



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 A-13-05

N° 213 du 30 DECEMBRE 2005

BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX – IMPOT SUR LES SOCIETES – DISPOSITIONS COMMUNES – FRAIS ET CHARGES – AMORTISSEMENTS – PROVISIONS

(C.G.I., art. 237 septies)

NOR : BUD F 05 10041 J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Le I de l'article 42 de la loi de finances rectificative pour 2004, codifié à l'article 237 septies du code général des impôts prévoit d'étaler sur cinq ans les conséquences sur les résultats imposables au titre du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005 de la première application de la méthode par composants.

L'adoption de cette nouvelle méthode de comptabilisation et d'amortissement des éléments principaux d'une immobilisation, dénommée usuellement la méthode par composants, s'inscrit dans le cadre de la modernisation du plan comptable général entreprise par le Comité de la réglementation comptable qui a adopté deux règlements n° 2002-10 relatif aux amortissements et aux dépréciations des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs.

Dans ce contexte, en vue de maintenir la connexion existant entre les règles fiscales et comptables, ont été prises des dispositions législatives avec l'adoption de l'article 237 septies précité, ainsi que réglementaires (article 15 bis de l'annexe II au code précité, issu du décret n° 2005-1442 du 14 novembre 2005, et les modifications des articles 38 quinquies et 38 nonies de l'annexe III au code précité, issues du décret n° 2005-1702 du 28 décembre 2005).

La présente instruction commente l'ensemble de ces adaptations et précise les modalités d'articulation entre les nouvelles normes comptables en matière d'actifs et les règles fiscales.

•

- 1 -

30 décembre 2005

3 507213 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
TITRE 1 : DEFINITION ET VALORISATION DES ACTIFS IMMOBILISES	2
CHAPITRE 1 : DEFINITION DES ACTIFS IMMOBILISES	2
Section 1 : Dépenses ayant pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif immobilisé	3
Sous-section 1 : Les nouvelles règles comptables	3
Sous-section 2 : Conséquences fiscales sur l'entrée de nouveaux éléments à l'actif immobilisé	4
A. LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	4
I. Précision sur la notion de contrôle	5
II. Des critères d'immobilisation inchangés	6
B. LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	8
Sous-section 3 : Exemples d'application	9
A. LES PIECES DE RECHANGE ET DE SECURITE : CRITERE D'UTILISATION SUR PLUS D'UN EXERCICE	10
B. LICENCES UMTS : L'ABANDON DU CRITERE DE CESSIBILITE	12
C. LES FRAIS DE DEPOT DE MARQUES CREEES EN INTERNE : L'APPLICATION DU CRITERE DE FIABILITE	13
D. ILLUSTRATION DE LA CONDITION D'AVANTAGES ECONOMIQUES FUTURS	14
I. Dépenses liées à la réalisation de travaux en interne	15
1. Les dépenses de recherche et développement	15
2. Dépenses de conception de logiciels	21
3. Dépenses de création de site Internet	22
4. Brevets et marques développés en interne	24

II. Précisions relatives à divers droits incorporels acquis en raison de dispositions réglementaires ou contractuelles particulières	25
1. Quotas d'émission de gaz à effet de serre	25
2. Indemnités de mutation versées par les sociétés à vocation sportive	27
Section 2 : Dépenses relatives à des immobilisations existantes	28
Sous-section 1 : Nouvelles règles comptables et fiscales	28
A REGIME FISCAL ET COMPTABLE ANTERIEUR	28
B. NOUVEAU REGIME FISCAL ET COMPTABLE	29
Sous-section 2 : L'approche par composants	30
A. DEFINITION DE LA NOTION DE COMPOSANTS	30
B. LA METHODE PAR COMPOSANTS	35
C. MODALITES D'APPLICATION PRATIQUE	36
Sous-section 3 : Les dépenses d'entretien et de réparation	37
A. LES DEPENSES D'ENTRETIEN ET DE REPARATION	37
B. LES DEPENSES ENGAGEES SUR DES IMMOBILISATIONS POUR RAISONS DE SECURITE OU D'ENVIRONNEMENT	40
C. LES DEPENSES D'ENTRETIEN FAISANT L'OBJET DE PROGRAMMES PLURIANNUELS DE GROS ENTRETIEN ET DE GRANDES REVISIONS	41
Section 3 : Charges à répartir et autres dépenses	44
Sous-section 1 : Charges à répartir	44
A. DEPENSES CONSTITUANT DES FRAIS D'ETABLISSEMENT	45
B. FRAIS D'EMISSION DES EMPRUNTS	48
Sous-section 2 : Autres types de dépenses	50

A. COUTS DE DEMANTELEMENT	50
B. COUTS DES EMPRUNTS	52
C. ECARTS DE CONVERSION	53
CHAPITRE 2 : VALORISATION DES ACTIFS IMMOBILISES	54
Section 1 : Immobilisations acquises à titre onéreux	55
Sous-section 1 : Prix d'achat minorés des rabais, remises et escomptes obtenus	56
Sous-section 2 : Coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien	58
A. PERIODE D'INCORPORATION DES COUTS	59
B. COUTS NON ATTRIBUABLES AU COUT D'ACQUISITION	60
Sous-section 3 : Coût des emprunts	61
A. TRAITEMENT COMPTABLE	61
B. TRAITEMENT FISCAL	62
Sous-section 4 : Frais d'acquisition des immobilisations	68
A. NATURE DES DEPENSES CONCERNEES	69
B. MODALITES D'EXERCICE DE L'OPTION	70
C. EFFETS DE L'OPTION	71
Sous-section 5 : Conséquence de la méthode par composant	72
A. VALORISATION INITIALE	73
B. VALORISATION LORS DES REMPLACEMENTS	74
Section 2 : Immobilisations acquises selon des modalités particulières	75
Sous-section 1 : Acquisitions à titre gratuit	75
Sous-section 2 : Acquisitions par voie d'apport	77
Sous-section 2 : Acquisitions par voie d'échange	78

Section 3 : Immobilisations créées	79
Sous-section 1 : Immobilisations corporelles	80
Sous-section 1 : Immobilisations incorporelles	81
Section 4 : Coûts de démantèlement	82
TITRE 2 : DEPRECIATION DES ACTIFS IMMOBILISES	83
CHAPITRE 1 : AMORTISSEMENTS	83
Section 1 : Précisions relatives à la notion de bien amortissable	86
Section 2 : Conséquences des nouvelles normes comptables sur l'amortissement des biens non décomposés	89
Sous-section 1 : Conséquences sur la base d'amortissement	89
A. MINORATION DE LA BASE AMORTISSABLE DE LA VALEUR RESIDUELLE	90
B. IMPACT DE LA DEPRECIATION D'ELEMENTS AMORTISSABLES DE L'ACTIF IMMOBILISE	93
C. AUTRES CAS DE VARIATION DE LA BASE DE CALCUL DE L'AMORTISSEMENT EN COURS D'UTILISATION DE L'IMMOBILISATION : LES COÛTS DE DEMANTELEMENT	94
D. CONSEQUENCES SUR LES SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT	95
Sous-section 2 : Conséquences sur les durées d'amortissement	96
A. LA NOUVELLE REGLE COMPTABLE	96
B. LE MAINTIEN DE LA DUREE D'USAGE SERVANT DE REFERENCE FISCALE	97
C. MESURE DE SIMPLIFICATION EN FAVEUR DES PME	101
Sous-section 3 : Conséquences sur le mode d'amortissement	102
A. LE PRINCIPE DE L'AMORTISSEMENT LINEAIRE SUR LE PLAN COMPTABLE	102
B. PRECISIONS SUR LA DATE DE DEBUT D'AMORTISSEMENT	103
C. CONSEQUENCES SUR LES AMORTISSEMENTS FISCAUX EXCEPTIONNELS	105
D. AMORTISSEMENT FINANCIER	106

