durée normale d'utilisation, soit la durée de vie de la structure. Cette durée devrait correspondre dans la plupart des cas à la durée d'amortissement comptable.**

**Toutefois, il sera admis par dérogation à cette règle d'adéquation des durées comptable et fiscale d'amortissement pour les composants, que les structures puissent être amorties sur la durée d'usage fiscale applicable à l'immobilisation corporelle prise dans son ensemble.**

Il est signalé que **cette dérogation** relative aux structures d'immobilisations décomposées **ne s'appliquera pas aux immeubles de placement.**

En conséquence, les immeubles de placement qui feraient l'objet d'une décomposition devront être amortis en retenant, sur le plan fiscal, la même durée que celle retenue en comptabilité, à savoir la durée réelle d'utilisation.

Par immeubles de placement, il y a lieu d'entendre les biens immobiliers inscrits à l'actif immobilisé et non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation. Toutefois, ne sont pas concernés les biens donnés en location ou mis à disposition à titre principal (soit à plus de 50 % de la superficie de l'immeuble) à des entreprises liées affectant ce bien à leur propre exploitation.

#### **● Conséquences de la décomposition sur le mode d'amortissement de l'immobilisation**

##### **→ Conséquences sur l'application du régime d'amortissement dégressif**

De même que pour le maintien de la durée d'usage, la structure et les composants des immobilisations décomposées peuvent être amortis selon un rythme dégressif dans les mêmes conditions que l'immobilisation prise dans son ensemble.

Ainsi, si cette immobilisation est éligible, compte tenu de sa nature, à un régime d'amortissement dégressif, sa structure le sera également.

**Pour la structure, le coefficient de majoration du taux d'amortissement linéaire doit être déterminé par référence à la durée d'usage fiscale.**

S'agissant des composants, ils peuvent être amortis selon un mode dégressif s'ils sont eux-mêmes éligibles à ce mode d'amortissement, compte tenu de leur nature, ou si l'immobilisation d'ensemble à laquelle ils se rattachent est éligible à ce mode d'amortissement.

**Dans ce cas, le coefficient applicable est déterminé par référence à la durée d'amortissement du composant c'est à dire en pratique à la durée réelle d'utilisation telle que définie en matière comptable.**

##### **→ Conséquences sur les dispositifs fiscaux spécifiques**

**S'agissant des dispositifs d'amortissements exceptionnels** (en faveur par exemple des immeubles destinés à l'épuration des eaux, à la lutte contre les pollutions atmosphériques...), les amortissements supplémentaires d'origine fiscale sont constatés en comptabilité comme antérieurement au moyen de l'amortissement dérogatoire.

**S'agissant des véhicules de tourisme** et compte tenu des critères de décomposition exposés ci-avant, aucun composant ne devrait, dans la plupart des cas, être identifié par les entreprises soumises à la limitation de la déduction de l'amortissement de 18.300 € (ou 9.900 € pour les véhicules les plus polluants). Dès lors à titre de simplification, il sera admis que cette limitation s'applique au prix d'acquisition des véhicules dans son ensemble, y compris aux composants éventuels et que les remplacements d'éléments qui interviendraient par la suite et feraient l'objet d'une inscription à l'actif, à titre exceptionnel, en tant que composants, ne soient pas soumis à la limitation de la déduction de l'amortissement.

#### → **Conséquences sur l'amortissement des installations complexes spécialisées**

Les installations complexes spécialisées sont définies comme des unités complexes fixe d'usage spécialisé pouvant comprendre des constructions, matériels ou pièces qui, même séparables par nature, sont techniquement liées pour leur fonctionnement.

**Du point de vue comptable**, il demeure possible, comme antérieurement, de pratiquer l'amortissement sur une durée et un mode unique pour l'ensemble d'une installation complexe spécialisée quand ses éléments constitutifs sont exploités de façon indissociable c'est à dire qu'aucun remplacement n'est prévu, ni prévisible lors de la comptabilisation initiale de l'immobilisation (en pratique, cette situation devrait rester exceptionnelle).