Section 3 : L'amortissement des biens décomposés	107
Sous-section 1 : Base d'amortissement des biens décomposés	108
Sous-section 2 : Conséquences de la décomposition sur la durée d'amortissement de l'immobilisation	110
A. DUREE D'AMORTISSEMENT DES COMPOSANTS	111
B. CONSEQUENCES DE LA DECOMPOSITION SUR LA DUREE D'AMORTISSEMENT DE LA STRUCTURE	117
I. Notion d'immeubles de placement	118
II. Traitement fiscal	123
Sous-section 3 : Conséquences de la décomposition sur le mode d'amortissement de l'immobilisation	125
A. CONSEQUENCES DE LA DECOMPOSITION SUR L'APPLICATION DU REGIME D'AMORTISSEMENT DEGRESSIF	125
B. CONSEQUENCES SUR LES DISPOSITIFS FISCAUX SPECIFIQUES	128
C. CONSEQUENCES SUR L'AMORTISSEMENT DES INSTALLATIONS COMPLEXES SPECIALISEES	130
Sous-section 4 : Conséquences de la décomposition des immobilisations sur les autres dispositifs fiscaux	131
A. IMPACT DE LA METHODE PAR COMPOSANTS SUR LE REGIME DES PLUS-VALUES	131
B. IMPACT SUR LES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES ACQUISES PAR VOIE D'APPORT OU DANS LE CADRE D'UN GROUPE INTEGRE FISCALEMENT	132
C. CONSEQUENCES SUR LA REINTEGRATION PAR FRACTION DES PLUS-VALUES SUR IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES DANS LE CADRE DU REGIME DES APPORTS ET FUSIONS	134
D. CONSEQUENCES SUR LES MODALITES D'IMPOSITION DES SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT	135
Section 4 : Conséquences de nouvelles règles comptables de dépréciation sur les immobilisations incorporelles	136
Sous-section 1 : Les frais de développement et dépenses de conception de logiciels	137
Sous-section 2 : Brevets	138
Sous-section 3 : Dépenses d'acquisition de logiciels	139
Sous-section 4 : Frais d'établissement	140
CHAPITRE 2 : PROVISIONS POUR DEPRECIATION D'ELEMENTS DE L'ACTIF IMMOBILISE	141

Section 1 : Nouvelles règles comptables	141
Section 2 : Conséquences fiscales de ces nouvelles règles	143
TITRE 3 : STOCKS ET EN-COURS	147
CHAPITRE 1 : DEFINITION	147
CHAPITRE 2 : VALORISATION	149
Section 1 : Principes d'évaluation	149
Sous-section 1 : Biens acquis à titre onéreux : prix d'achat	150
Sous-section 2 : Biens produits par l'entreprise : coût de production	151
Section 2 : Méthodes d'évaluation	156
CHAPITRE 3 : DÉPRÉCIATION	158
Section 1 : Stocks	158
Section 2 : Travaux en cours	160
TITRE 4 : PREMIERE APPLICATION DES NOUVELLES REGLES COMPTABLES RELATIVES AUX ACTIFS	161
CHAPITRE 1 : REGIME COMPTABLE	161
Section 1 : Entrée en vigueur des nouvelles règles comptables relatives aux actifs	161
Section 2 : Portée du changement de méthode comptable	162
Sous-section 1 : Portée rétrospective ou prospective	162
Sous-section 2 : Impact du changement dans les comptes sociaux	163
Section 3 : Changements introduits par les nouvelles règles relatives aux actifs	164
Sous-section 1 : Méthode par composants	164
Sous-section 2 : Modifications d'options comptables	165
Sous-section 3 : Disparition des charges à répartir	166

CHAPITRE 2 : REGIME FISCAL	167
Section 1 : Conséquences fiscales du changement de méthode comptable	167
Section 2 : Première application de la méthode par composants	168
Sous-section 1 : Principes	168
Sous-section 2 : Mesure d'étalement des conséquences fiscales de la première application de la méthode par composants	169
A. CHAMP D'APPLICATION	169
B. PORTEE DE LA MESURE	170
C. ENTREE EN VIGUEUR	171
Section 3 : Transfert des charges à répartir dans un compte d'immobilisation	173
Section 4 : Modifications relatives aux frais de développement	174
TITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR DES NOUVELLES REGLES FISCALES RELATIVES AUX ACTIFS	175
Section 1 : Entrée en vigueur	175
Section 2 : Cas d'application anticipée dès 2004 des nouvelles règles comptables	176
Annexe 1 : Article 237 septies du CGI	
Annexe 2 : Décret n° 2005-1442 du 14 novembre 2005 relatif à la méthode par composants, mentionnée à l'article 237 septies du code général des impôts, et modifiant l'annexe II à ce code	
Annexe 3 : Décret n° 2005-1702 du 28 décembre 2005 relatif aux règles d'évaluation des immobilisations et des stocks portant application de l'article 53 A du code général des impôts et relatif aux renseignements à fournir par les entreprises en cas d'opération de fusion portant application de l'article 54 septies du code général des impôts	
Annexe 4 : Annexe A à la note de présentation de l'avis n° 2004-11 du 23 juin 2004 relatif aux modalités d'application de la comptabilisation par composants et des provisions pour gros entretien dans les organismes de logement social - Tableau de la Fédération des sociétés immobilières et foncières	
Annexe 5 : Annexe 1 à l'avis n° 2005-D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité afférent aux modalités d'application des règlements n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs	

INTRODUCTION

1. Conformément au règlement CE n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002, les sociétés qui font appel public à l'épargne sont tenues, pour chaque exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005, de préparer leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales retenues au niveau communautaire après examen par la Commission européenne. Les Etats membres ont par ailleurs la faculté d'étendre cette obligation aux comptes sociaux des sociétés faisant appel public à l'épargne, ainsi qu'aux comptes consolidés et/ ou aux comptes sociaux des autres sociétés.

La France n'a pas ouvert cette option pour les comptes sociaux mais a entrepris une modernisation du plan comptable général fondée sur les normes internationales. Une démarche de refonte des règles du plan comptable général applicables en matière de comptes sociaux des entreprises françaises a donc été engagée par le Comité de la Réglementation comptable (CRC), sur avis du Conseil national de la Comptabilité (CNC).

Les règles prévues en matière de définition, d'évaluation, de comptabilisation, de dépréciation et d'amortissement des actifs ont notamment été modifiées substantiellement par les règlements du CRC n° 2002-10 du 12 décembre 2002 et n° 2004-06 du 23 novembre 2004, homologués par arrêtés interministériels du 27 décembre 2002 (JO du 31 décembre 2002) et du 24 décembre 2004 (JO du 1^{er} janvier 2005). Il est précisé que ces règlements ont eu pour effet de modifier les règles applicables aux comptes sociaux des entreprises pour les exercices ouverts à compter de 2005.

Cette évolution comptable a pour conséquence une nécessaire adaptation des règles fiscales, que l'administration a engagée selon trois axes principaux : le maintien de la connexité de la fiscalité avec la comptabilité, la préservation de la neutralité fiscale et la simplicité des retraitements fiscaux. Il est par ailleurs rappelé qu'aux termes de l'article 38 quater de l'annexe III au code général des impôts, les entreprises doivent respecter les définitions du plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt.

La présente instruction a pour objet de commenter les conséquences fiscales liées aux principales modifications apportées aux règles du plan comptable général en matière de définition, d'évaluation, de comptabilisation, de dépréciation et d'amortissement des actifs. En outre, elle apporte des précisions sur les dispositions de l'article 237 septies du code général des impôts, qui prévoit notamment l'étalement des conséquences fiscales de la première application de la méthode par composants.

Champ d'application

Les règles exposées dans la présente instruction s'appliquent à toutes les entreprises, quelle que soit leur forme juridique, imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux et à l'impôt sur les sociétés. Cela inclut les établissements stables français d'entreprises étrangères, imposables en France selon les règles prévues en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux et d'impôt sur les sociétés. Les associations passibles de l'impôt sur les sociétés en application des dispositions de l'article 206 sont également comprises dans le champ d'application des nouvelles règles comptables et fiscales.

Ces règles s'appliquent également aux entreprises relevant des bénéficiaires agricoles, dont les résultats sont déterminés par application des règles prévues en BIC, conformément aux dispositions du I de l'article 72 et sous réserve de l'application de règles fiscales spécifiques à ces activités.

Enfin, il est fait application de certaines de ces règles en matière de bénéficiaires non commerciaux, notamment en matière d'amortissements, qui doivent être effectués suivant les règles applicables en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux conformément aux dispositions du 2° du 1 de l'article 93. La méthode par composants, qui modifie en partie les modalités de calcul des amortissements des immobilisations corporelles, trouve par conséquent à s'appliquer à ces activités.

La référence, dans le corps de l'instruction, à « l'entreprise » renvoie à toutes les entités comprises dans ce champ d'application.

Entrée en vigueur

Les règles exposées dans la présente instruction s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, sous réserve des précisions détaillées au titre 5.

Sauf mention contraire, les articles et annexes mentionnés sont ceux du code général des impôts. L'abréviation « PCG » sans référence de l'année renvoie au plan comptable général dans sa rédaction la plus récente au jour de parution de la présente instruction, telle que modifiée par les règlements du CRC.

TITRE 1 : DEFINITION ET VALORISATION DES ACTIFS IMMOBILISES

CHAPITRE 1 : DEFINITION DES ACTIFS IMMOBILISES

2. D'un point de vue fiscal, les dépenses qui ont pour effet d'augmenter l'actif net de l'entreprise au sens de l'article 38-2 ne sont pas immédiatement admises en déduction du résultat imposable. Il en va ainsi :

- des dépenses qui ont pour conséquence l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif (immobilisé ou circulant) ;
- des dépenses qui entraînent une augmentation de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé ;
- des dépenses qui prolongent d'une manière notable la durée probable d'utilisation d'un élément d'actif immobilisé.

Ces dépenses doivent normalement faire l'objet d'une inscription parmi l'actif immobilisé ou circulant de l'entreprise et peuvent, le cas échéant, être amorties ou faire l'objet de provisions pour dépréciation.

Comme il n'existe pas de définition fiscale autonome de la notion d'actif immobilisé, il convient, conformément aux dispositions de l'article 38 quater de l'annexe III, de se référer aux définitions édictées par le plan comptable général.

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 du CRC n^{os} 2002-10 et 2004-06 déjà cités.

Section 1 Dépenses ayant pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif immobilisé

Sous-section 1 : Les nouvelles règles comptables

3. Avant l'adoption du règlement du CRC n° 2004-06, le PCG définissait les actifs comme tout élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entreprise (article 211-1 du PCG). Les articles 1-1 et 2-2 du règlement CRC n° 2004-06 définissent désormais de manière plus précise la notion d'actif (article 211-1 du PCG), ainsi que les critères généraux de comptabilisation d'un actif (article 311-1 du PCG).

Ainsi, il résulte des articles 211-1 et 311-1 du PCG qu'un actif doit être constaté lorsque les quatre conditions suivantes sont simultanément réunies :

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

Les précisions suivantes ont été apportées par le normalisateur comptable sur ces conditions.

S'agissant du premier critère, il ne devrait avoir une portée pratique, sur le plan comptable, que pour les seules immobilisations incorporelles. C'est pourquoi l'article 211-3 du PCG précise qu'une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'entité (entreprise), c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée avec un contrat, un autre actif ou passif ;
- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

S'agissant de la notion d'avantages économiques futurs, elle est définie à l'article 211-2 du PCG dans les termes suivants : elle correspond aux flux nets de trésorerie futurs probables ou au potentiel de services attendus dans le cas des associations ou des entités relevant du secteur public.

Comme l'a précisé le CNC, le nouveau critère de fiabilité devrait en général être satisfait, les transactions avec les tiers permettant généralement d'identifier son coût d'acquisition ou de production (cf. avis du CNC n° 2004-15).

Dans les faits, les quatre critères définis ci-avant 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) ou de louage de brevets ou de marques, non plus qu'aux instruments financiers, tels que les titres immobilisés, les valeurs mobilières de placement, les prêts (cf. avis du CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 § 1).

Sous-section 2 : Conséquences fiscales sur l'entrée de nouveaux éléments à l'actif immobilisé

Les dépenses exposées par une entreprise devront désormais être inscrites à l'actif lorsqu'elles remplissent, comme sur le plan comptable, les quatre conditions décrites aux paragraphes précédents.

A. LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

4. 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.

I. Précision sur la notion de contrôle

5. Il est rappelé que le critère de propriété était déjà écarté dans certaines situations, telles que les constructions sur sols d'autrui, les agencements réalisés par le locataire (cf. documentation administrative 4 D-264 n° 2 en date du 26 novembre 1996). Pour ces éléments, les critères d'immobilisation demeurent inchangés.

Il en est de même des biens donnés à bail ou en crédit-bail qui sont exclus de la nouvelle définition. Par conséquent, ces biens doivent être maintenus à l'actif du bailleur ou crédit-bailleur, même si le locataire ou preneur du contrat de crédit-bail les contrôle. Corrélativement, les loyers ou redevances constituent des charges pour le locataire.

De même, aucune modification n'a été apportée à ce jour sur les contrats de concession, dans le cadre des délégations de service public. Les règles antérieures demeurent donc applicables.

Pour les autres éléments, le contrôle d'un élément étant généralement transféré en même temps que sa propriété juridique, la condition de contrôle devrait être satisfaite lorsque l'entreprise détient un droit de propriété sur l'élément concerné. En d'autres termes, il peut être considéré qu'une entreprise possède le contrôle d'un élément lorsqu'elle en maîtrise l'utilisation, en assume les coûts, notamment d'entretien, ainsi que la responsabilité en cas de dommage à autrui.

Toutefois, la simple détention d'un droit de propriété peut, dans certaines situations, ne pas être suffisante pour considérer qu'il y a contrôle, notamment en présence d'autres contrats, tels qu'un contrat de sous-traitance.

Exemple :

Soit une société A ayant conclu un contrat de sous-traitance avec une société X afin de fabriquer des pièces destinées à être intégrées dans les machines outils qu'elle fabrique. Aux termes du contrat, la société X est chargée de concevoir les moules destinés à fabriquer ces pièces par rapport aux caractéristiques techniques des machines et en assume les coûts. Toutefois, les coûts des moules sont refacturés à la société A dans le prix de vente des pièces fabriquées par X.

Par hypothèse, le contrat prévoit également que :

- les moules sont transférés gratuitement à l'issue de la production des pièces, ce transfert étant assorti de la faculté de les reprendre en cas de rupture anticipée du contrat ;
- la société A assume les risques liés au défaut de conception technique ou à l'insuffisance de commandes, en indemnisant la société X du coût des moules non encore refacturés.

Dans ces situations, les moules devront être inscrits à l'actif du donneur d'ordre, la société A, les clauses contractuelles permettant d'établir qu'il y a bien transfert des risques et des avantages économiques attachés à ces biens de la société X vers la société A.

Les trois autres conditions à remplir pour constater un actif, à savoir éléments identifiables, valeur économique positive pour l'entreprise et fiabilité suffisante de l'évaluation, ne devraient pas poser de difficulté. Ainsi, l'évaluation du coût des moules pourra être opérée à partir du coût de revient pour la société X.

Sur le plan comptable, les moules seront ainsi inscrits à l'actif du bilan de la société A avec comme contrepartie un compte de dettes vis-à-vis de la société X.

Il est rappelé à toutes fins utiles que lorsque les moules en question sont la propriété juridique du donneur d'ordre et mis à la disposition d'un sous-traitant, ces moules devraient rester inscrits au bilan du donneur d'ordre dès lors que ce dernier conserve généralement contractuellement le contrôle en termes de risques assumés.

II. Des critères d'immobilisation inchangés

6. 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 (art. 211-1-2 du PCG). S'agissant de la définition des stocks, il convient de se référer à la définition mentionnée à l'article 38 nonies de l'annexe III qui est conforme à la définition comptable.