Lorsque des remplacements sont prévisibles dès l'origine ou le deviennent du fait de leur récurrence, le nouvel élément doit être comptabilisé séparément et faire l'objet d'un plan d'amortissement distinct, ce qui interdit tout amortissement unique de l'installation.

Par ailleurs, en cas de remplacement non prévisible à l'origine, le nouvel élément doit être comptabilisé et amorti séparément et la valeur de l'élément remplacé doit être comptabilisée en charges. Dans cette situation, le plan et le mode d'amortissement de la partie non décomposée de l'installation doivent rester inchangés dès lors que cette partie représente encore, après l'intervention des remplacements, une partie substantielle de l'installation.

**Le même traitement sera appliqué en matière fiscale.**

#### ● **Conséquences de la décomposition des immobilisations sur les autres dispositifs fiscaux**

##### → **Impact de la méthode par composants sur le régime des plus-values**

La cession d'une immobilisation corporelle par une entreprise est génératrice d'une plus ou moins-value qui peut être considérée à court ou à long terme, en tout ou partie, selon le délai de détention de l'immobilisation

**S'agissant d'une immobilisation décomposée, le délai de deux ans sera décompté par référence à la date de création ou d'acquisition de l'immobilisation prise dans son ensemble.**

Ainsi, lorsque l'immobilisation a été créée ou acquise depuis au moins deux ans, la plus-value ou moins-value relative à l'ensemble de la structure et des composants sera traitée :

- comme une plus ou moins-value à long terme, pour sa fraction excédant le montant des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt ;
- comme une plus ou moins-value à court terme, pour la fraction correspondant aux amortissements déduits au titre de la structure et des composants.

La date de remplacement des composants n'est donc pas retenue pour déterminer la qualification à court ou à long terme de la plus ou moins-value de cession

**→ Impact sur les cessions d'immobilisations amortissables acquises par voie d'apport ou dans le cadre d'un groupe intégré fiscalement.**

Concernant ces deux situations, il sera seulement indiqué que :

- dans le cas des opérations placées sous le régime spécial des fusions, il est admis que la réintégration échelonnée sur cinq ou quinze ans des plus-values d'apport constatées sur biens amortissables ne sera pas remise en cause en cas de remplacement d'un composant d'une immobilisation apportée ;
- dans le cas des groupes intégrés fiscalement, il est admis que la réintégration des suppléments d'amortissement correspondant à la plus-value de cession neutralisée dans le cadre du régime de groupe soit calculée par répartition de la plus-value sur la durée moyenne pondérée d'amortissement de l'immobilisation concernée, cette durée étant elle-même calculée à partir de la durée d'amortissement fiscale de chacun des composants et de la structure, pondérée en fonction de la valeur de chaque composant dans la valeur totale de l'immobilisation.

**→ Conséquences sur les modalités d'imposition des subventions d'équipement**

Selon les dispositions de l'article 42 septies du CGI, les subventions d'équipement accordées à une entreprise par tout organisme public dans le cadre d'un investissement peuvent être imposées au même rythme que l'amortissement de l'investissement.

Pour l'application de ces modalités d'imposition aux immobilisations décomposées, l'entreprise devrait normalement suivre le rythme réel d'amortissement de la structure et des différents composants. Toutefois, il sera admis que l'imposition des subventions soit répartie sur la durée moyenne pondérée d'amortissement de l'immobilisation concernée, cette durée étant elle-même calculée à partir de la durée d'amortissement fiscale de chacun des composants et de la structure, pondérée en fonction de la valeur de chaque composant dans la valeur totale de l'immobilisation.

Il sera également admis que le remplacement d'un composant n'entraînera pas l'imposition anticipée de la fraction de la subvention attachée au composant remplacé.

**D – Conséquences des nouvelles règles comptables de dépréciation sur les immobilisations incorporelles**

## ● Frais de développement et dépenses de conception de logiciels

Sauf déduction immédiate en charges, les frais de développement et les dépenses de conception de logiciels inscrits à l'actif du bilan doivent être amortis dans le cas général sur un délai maximal de cinq ans.