Pour plus de précision sur cette distinction entre immobilisations et stocks, il convient de se reporter à la documentation administrative 4 C-2 en date du 30 octobre 1997, sous réserve des précisions données ci-après (cf. n° 10).

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 (cf. notamment arrêts CE 18 mai 1998 n° 132260 SA Comelli, CE 21 mars 1991 n° 57777, SARL Etablissements Menet). Cette règle ne concerne toutefois pas les biens donnés en location telles que les cassettes vidéo destinées à la location, qui constituent en principe des éléments acquis pour servir de manière durable à l'activité des entreprises (doctrine administrative 4 D-2662 n° 10 en date du 26 novembre 1996).

7. Sur le plan comptable, l'article 331-4 du PCG prévoit que les éléments d'actif non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan. Dans ce cas, ces éléments sont comptabilisés en charges de l'exercice.

Sur le plan fiscal, la tolérance fiscale relative aux dépenses d'acquisition de faible valeur prévue dans la doctrine administrative (DB 4 C 221 n^{os} 1 à 5 en date du 30 octobre 1997, modifiée par l'instruction 4 C-3-02 du 18 juin 2002), 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 hors taxes n'excède pas 500 euros peuvent par conséquent être déduites immédiatement en charges, sous réserve des précisions fournies par la doctrine précitée.

B. LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

8. Jusqu'à présent, un actif incorporel devait être constaté, lorsque les trois critères issus de la jurisprudence du Conseil d'Etat (arrêt du Conseil d'Etat du 21 août 1996, n° 154488 SA Sife) étaient remplis, à savoir :

- les droits constituant une source régulière de profit ;
- dotés d'une pérennité suffisante ;
- et cessibles.

La définition comptable des immobilisations incorporelles (art. 211-3 du PCG ; cf. n° 3) 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.

Dès lors, une immobilisation incorporelle doit répondre aux critères suivants :

- elle est source de profits futurs ;
- son utilisation est durable, et notamment excède l'exercice d'acquisition ;
- elle est identifiable distinctement de l'activité et cessible, ou doit avoir pour origine une protection juridique résultant d'un droit légal ou contractuel, ces deux derniers critères étant alternatifs.

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

Ces critères de définition et de comptabilisation s'appliquent quel que soit le mode d'acquisition des immobilisations en cause, et notamment aux immobilisations créées en interne. Ils doivent être retenus également en matière fiscale, afin de déterminer si les dépenses engagées correspondent à l'acquisition d'une immobilisation incorporelle ou doivent être déduites en charges.

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, y compris crédit-bail et locations avec option d'achat, ni aux contrats de louage de marque et de brevet. Pour ces contrats de location ou de concession, les critères dégagés par la jurisprudence pour l'identification d'un actif immobilisé incorporel à l'occasion du versement de redevances demeurent pleinement applicables et plus particulièrement, le critère de cessibilité dégagé dans la jurisprudence Sife précitée.

Sous-section 3 : Exemples d'application

9. Les commentaires ci-après abordent les principales nouveautés introduites dans le PCG par les deux règlements CRC n^{os} 2002-10 et 2004-06 sur certains types d'actifs, et plus particulièrement sur le traitement de certains actifs incorporels spécifiques.

A. LES PIÈCES DE RECHANGE ET DE SÉCURITÉ : CRITÈRE D'UTILISATION SUR PLUS D'UN EXERCICE

10. Conformément à la doctrine administrative 4 D-122 n° 22 du 26 novembre 1996, les pièces de rechange interchangeables doivent être considérées comme des stocks. À l'inverse, les pièces de rechange indispensables pour maintenir le potentiel d'une immobilisation et inutilisables pour un autre emploi doivent être regardées comme formant un tout unique avec l'immobilisation.

Jusqu'à présent, le PCG ne définissait pas de manière explicite le traitement des pièces détachées et de rechange. Désormais, il prévoit, en son article 321-14.3 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.

Cette règle générale comporte, toutefois, deux exceptions, lorsque :

- les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité sont utilisables sur une durée supérieure à douze mois, soit généralement sur plus d'un exercice ;
- s'ils ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle (cas de pièces non interchangeables par exemple).

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

Un traitement identique doit désormais être appliqué du point de vue fiscal. 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.

11. En ce qui concerne l'amortissement des pièces de rechange et de sécurité devant être immobilisées, deux situations doivent être distinguées (cf. avis n° 2005-D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence du CNC afférent aux modalités d'application des règlements du CRC n^{os} 2002-10 et 2004-06) :

- 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. En effet, ces pièces sont acquises dans le but d'éviter une interruption longue du cycle de production ou un risque en matière de sécurité, mais leur remplacement n'est pas planifié ;
- les pièces de rechange destinées à remplacer ou à être intégrées à un composant de l'immobilisation principale (sur cette notion de composant, cf. n^{os} 30 et suivants), et dont l'utilisation est planifiée, doivent être amorties à compter de la date de remplacement de la pièce, c'est-à-dire de son montage, sur la durée résiduelle d'amortissement du composant.

B. LICENCES UMTS : L'ABANDON DU CRITÈRE DE CESSIBILITÉ

12. Le CNC a défini, dans son avis n° 2002-B du 9 janvier 2002, le traitement comptable applicable à la redevance due par chaque titulaire d'autorisation d'établissement et d'exploitation d'un réseau de radiocommunications mobiles de troisième génération (licences UMTS).

Malgré l'absence de cessibilité de cette licence par les entreprises titulaires, il a été considéré que les montants versés pour son acquisition devaient être comptabilisés en tant qu'immobilisation incorporelle à l'actif du bilan, au moins pour la part fixe définie dès le début de l'exploitation, et éventuellement pour la part variable si elle peut être estimée avec une précision suffisante.

Il y a lieu de retenir, sur le plan fiscal, un traitement similaire à celui défini en matière comptable, compte tenu de l'abandon du critère de cessibilité dans les règles comptables désormais applicables pour la définition des actifs. En effet, ces droits qui ne correspondent pas à des contrats de location ne sont pas par conséquent exclus du champ d'application de la nouvelle définition des actifs (cf. n° 3).

C. LES FRAIS DE DEPOT DE MARQUES CREEES EN INTERNE : L'APPLICATION DU CARACTERE DE FIABILITE

13. Le 3 de l'article 311-3 du PCG prévoit que les dépenses engagées pour créer en interne notamment des marques ne doivent pas être comptabilisées en tant qu'immobilisations incorporelles, dans la mesure où ces dépenses ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Il en va de même des coûts ultérieurement engagés relatifs à ces dépenses internes.

Du point de vue fiscal, les coûts de cette nature, notamment les frais de recherche d'antériorité et de dépôt de marque à l'INPI ou de renouvellement liés aux marques développées en interne, doivent également être déduits immédiatement en charges. La doctrine antérieure est par conséquent rapportée.

En revanche, la doctrine administrative 4 C 2111 n° 12 en date du 30 octobre 1997, qui précise que les dépenses exposées lors de l'acquisition de brevets, marques de fabrique ou procédés de fabrication ne peuvent être comprises dans les charges déductibles, conserve toute sa portée.

D. ILLUSTRATION DE LA CONDITION D'AVANTAGES ECONOMIQUES FUTURS

14. Les avantages économiques futurs attendus par l'entreprise apparaissent de manière évidente lorsque l'entreprise acquiert une nouvelle immobilisation auprès d'un tiers. Des difficultés à estimer quels sont ces avantages peuvent toutefois apparaître dans les situations suivantes :

- réalisation de travaux internes à l'entreprise, dont le caractère rentable pour l'avenir peut ne pas être mis facilement en évidence : il s'agit en pratique des coûts engagés pour la recherche et le développement ;

- acquisition d'immobilisations corporelles qui ne procurent pas en tant que telles d'avantages économiques futurs, mais sont nécessaires à l'exploitation : il s'agit notamment des immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou d'environnement, ainsi que le remplacement de parties d'immobilisations corporelles pour réparation (cf. n^{os} 37 et suivants) ;

- acquisition de certains droits incorporels due à l'application d'une réglementation particulière.

I. Dépenses liées à la réalisation de travaux en interne

1. Les dépenses de recherche et développement

a) Rappel des régimes comptable et fiscal applicables jusqu'en 2004

15. Du point de vue fiscal, les dépenses de fonctionnement exposées dans des opérations de recherche scientifique ou technique peuvent, au choix de l'entreprise, être immobilisées ou déduites des résultats de l'année ou de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées (I de l'article 236). Le mode de comptabilisation des frais de recherche et développement détermine le régime fiscal applicable aux dépenses de fonctionnement visées au I de l'article 236, cette décision de gestion étant opposable distinctement pour chaque projet de recherche, et s'appliquant à l'ensemble des dépenses engagées au titre du même projet (cf. pour plus de précisions, la documentation administrative 4 C-232 en date du 30 octobre 1997).

En matière comptable, les frais de recherche et de développement pouvaient, à titre exceptionnel, être inscrits en immobilisation incorporelle à la double condition qu'ils se rapportent à des projets nettement individualisés ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale et que leur coût puisse être distinctement établi (art. 361-2 du PCG 1999).

Pour l'application de ces dispositions comptables, trois phases de recherche ont été identifiées : phase de recherche fondamentale, phase de recherche appliquée et phase de développement expérimental. Ces trois phases étaient considérées comme des opérations de recherche scientifique ou technique au sens du I de l'article 236 (cf. documentation administrative 4 C-232 n° 3 en date du 30 octobre 1997).

Du point de vue comptable, les frais engagés au titre de la phase de recherche fondamentale ne pouvaient jamais faire l'objet d'une inscription à l'actif. Seuls les frais engagés au titre des phases de recherche appliquée et de développement expérimental pouvaient être inscrits à l'actif.

Les frais ainsi inscrits à l'actif étaient amortissables sur une durée maximale de cinq ans, sauf période plus longue pour des projets particuliers, dans la limite de la durée d'utilisation des actifs concernés (art. 361-3 du PCG 1999). Il en était de même sur le plan fiscal.

b) Le nouveau régime comptable et ses conséquences fiscales

16. Le traitement comptable des frais de recherche est désormais défini à l'article 311-3 du PCG.

• **Une nouvelle définition des opérations de recherche et développement**

17. Deux phases seulement sont désormais distinguées : la phase de recherche et la phase de développement, et non plus trois comme précédemment (cf. avis du CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, § 3.3.2 et 3.3.3). Lorsque la phase de recherche ne peut être distinguée de la phase de développement, les dépenses relatives à l'ensemble du projet de recherche sont comptabilisées de manière similaire aux charges engagées au titre de la phase de recherche.

Exemples d'activités de recherche :

- les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ;
- la recherche, l'évaluation et la sélection finale d'applications éventuelles de résultats de recherche ou d'autres connaissances ;
- la recherche de solutions alternatives pour les matières, dispositifs, procédés, systèmes ou services ;
- la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités d'utilisation de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

Exemples d'activités de développement :

- la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes ;
- la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;
- la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote qui n'est pas d'une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;
- la conception, la construction et les tests pour des matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés ;
- les coûts de développement et de production des sites Internet.

Cette nouvelle classification des opérations de recherche et développement n'emporte pas de conséquence sur la nature des opérations de recherche mentionnées au I de l'article 236. Les précisions apportées au n° 3 de la documentation administrative 4 C 232 en date du 30 octobre 1997 demeurent valables, les activités de recherche appliquée étant transférées dans la plupart des cas sous la rubrique « d'opérations de développement expérimental ».

• **Un nouveau traitement des frais de recherche et développement suivant leur nature**

18. En application de l'article 311-3 du PCG, les coûts engagés lors de la phase de recherche doivent dans tous les cas être comptabilisés en charge.

En revanche, les coûts engagés lors de la phase de développement peuvent être comptabilisés à l'actif à la condition qu'ils se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale. L'entreprise doit par conséquent démontrer qu'elle remplit simultanément les six conditions suivantes :

- 1 - la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente doit être démontrée ;
- 2 - l'entreprise a l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- 3 - l'entreprise a la capacité d'utiliser ou de vendre cette immobilisation incorporelle ;

4 - l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs ; l'entreprise doit notamment démontrer l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;

5 - l'entreprise dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation ;

6 - l'entreprise a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Il demeure possible aux entreprises de comptabiliser en charges l'ensemble des coûts, y compris lorsque les frais engagés au titre de l'opération de développement répondent aux critères généraux d'une immobilisation ; toutefois, la méthode de l'inscription à l'actif des coûts éligibles est préférentielle, ce qui signifie qu'elle est définitive, sauf cas exceptionnel de changement de méthode.

Sur le plan fiscal, les mêmes définitions qu'en comptabilité seront retenues. Ainsi, les mêmes critères d'immobilisation que ceux définis par le règlement comptable seront appliqués. Il est rappelé à cet égard que les dispositions de l'article 236 permettent certes une déduction immédiate en charges des coûts de fonctionnement d'opérations de recherche et développement qui constituent en principe des immobilisations mais ne permettent pas d'immobiliser des dépenses revêtant le caractère de charges sur le plan comptable.

Par ailleurs, s'agissant des dépenses de développement, le traitement comptable retenu par l'entreprise d'activation ou de déduction en charges de ces dépenses détermine le régime fiscal applicable à ces dépenses. Autrement dit, l'option prise par l'entreprise sur le plan comptable constitue une décision de gestion qui lui est opposable. **Conformément au texte comptable, l'option doit donc désormais être exercée pour l'ensemble des projets de l'entreprise, et non projet par projet. En outre, l'option pour l'activation des frais de développement constitue une méthode préférentielle du point de vue comptable : elle est par conséquent définitive, sauf cas exceptionnel de changement de méthode (cf. articles 120-4 et 130-5 du PCG).**

• Contenu des dépenses de fonctionnement

19. Il est rappelé que les seuls coûts éligibles au dispositif de déduction immédiate sont les coûts de fonctionnement, à l'exclusion des sommes consacrées à l'acquisition ou à la construction d'éléments de l'actif immobilisé, dont la déduction n'est possible que par l'amortissement (cf. documentation administrative 4 C 232 n° 5 en date du 30 octobre 1997).

Sur le plan comptable, les frais de développement ne sont activables qu'à partir de la date à laquelle les six conditions d'activation reprises au n° 18 sont remplies. Les dépenses comptabilisées antérieurement à cette date ne peuvent plus être activées (cf. avis du CNC n° 2004-15 § 4.3.2.1).

Dès lors, il existe une coïncidence entre, d'une part, la date d'activation des coûts et, d'autre part, la date de début de la phase de développement, et aucun coût antérieur à cette date, même s'il est engagé au cours de l'exercice d'activation des dépenses, ne peut faire l'objet d'une activation, tant comptablement que fiscalement.

20. S'agissant de l'application de ces précisions aux entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles et des bénéficiaires non commerciaux, les précisions données au n° 11 de la DB 4 C 232 en date du 30 octobre 1997 demeurent valables.

2. Dépenses de conception de logiciels

21. Les définitions et traitements comptables antérieurs demeurent applicables (art. 331-3 du PCG inchangé), ce qui implique une distinction entre d'une part les logiciels autonomes relevant de l'article 331-3 du PCG précité, et d'autre part les logiciels intégrés à un projet de développement qui doivent suivre le traitement des coûts de développement.

Les précisions antérieurement apportées dans l'instruction administrative 4 E-2-99 en date du 2 mars 1999 demeurent par conséquent applicables, notamment s'agissant de l'application des dispositions du I de l'article 236. A cet égard, il est rappelé que, lorsque conformément aux dispositions comptables, les dépenses pour la création de logiciels en interne sont immobilisées, l'entreprise peut, si elle fait le choix de la déduction immédiate sur le plan fiscal, amortir la totalité du coût du logiciel dès la clôture de l'exercice au cours duquel il a été inscrit à l'actif en constatant un amortissement dérogatoire complémentaire.