## ● Brevets

Compte tenu de la dépréciation des brevets due aux changements technologiques et au caractère limité dans le temps de leur protection juridique, il est admis que les brevets inscrits à l'actif puissent être amortis sur une durée équivalente à celle de cette protection ou sur la durée réelle d'utilisation si elle est inférieure. Par ailleurs, il demeure possible d'amortir les dépenses d'acquisition ou de dépôt de brevets sur une période minimale de cinq ans à la condition que la même durée d'amortissement soit retenue en comptabilité.

## ● Dépenses d'acquisition de logiciels.

Du point de vue comptable, les dépenses d'acquisition de logiciels inscrites à l'actif immobilisé sont amortissables selon les règles de droit commun c'est à dire sur la durée réelle d'utilisation.

Du point de vue fiscal, ces dépenses peuvent continuer à faire l'objet d'un amortissement sur une période de douze mois.

## ● Frais d'établissement.

Sauf déduction immédiate en charges, les frais d'établissements inscrits à l'actif du bilan sont amortissables sur une durée maximale de cinq ans.

## 2– Provisions pour dépréciation d'éléments de l'actif immobilisé

### A– Nouvelles règles comptables

Selon les nouvelles règles comptables, les entreprises doivent désormais réaliser obligatoirement un **test de dépréciation** à la clôture de chaque exercice, **lorsqu'il existe un indice de perte de valeur** d'un actif immobilisé.

S'il existe un indice de perte de valeur, les entreprises doivent déprécier l'actif concerné en fonction de sa valeur actuelle qui s'apprécie par référence à la plus élevée de la valeur vénale et de la valeur d'usage.

Pour savoir, s'il y a lieu à dépréciation ou non d'une immobilisation, il convient de procéder comme suit :

- si la valeur vénale est supérieure à la valeur nette comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée
- si la valeur vénale est inférieure à la valeur nette comptable, c'est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage qui est retenue. Si la valeur vénale ne peut être déterminée, c'est la valeur d'usage qui est retenue.

**La valeur vénale** s'entend du montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales, **net des coûts de sortie de l'actif**.

**La valeur d'usage** est la valeur des avantages économiques futurs attendus de l'actif et de sa sortie qui est généralement déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

## **B – Conséquences fiscales de ces nouvelles règles**

Du point de vue fiscal, pour être déductibles, les provisions doivent être constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables.

Il n'existe pas d'interdiction de principe en ce qui concerne la possibilité de constater une dépréciation en supplément de l'amortissement à la condition qu'il soit effectivement établi que la valeur vénale de l'actif en cause est inférieure à sa valeur nette comptable, que cette dépréciation soit probable et ne revête pas un caractère irréversible.

Le caractère probable de la perte doit être étayé par l'existence d'une dépréciation effective, par référence soit à des événements particuliers ayant affecté la valeur de l'immobilisation, soit à une valeur de marché s'il en existe un, soit à une valeur d'expertise indépendante.

**L'attention est par conséquent appelée sur le caractère non déductible de certaines des provisions pour dépréciation** des éléments de l'actif immobilisé qui pourrait être **comptabilisées à partir de la valeur d'usage** telle que définie ci-avant en matière comptable. En effet, dans certaines situations, la dépréciation des actifs fondée sur la seule diminution des flux futurs de trésorerie liés à l'actif s'apparente à la constitution d'une provision pour manque à gagner ou diminution de recettes qui ne peut être admise en déduction. Dans ces situations, la dépréciation sera admise à hauteur de la seule valeur vénale, le différentiel entre la valeur d'usage et la valeur vénale étant non déductible.

Par ailleurs, sur le plan fiscal, la valeur vénale doit être déterminée abstraction faite des coûts de sortie. Dans ces conditions, la fraction de la dépréciation correspondant aux coûts nets de sortie ne peut être admise en déduction.

## **TITRE III - STOCKS ET EN-COURS**

---

### **1 – Définition**

**Du point de vue comptable**, un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité ou en cours de production pour une telle vente ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestations de services dont la fourniture interviendra ultérieurement.