Sur le plan comptable, le coût d'une immobilisation incorporelle développée en interne comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'entreprise. Ces coûts incluent, le cas échéant, les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciels, c'est-à-dire les logiciels de gestion intégrés. Dans ces conditions, ces logiciels intégrés dans les opérations de développement sont soit immobilisés soit comptabilisés en charges suivant l'option comptable retenue pour les coûts de développement.

Afin de maintenir une option fiscale autonome pour les logiciels et compte tenu des difficultés pouvant apparaître quant à la distinction de logiciels autonomes ou intégrés à un projet de développement, il sera admis que les logiciels immobilisés sur le plan comptable, qu'ils soient autonomes ou intégrés à un projet de développement, puissent, si l'entreprise choisit de les déduire immédiatement sur le plan fiscal, faire l'objet d'un amortissement dérogatoire complémentaire comme rappelé précédemment (cf. également pour plus de précisions, l'instruction administrative 4 E-2-99 en date du 2 mars 1999).

3. Dépenses de création de site Internet

22. Le régime comptable des dépenses de création de site Internet a été précisé par le CNC dans son avis n° 2003-05 du 1^{er} avril 2003. Les coûts de création de sites Internet doivent être inscrits à l'actif si l'entreprise démontre qu'elle remplit simultanément les conditions suivantes :

- le site Internet a de sérieuses chances de réussite technique ;
- l'entreprise a l'intention d'achever le site Internet et de l'utiliser ou de le vendre ;
- l'entreprise a la capacité d'utiliser ou de vendre le site Internet ;
- le site Internet générera des avantages économiques futurs ;
- l'entreprise dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre le site Internet ;
- l'entreprise a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site Internet au cours de son développement.

Trois phases sont par ailleurs identifiées dans le processus de création d'un site : la phase de recherche préalable, la phase de développement et de mise en production et la phase d'exploitation. En principe, seuls les coûts engagés au titre de la phase de développement et de mise en production doivent être immobilisés, sous réserve du respect des conditions d'inscription à l'actif exposées ci-dessus (n° 18) ; les coûts engagés au titre des autres phases doivent en principe être comptabilisés en charges dans tous les cas.

Sur le plan fiscal, le régime des dépenses de création de site Internet a été précisé dans l'instruction administrative 4 C-4-03 en date du 9 mai 2003. Les dépenses de création ou d'acquisition de sites Internet se traduisent en principe par l'entrée d'un nouvel élément à l'actif de l'entreprise et ne peuvent donc pas être comprises dans les charges déductibles. Toutefois, les dépenses de création ou d'acquisition de sites assimilables aux frais qu'engage une entreprise pour la création ou l'acquisition de logiciels sont soumises aux règles applicables pour ces opérations, à savoir respectivement la possibilité, quel que soit le traitement comptable, de déduire immédiatement les charges en application du I de l'article 236, et la possibilité d'amortir les logiciels acquis sur douze mois en application du II de l'article 236. En revanche, les frais liés à la création ou à l'acquisition d'un nom de domaine constituent en principe des éléments incorporels non amortissables dès lors que les droits attachés à l'enregistrement du nom ne sont pas limités dans le temps et que ses effets bénéfiques sur l'exploitation ne prennent pas fin à une date déterminée, normalement prévisible lors de sa création ou de son acquisition.

23. Les précisions antérieurement données comptablement (avis du CNC n° 2003-05 du 1^{er} avril 2003) et fiscalement (BOI 4 C-4-03 en date du 9 mai 2003) demeurent applicables, à l'exception du traitement fiscal des noms de domaine créés par l'entreprise (§ 25 et suivants de l'instruction précitée). Désormais, les coûts relatifs à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine ne seront inscrits à l'actif que lorsque l'entreprise a choisi d'inscrire à l'actif en tant qu'immobilisation incorporelle l'ensemble des coûts éligibles engagés au titre de la phase de développement et de production.

4. Brevets et marques développés en interne

24. Comptablement, les brevets créés en interne peuvent être immobilisés ou comptabilisés en charge dans les mêmes conditions que les frais de développement. Fiscalement, il convient par conséquent d'appliquer aux frais de dépôt de brevets le même régime qu'antérieurement : ces frais sont en principe constitutifs d'immobilisations incorporelles, mais peuvent faire l'objet d'une déduction immédiate si l'option en ce sens a été exercée globalement pour l'ensemble des frais de développement par l'entreprise.

Pour le nouveau régime applicable aux dépenses de marques créées en interne : voir n° 13.

II. Précisions relatives à divers droits incorporels acquis en raison de dispositions réglementaires ou contractuelles particulières

1. Quotas d'émission de gaz à effet de serre

25. A compter du 1^{er} janvier 2005, des quotas d'émission de gaz à effet de serre sont alloués aux exploitants d'installations rejetant des gaz à effet de serre dans l'atmosphère (art. L. 229-5 et suivants du code de l'environnement). Les activités concernées ont été définies par décret (annexe au décret n° 2004-832 du 19 août 2004) : activités du secteur de l'énergie (certaines installations de combustion, raffineries de pétrole, cokeries), et activités industrielles hors secteur de l'énergie (production et transformation de métaux ferreux, industrie minérale, fabrication de pâte à papier, de papier et de carton). Les quotas sont attribués pour une période de trois ans à compter du 1^{er} janvier 2005, puis par périodes de cinq ans.

Au 31 décembre de chaque année, les exploitants concernés doivent restituer à l'Etat un nombre de quotas égal au total des émissions de gaz à effet de serre réalisées dans leurs installations, que les quotas aient été attribués à l'origine ou acquis sur le marché.

Ces quotas constituent sur le plan juridique des biens meubles, matérialisés par une inscription au compte de leur propriétaire dans le registre national. Ils sont librement cessibles.

Du point de vue comptable (avis du Comité d'urgence du CNC n° 2004-C du 23 mars 2004), les quotas constituent des immobilisations incorporelles qui doivent être inscrites au bilan en tant que telles à compter de la date d'attribution ou d'acquisition. Ils doivent être évalués à la valeur vénale, correspondant à la valeur de marché ou à défaut à une valeur d'expert ou déterminée par référence à d'autres marchés. Si aucune estimation n'est fiable, une valeur nulle est retenue. Par ailleurs, les émissions effectives au cours de l'année doivent être constatées en comptabilité par l'inscription d'un passif dont le montant correspond aux quotas à restituer.

Une charge n'est comptabilisée que lorsque le montant des quotas à restituer à l'Etat excède le montant des quotas disponibles inscrits à l'actif du bilan. Par ailleurs, des charges ou produits complémentaires peuvent être constatés lorsque la valeur des quotas acquis inscrits à l'actif du bilan diffère de la valeur des quotas à restituer.

Cas particulier des entreprises de négoce de droits :

26. Dans la mesure où, pour les entreprises de négoce de ces quotas, la détention de droits n'est pas liée à un processus de production générant des émissions, ces derniers ne constituent pas des actifs immobilisés incorporels, mais un actif circulant, qui peut le cas échéant faire l'objet d'une dépréciation.

Du point de vue fiscal, un traitement similaire au traitement comptable sera appliqué aux quotas d'émission de gaz à effet de serre attribués ou acquis.

2. Indemnités de mutation versées par les sociétés à vocation sportive

27. Le règlement du CRC n° 2004-07 du 23 novembre 2004 a défini les modalités de traitement comptable des indemnités de mutation versées par les sociétés à objet sportif visées à l'article 11 de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984. Il a été considéré que le versement de ces indemnités correspond à l'acquisition de droits contractuels et, donc, d'immobilisations incorporelles.

Il s'agit d'une immobilisation amortissable, dès lors que son utilisation, limitée par la durée du contrat, est déterminable.

A compter du 1^{er} janvier 2005, les indemnités versées doivent être immobilisées et amorties sur la durée du contrat dans la limite de cinq ans. La dépense étant immobilisée dès l'origine, il n'y a pas de divergence entre les règles comptables et fiscales.