Les stocks qui constituent un des éléments de l'actif doivent, par conséquent, répondre aux critères généraux de définition des actifs prévus au Plan Comptable Général. Le texte comptable met notamment en œuvre la notion de **contrôle de l'entreprise sur l'actif concerné** et non la notion de propriété retenue en matière fiscale. Le contrôle de l'entreprise sur un stock peut notamment résulter d'un transfert des risques attachés à ce stock, avant ou après la date du transfert juridique de propriété.

**Sur le plan fiscal**, la définition des stocks demeure inchangée à savoir que les stocks sont constitués par l'ensemble des marchandises, matières premières, des matières et fournitures consommables, des productions en cours... qui sont la **propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire**.

Dans ces conditions, il peut exister une différence entre le patrimoine comptable et le patrimoine fiscal. En pratique, toutefois, il ne devrait pas exister, dans la généralité des cas, de différence entre la date du transfert juridique de propriété et la date de transfert du contrôle sur les biens vendus.

Cela étant, dans le cas où, en application de la nouvelle réglementation comptable, l'inventaire établi par l'entreprise inclurait des biens dont elle a le contrôle sans en être juridiquement propriétaire, il conviendra de neutraliser l'impact fiscal de cette inscription anticipée des stocks à l'actif par une rectification extra-comptable. Il en ira de même pour les cas où l'inventaire exclurait des biens dont l'entreprise est propriétaire parce qu'elle ne disposerait pas de leur contrôle effectif.

Enfin, l'attention est appelée également sur les pièces de rechange et de sécurité dont l'utilisation est prévue sur plus d'un exercice, qui pouvaient auparavant être considérées comme des éléments de stocks et qui doivent désormais être immobilisées (cf ci-avant pages 4 et 5).

## 2– Valorisation

### A– Principes d'évaluation

**Du point de vue comptable**, le coût d'entrée des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Il est précisé que les pertes et gaspillages sont exclus de ces coûts. Il en va de même des coûts administratifs, sauf coûts des structures dédiés. Enfin, les coûts d'emprunt peuvent, sur option, être incorporés au coût des stocks.

En matière fiscale, les stocks sont évalués à leur prix de revient, ou au cours du jour à la clôture de l'exercice si ce cours est inférieur au prix de revient. Par ailleurs, les travaux en cours sont évalués à leur prix de revient.

#### ● Biens acquis à titre onéreux : prix d'achat.

**Selon la réglementation comptable**, le coût d'acquisition des stocks est constitué du prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlements et autres éléments similaires ainsi que des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des biens ou services acquis.

**En matière fiscale**, le coût de revient des biens acquis à titre onéreux s'entend du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des frais de transport, de manutention et autres coûts directement engagés pour l'acquisition des biens.

**Il ressort de ces définitions qu'aucune divergence n'existe entre l'évaluation comptable et l'évaluation fiscale.**

La nouvelle définition du coût d'acquisition des stocks, tant sur le plan comptable que fiscal, conduit aux modifications suivantes :

- le prix d'achat doit désormais être réduit des escomptes ;
- la notion de frais accessoires devant être incorporés au prix d'achat est précisée ;

- les coûts d'emprunt peuvent être incorporés au prix de revient.

### ● Biens produits par l'entreprise : coût de production

Pour les biens produits par l'entreprise, il convient de retenir, sur le plan comptable comme sur le plan fiscal, le coût de production.

**Sur le plan comptable**, le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités de production tels que les coûts de main d'œuvre directe. Il comprend également les frais généraux de production, fixes et variables, encourus pour transformer des matières premières en produits finis.

**Sur le plan fiscal**, le coût de production comprend les coûts directement engagés pour la production ainsi que les frais indirects variables et fixes de production et, sur option, les coûts des emprunts. Sont exclus du coût de production, les coûts administratifs, à l'exception de ceux relatifs aux structures dédiés ainsi que la quote-part de charges correspondant à la sous-activité.

**D'une manière générale, les définitions comptable et fiscale sont similaires.** Ces deux définitions sont modifiées par rapport à la situation actuelle sur les points suivants :

- la possibilité d'incorporer sur option dans le coût de revient des stocks les coûts d'emprunt ;
- la modification de la nature des charges indirectes de production..

### B– Méthode d'évaluation

**Sur le plan comptable**, le coût des stocks doit être déterminé en procédant à une identification spécifique des coûts individuels. Pour les biens interchangeableables, il est possible d'avoir recours à des méthodes d'évaluation statistiques (coût moyen pondéré ou méthode de premier entré-premier sorti) à partir de données issues de la comptabilité analytique. Les techniques d'évaluation des coûts standards et du prix de détail peuvent également être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût réel.

Il en va de même sur le plan fiscal.

**En pratique, les méthodes d'évaluation demeurent inchangées.**

## 3 - Dépréciation

### A– Stocks

**Comptablement**, la dépréciation des stocks doit être constatée par voie de provision pour dépréciation lorsque le prix de revient des stocks inscrits à l'actif est considéré comme supérieur à leur valeur de marché en tenant compte du prix et des perspectives de vente. Une évaluation directe par le prix de détail constitue une méthode exceptionnelle qui ne peut être appliquée qu'à défaut de pouvoir effectuer une évaluation précise du coût de revient des éléments figurant dans les stocks ou éléments similaires.



**Fiscalement**, il en va en principe de même en application des dispositions de l'article 38 decies de l'annexe III du CGI qui impose aux entreprises de comptabiliser une provision pour dépréciation à concurrence de la différence entre le coût de revient des stocks et le cours du jour. Toutefois, les entreprises peuvent également appliquer une décote directe à la valeur de leurs stocks.

## **B - Travaux en cours**

S'agissant des travaux en cours, la seule évaluation reconnue sur les plans comptable et fiscal est le prix de revient. Dès lors les dépréciations doivent, le cas échéant, être constatées par voie de provision.

# **TITRE IV- PREMIERE APPLICATION DES NOUVELLES REGLES COMPTABLES**

---

## **1 – Régime fiscal**

### **A - Entrée en vigueur des nouvelles règles comptables relatives aux actifs**

Les nouvelles règles comptables applicables en matière de définition, de valorisation et de dépréciation des actifs s'appliquent de manière **obligatoire aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005**.

### **B - Portée du changement de méthode comptable**

#### **● Portée rétrospective ou prospective**

Selon le Plan Comptable Général, lors des changements de méthode comptable, l'effet de la nouvelle méthode doit être calculé de façon rétrospective c'est à dire comme si cette méthode avait toujours été appliquée.

S'agissant des nouvelles règles comptables prévues en matière d'actifs, les **changements résultant de leur première application constitue des changements de méthode devant être traités de manière rétrospective** y compris pour les changements de plan d'amortissement et les changements de valeur d'usage.

Toutefois, l'article 17 du règlement du CRC n° 2004-06 prévoit une **mesure de simplification** consistant à procéder au seul reclassement des valeurs nettes comptables au regard des nouvelles définitions et conditions de comptabilisation sans modifier leur valeur. Les montants qui ne répondent pas aux nouvelles définitions et conditions sont sortis de l'actif. **Cette mesure de simplification s'analyse en une méthode prospective**.

#### **● Impacts du changement de méthode dans les comptes sociaux.**

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en report à nouveau dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le résultat fiscal.

Sauf pour les besoins de déductibilité fiscale, **l'effet des changements impacte donc directement les capitaux propres de l'entreprise, sans passer par le compte de résultat. Toutefois, en cas d'application d'une méthode de comptabilisation prospective, l'impact du changement est en principe très limité.**

## **C - Changements introduits par les nouvelles règles relatives aux actifs**

### **● Méthode par composants.**

Deux méthodes de première comptabilisation des composants sont laissées au choix de l'entreprise.