Section 2 : Dépenses relatives à des immobilisations existantes

Sous-section 1 : Nouvelles règles comptables et fiscales

A. Régime fiscal et comptable antérieur

28. Il était antérieurement prévu un traitement distinct selon la nature de la dépense. En principe, toutes les dépenses ayant pour conséquence d'augmenter la valeur d'un actif immobilisé ou d'en prolonger la durée probable d'utilisation devaient faire l'objet d'une inscription à l'actif. En revanche, les dépenses qui n'étaient engagées que dans le seul but de maintenir l'actif immobilisé en état de fonctionnement jusqu'au terme de sa durée d'utilisation initiale devaient être comptabilisées en charges (cf. documentation administrative 4 C 212 et 4 C 213 en date du 30 octobre 1997).

Une jurisprudence constante a consacré ces principes par le passé, les difficultés d'application relevant essentiellement de l'appréciation des éléments d'espèce (nature des dépenses en cause et de l'utilité des biens ou services acquis). D'une manière générale, les seules dépenses d'entretien et de réparation pouvaient donc être admises dans les charges immédiatement déductibles. Il en a été jugé ainsi notamment de dépenses périodiques de ravalement, réfection de toiture, peintures, revêtements de sol, etc. Au contraire, les dépenses d'installations générales (électricité, téléphone...) et d'agencements et aménagements importants des constructions sont le plus souvent analysées comme revêtant le caractère d'immobilisations amortissables.

Les entreprises pouvaient, en outre, constituer des provisions pour grosses réparations en vue de couvrir ces frais. Les grosses réparations objet de la provision ont été définies, du point de vue fiscal, par la jurisprudence : il s'agit de travaux d'une importance excédant celle des opérations courantes d'entretien et de réparation et consistant en la remise en état, la réfection, voire le remplacement, d'équipements qui, au même titre que les gros murs, les charpentes et les couvertures, sont essentiels pour maintenir l'immeuble en état d'être utilisé conformément à sa destination (CE 30 mai 1980, n° 19387). Toutefois cette provision, pour être déductible, ne pouvait couvrir des dépenses qui auraient pour effet d'augmenter la valeur de l'actif ou de prolonger sa durée d'utilisation. Enfin, une estimation précise et fiable est indispensable, cette condition relevant du régime général de déduction des provisions fixé à l'article 39-1-5° (cf. pour plus de précisions, documentation administrative 4 E 2352 n° 9 et suivants en date du 26 novembre 1996).

B. Nouveau régime fiscal et comptable

29. Conformément à l'article 311-1 du PCG, il doit être appliqué les mêmes règles d'activation pour les coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle ou 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 engagées 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.

Il convient d'appliquer sur le plan fiscal ces nouveaux critères d'identification d'une immobilisation aux dépenses réalisées sur des immobilisations existantes. Cette modification devrait avoir un impact mineur, sous réserve des précisions apportées au n° 37 sur la date d'appréciation de ces nouveaux critères. En effet, l'augmentation des avantages économiques devrait résulter de l'augmentation de la durée probable d'utilisation de l'actif associé et donc des flux nets de trésorerie (cf. n° 14). Par ailleurs, l'augmentation des avantages économiques devrait également avoir pour effet d'accroître la valeur de l'immobilisation.

Toutefois, l'application de l'approche par composants définie à l'article 311-2 du PCG et reprise sur le plan fiscal à l'article 15 bis de l'annexe II constitue la principale nouveauté dans le traitement de ces dépenses ultérieures sur des actifs existants.

Sous-section 2 : L'approche par composants

A. DEFINITION DE LA NOTION DE COMPOSANTS

30. La notion de composant est définie en matière comptable à l'article 311-2 du PCG. Du point de vue fiscal, il a été fait référence à la notion de composant dans les dispositions de l'article 237 septies, qui fixent plus spécifiquement les règles applicables aux conséquences fiscales de la première application de la méthode par composants. Il convient ainsi de se référer à la définition figurant à l'article 15 bis de l'annexe II.

31. Sont 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 sera appelée : « la structure ». A titre d'illustration, les structures des immobilisations suivantes sont :

- pour les avions : la carlingue ;
- pour les immeubles : le gros-œuvre ;
- pour les véhicules routiers : le châssis et la coque des véhicules ;

sous réserve de l'identification des autres éléments de ces immobilisations en tant que composants.

➤ Notion d'élément principal

32. Les composants ne doivent être identifiés que s'ils représentent un élément substantiel de l'immobilisation, ce caractère pouvant être apprécié au regard de différents critères. 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, ce caractère significatif étant défini ci-dessous. Ces seuils de significativité représentent donc une sécurité juridique pour les entreprises, qui ne seront pas tenues de justifier de l'absence de décomposition des éléments inclus dans les tolérances mentionnées ci-après.

Bien entendu, une entreprise pourra identifier des composants pour des seuils inférieurs, si elle estime que ces éléments répondent à la définition comptable des composants.

1 - La valeur d'acquisition du composant : il doit avoir une valeur significative.

Sur le plan fiscal, il sera admis, par parallélisme avec la tolérance relative aux immobilisations de faible valeur, que les composants ayant une valeur unitaire inférieure à 500 € hors taxes ne soient pas identifiés en tant que tels, sous réserve des précisions ci-après au 3^{ème} tiret ;

2 - La valeur relative du composant par rapport à l'ensemble de l'immobilisation : il doit avoir une valeur significative par rapport au prix de revient total de l'immobilisation.

Ainsi, il sera également admis 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 ;

3 - L'importance du composant eu égard à l'activité de l'entreprise : lorsque les éléments pris individuellement ne sont pas considérés comme principaux selon les critères définis ci-dessus mais que l'entreprise dispose d'un grand nombre de ces éléments, elle peut considérer nécessaire d'identifier un composant à raison de l'élément concerné.

Ce dernier critère devrait être particulièrement opérant pour les immobilisations qui sont l'objet même de l'activité de l'entreprise, telles que les biens donnés en location par une entreprise spécialisée dans cette activité.

Exemples

Exemple n° 1

Une entreprise individuelle exerce une activité de commerce de détail de produits alimentaires. Elle acquiert un bac réfrigérant d'une valeur de 2 000 € dont la durée d'utilisation attendue est de cinq ans. Toutefois, les ampoules électriques incorporées au bac, estimées à 300 €, devraient être changées annuellement. Par ailleurs, le moteur, estimé à 1 000 €, devrait être remplacé au bout de trois ans.

- les ampoules électriques correspondent à 15 % de la valeur du bac ; toutefois, compte tenu de leur faible valeur et de la courte durée d'utilisation prévue, elles ne seront pas considérées comme un composant ;

- le moteur correspond à 50 % de la valeur du bac ; sa valeur dépasse 500 €. Compte tenu de ces critères, cet élément devra être identifié comme un élément principal susceptible d'être qualifié de composant.

Les hypothèses figurant dans cet exemple n'ont pas vocation à servir de norme, mais seulement pour objet d'illustrer les éléments qui pourraient être considérés comme principaux.

Exemple n° 2

Une entreprise ayant une activité de location de longue durée de voitures constate que les pneus des véhicules loués doivent être remplacés tous les deux ans. L'équipement en pneus d'un véhicule pris isolément a une valeur de 400 €.

Cette valeur représente moins de 15 % de la valeur des véhicules acquis neufs et, appréciée unitairement, est inférieure à 500 €, ce qui pourrait permettre de considérer que ces pneus ne constituent pas un composant. Cependant, le coût de remplacement des pneus est significatif compte tenu du volume de la flotte louée, et l'entreprise choisit à ce titre d'identifier un composant.

Là encore, cet exemple n'est qu'indicatif et ne présume pas de la décomposition qui pourra être effectuée par les entreprises suivant leur situation.

➤ **Notion de durée réelle d'utilisation**

33. 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, par conséquent, 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, mais généralement sur la base d'une utilisation « moyenne » ;

- 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.

A titre d'exemple, la durée réelle d'utilisation d'un véhicule de tourisme dans une entreprise qui le destine à son personnel commercial, et le conserve à ce titre plusieurs années, est différente de la durée d'utilisation de ce même véhicule dans une entreprise de location de voitures, qui revend le véhicule peu de temps après son acquisition.