- **la reconstitution du coût historique des composants** : dans ce cas, l'entreprise doit identifier rétrospectivement les composants et modifier en conséquence le solde de l'amortissement de ces composants à l'ouverture, l'amortissement étant recalculé à partir de la valeur brute du composant et de la durée écoulée depuis son acquisition.
- **la réallocation des valeurs comptables** : dans ce cas, les composants sont identifiés séparément mais le solde de l'amortissement à l'ouverture est recalculé ; il est simplement procédé à une affectation du solde existant de l'amortissement de l'immobilisation. Par la suite, la valeur nette comptable du composant est amortie sur la durée résiduelle.

La méthode de reconstitution du coût historique a en principe pour conséquence une modification des capitaux propres sur lesquels est imputé l'impact du changement.

En revanche, la méthode simplifiée de réallocation des valeurs comptables ne devrait pas avoir de conséquences sur les capitaux propres.

### **● Modifications d'options comptables.**

S'agissant des conséquences des changements d'options comptables relatives aux frais d'acquisition des immobilisations, aux coûts de développement et aux coûts d'emprunts, deux méthodes sont également laissées au choix de l'entreprise, à savoir la méthode rétrospective et la méthode prospective de réallocation des valeurs comptables.

### **● Disparition des charges à répartir**

Sauf pour les régimes prévus pour les frais d'établissement et les frais d'émission d'emprunt, les soldes de charges à répartir figurant au bilan au 1<sup>er</sup> Janvier 2005 doivent être soit inscrits à l'actif en tant qu'immobilisation, soit comptabilisés immédiatement en charge.

L'inscription de nouvelles immobilisations peut être effectuée soit en utilisant la méthode rétrospective (activation de la totalité des sommes concernées depuis l'origine et le cas échéant, constatation rétrospective d'un amortissement) ou la méthode prospective (activation du seul solde existant au 1<sup>er</sup> Janvier 2005 et le cas échéant amortissement sur la durée restant à courir).

## 2– Régime Fiscal

### A– Conséquences fiscales du changement de méthode comptable

Du point de vue fiscal, la majoration de l'actif net de l'entreprise, par exemple à la suite de l'effet d'un changement de méthode comptable en capitaux propres, constitue en principe un produit imposable en application de l'article 38-2 du CGI.

En revanche, certaines des charges imputées sur les capitaux propres ne sont en principe pas déductibles, dans la mesure où elles doivent être effectivement constatées en tant que telles dans la comptabilité de l'exercice pour pouvoir faire l'objet d'une déduction du résultat imposable.

Cette règle vise notamment les provisions et les amortissements.

Il sera toutefois admis que les minorations d'actif net liées à l'effet du changement de normes comptables relatives aux actifs soient considérées comme une charge déductible au titre de l'exercice de première application des nouvelles normes (sous réserve de l'étalement des conséquences de la première application de la méthode par composants et du transfert des charges à répartir dans un compte d'immobilisation) ou des charges qui, d'un point de vue fiscal, ont déjà donné lieu à déduction (coûts d'emprunts incorporés au coût de production d'un actif et que l'entreprise décide de ne plus activer au cours de l'exercice 2005).

Dans tous les cas, l'impact du changement de méthode comptable doit être pris en compte dans le résultat fiscal de l'entreprise au titre de l'exercice de première application des nouvelles normes comptables, soit par la réintégration extra-comptable d'une variation positive de l'actif net, soit par une déduction extra-comptable d'une variation négative de l'actif net.

Il est précisé que lorsque l'entreprise a comptabilisé l'impact du changement directement dans le compte de résultat, aucune rectification extra-comptable ne doit être effectuée au titre du changement, sous réserve de l'étalement sur 5 ans des conséquences de la première application au titre de 2005 de la méthode par composants.

S'agissant du choix effectué par l'entreprise entre une méthode purement rétrospective ou la méthode simplifiée et prospective de réallocation des valeurs comptables, il est précisé qu'elles peuvent toutes deux être admises sur le plan fiscal.

### B – Première application de la méthode par composants

**En cas de choix de la méthode rétrospective**, l'entreprise devra estimer le coût initial des composants selon la valeur réelle d'origine.

En outre, l'entreprise devra constater un amortissement calculé à partir de cette valeur d'origine, en retenant la durée normale d'utilisation.

Si le composant a fait l'objet de remplacement depuis la date de création ou d'acquisition de l'immobilisation, le montant de la dernière dépense de remplacement, qui a en principe constitué une charge déductible au titre de l'exercice de son engagement, doit être immobilisé et, les amortissements correspondant à cet élément immobilisé doivent être reconstitués.

Il est précisé que du point de vue fiscal, et afin d'assurer une plus grande neutralité du changement de normes, l'entreprise pourra également reconstituer les amortissements dérogatoires qu'elle aurait pu comptabiliser si elle avait dès l'origine appliqué la méthode par composant.

Pour les structures des immobilisations décomposées, l'amortissement dérogatoire complémentaire constaté à l'ouverture de l'exercice devrait ainsi neutraliser tout impact fiscal du changement de durée d'amortissement pour ces éléments.

Il est précisé que **lorsque l'entreprise opte pour la méthode prospective** et identifie les composants par réallocation d'une fraction de la valeur nette comptable des immobilisations, elle amortit ces composants sur la durée résiduelle d'utilisation qui leur est propre.

Lorsque ces composants peuvent bénéficier du régime de l'amortissement dégressif, celui-ci s'applique à la valeur nette comptable des composants concernés à la date du changement de méthode.

Les modifications comptables relatives à l'immobilisation de dépenses auparavant comptabilisées en charge, à l'amortissement de cette immobilisation, et à la reprise éventuelle de provision, doivent en principe être imputées sur les capitaux propres.

Fiscalement, elles ont pour effet une majoration ou une minoration de l'actif net de l'entreprise, susceptible de constituer un produit imposable en application de l'article 38-2 du CGI ou une charge déductible.

Cela étant, aux termes de l'article 237 septies I du CGI issu de la loi de finances rectificative pour 2004, la majoration ou la minoration du bénéfice imposable du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> Janvier 2005 résultant de l'application aux immobilisations de la méthode par composants est répartie, par parts égales, sur cet exercice et les quatre exercices suivants (cf. Information Fiscale n°3 du 8 Février 2005).

Il est précisé que l'application de ce dispositif d'étalement :

- N'est pas subordonnée au maintien des immobilisations à l'origine de la minoration ou majoration du résultat à l'actif du bilan. La cession de ces immobilisations après la date du changement de méthode n'est donc pas susceptible de remettre en cause l'étalement pratiqué.
- Est optionnel lorsque le montant de la majoration ou de la minoration n'excède pas globalement et par entreprise, 150.000 €

En pratique, l'étalement est effectué extra-comptablement sur le tableau de détermination du résultat fiscal n°2058A

### **C– Transfert des charges à répartir dans un compte d'immobilisation**

La nouvelle réglementation comptable supprime le compte charges à répartir et les dépenses en cause sont soit considérées comme des actifs et dans ce cas peuvent faire l'objet, le cas échéant, d'un amortissement, soit sont considérées comme des charges et doivent dans ce cas être immédiatement déduites.

Seules demeurent quelques exceptions tels que les frais d'établissement et les frais d'émission

Du point de vue fiscal, ces charges à répartir ont en principe déjà fait l'objet de déduction au titre des exercices antérieurs.

Pour cette raison, leur déduction du résultat imposable suite au changement de méthode comptable est interdite.

## **TITRE V - ENTREE EN VIGUEUR DES NOUVELLES REGLES FISCALES RELATIVES AUX ACTIFS**

---

Les modifications fiscales résultant de l'instruction de l'administration fiscale du 30 Décembre 2005 résumées ci-avant s'appliquent à compter :

- des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> Janvier 2005 pour la méthode par composants,
- des exercices clos à compter du 31 Décembre 2005 pour les modifications relatives à la définition et à la valorisation des actifs immobilisés et des stocks,
- des exercices clos à compter de la date de publication de l'instruction du 30 Décembre 2005 pour les autres précisions données par l'instruction.

Par ailleurs, l'étalement des conséquences de la première application de la méthode par composants ne s'applique qu'au titre du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> Janvier 2005.