Dès lors, un élément devant être remplacé au bout de plusieurs années serait identifié comme composant, sous réserve du respect des autres critères définissant le composant, dans la première entreprise, mais pas dans l'entreprise de location de voiture à laquelle le remplacement n'incombe jamais compte tenu de la cession à court terme des biens.

L'identification d'un composant ne doit par conséquent pas être opérée à partir de la durée d'usage prévue au 2° de l'article 39-1 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 ou deux remplacements. Par ailleurs, la différence entre la durée réelle d'utilisation du composant et celle de l'immobilisation doit revêtir un caractère significatif.

Ainsi, il sera admis que les éléments principaux 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. Bien entendu, dans ce cas, les dispositions de l'article 39 B ne trouveront pas à s'appliquer à l'allongement de la durée d'amortissement.

De la même manière, les éléments considérés comme principaux par exemple du fait de leur coût mais ayant une durée d'utilisation inférieure à douze mois n'ont pas à être identifiés comme composant.

Exemple

Une entreprise de transport routier détient une flotte de camions, dont les pneus doivent être régulièrement changés. Ces pneus répondent à la définition des composants. Toutefois, la durée moyenne d'utilisation des pneus est inférieure à douze mois. Dès lors, l'entreprise est admise à n'identifier aucun composant. Lors des remplacements, les coûts de remplacement sont traités en charges.

➤ Notion de remplacement

34. Un composant ne peut être identifié que si son remplacement est prévu au cours de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation, telle que définie ci-dessus (n° 33), c'est-à-dire en tenant compte de l'utilisation de l'immobilisation, de la politique de cession de l'entreprise. Peu importe en revanche le nombre de remplacements en cause. Ainsi, l'identification d'un composant n'implique pas que cet élément soit remplacé au moins deux fois au cours de la durée d'utilisation de l'immobilisation.

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.

Ainsi, si des remplacements n'interviennent qu'après que l'immobilisation aura été cédée compte tenu de la durée réelle d'utilisation prévue, aucun composant ne devrait alors être identifié.

Bien entendu, les éléments principaux ne doivent être décomposés que si les remplacements incombent à l'entreprise. A titre d'exemple, dans le contrat de crédit-bail, les éléments constitutifs de composants, mais dont le remplacement incombe contractuellement au crédit-preneur, ne doivent pas être identifiés en tant que tels chez le crédit-bailleur.

Pour les cas d'identification de composants alors même qu'aucun remplacement n'avait été prévu, mais a été rendu nécessaire en cours d'utilisation de l'immobilisation, cf. ci-dessous n° 38.

B. LA METHODE PAR COMPOSANTS

35. Conformément à l'article 15 bis de l'annexe II, les éléments d'une immobilisation répondant à la définition donnée ci-dessus doivent être comptabilisés à l'actif du bilan, distinctement de la structure. Ces éléments font l'objet d'un plan d'amortissement propre en application de l'article 15 bis de l'annexe II. Des précisions sont données ci-après sur la valorisation (n°s 72 et suivants) et les modalités d'amortissement (n°s 107 et suivants) des composants.

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. Des précisions sont également données ci-après sur les modalités de traitement du remplacement d'un composant (n^{os} 38 et 74) et sur les conséquences de la première application de la méthode par composants (n^{os} 168 et suivants).

Il en va de même dans le cas où l'entreprise n'a pas identifié un élément, dès l'origine, comme un composant car cet élément ne remplissait pas les critères définis ci-dessus aux n^{os} 31 à 34, mais constate ultérieurement qu'il satisfait ces critères, l'élément devant alors être identifié comme composant à la date de cette constatation.

Sur le plan comptable, cette nouvelle règle a pour corollaire l'impossibilité désormais pour les entreprises de constater des provisions pour grosses réparations destinées à couvrir les charges de remplacement des composants tels que définis ci-dessus (cf. n^o 31).

C. MODALITES D'APPLICATION PRATIQUE

36. La définition des composants prévue à l'article 15 bis de l'annexe II retient les mêmes critères d'identification des composants que celle prévue à l'article 311-2 du PCG. Dans ces conditions, il doit y avoir identité entre les éléments considérés comme des composants sur le plan comptable et au regard de l'article 15 bis de l'annexe II.

Ainsi, la méthodologie décrite par le Comité d'urgence du CNC dans son avis n^o 2003-E en date du 9 juillet 2003 peut être transposée pour identifier des composants au sens de l'article 15 bis de l'annexe II.

Une première étape technique peut s'avérer nécessaire dans un premier temps, surtout pour des biens spécifiques, 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 ou, le cas échéant, à la constatation de provisions pour grosses réparations par le passé.

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.

S'agissant des immeubles, il est possible de se référer à deux études sectorielles : une réalisée par les organismes de logements sociaux, l'autre par la fédération des sociétés immobilières et foncières (cf. annexe 4).

L'avis du CNC n^o 2004-11 du 23 juin 2004 présente les types de composants pouvant être identifiés dans les immeubles de logement social, à partir des critères de durée de vie des différents éléments des constructions et de leur importance dans le coût global, et de fréquence de renouvellement des différents éléments des constructions sans prise en considération du coût.

Il ressort de cette étude une décomposition minimale en quatre composants : menuiseries extérieures, chauffage collectif ou individuel, étanchéité, ravalement avec amélioration, en sus de la « structure » de l'immeuble demeurant après décomposition. Trois composants supplémentaires sont en outre identifiés, selon la situation et l'état des immeubles : électricité, plomberie/ sanitaire, ascenseur.

Toutefois, il convient de relativiser la portée de ces études sectorielles pour des entreprises dont l'objet n'est pas la location d'immeubles. En effet, l'identification de composants peut différer d'une entreprise à une autre, y compris dans un même secteur d'activité, en raison de critères purement individuels : mode d'utilisation des actifs, niveaux de qualité ou de performance attendus, politique d'entretien, politique de cession, etc, même si à terme des décompositions types pourront voir le jour.

Dans ce contexte, il sera admis que le niveau de décomposition retenu en matière comptable ne soit pas remis en cause sous réserve qu'il ne résulte pas d'erreurs manifestes. A cet égard, le niveau de décomposition au sein d'une même entreprise d'immobilisations de même nature doit être identique sauf justification par l'entreprise de conditions particulières, par exemple d'emploi ou d'usure des biens. En outre, pour les entreprises établissant des comptes consolidés, le niveau de décomposition retenu pour l'établissement des comptes sociaux devrait, dans la plupart des cas, être identique à celui adopté pour l'établissement des comptes consolidés.

Par ailleurs, il est rappelé que, sauf dans les cas manifestement abusifs (notamment lors de manquements exclusifs de bonne foi, erreurs répétées ou graves), les dispositions de l'article 39 B ne seront pas opposées ; ainsi, en cas de non-inscription à l'actif, par erreur, de dépenses de remplacement d'éléments constitutifs de composant, l'entreprise retrouvera son droit à pratiquer un amortissement dans les conditions de droit commun dès l'inscription à son actif (cf. réponses ministérielles Charmant, AN n° 8757 du 14 juin 1961 et Sergheraert, AN n° 8121 du 26 avril 1982).

Sous-section 3 : Les dépenses d'entretien et de réparation

A. LES DEPENSES D'ENTRETIEN ET DE REPARATION

37. Conformément à la documentation administrative 4 C-222 en date du 30 octobre 1997, peuvent être comprises parmi les charges les dépenses qui n'ont 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 de l'article 311-1 du PCG, 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.

Il convient désormais d'appliquer cette même règle sur le plan fiscal conformément à l'article 38 quater de l'annexe III. 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.**

➤ Incidences de cette nouvelle règle sur les remplacements imprévus d'éléments d'immobilisations corporelles en cas d'accident

38. Les remplacements d'éléments significatifs indispensables au fonctionnement doivent être immobilisés, dès lors qu'à la date de ce remplacement, l'immobilisation ne peut plus être utilisée en l'absence de ce remplacement. En effet, dans cette situation, les avantages économiques attachés à l'immobilisation sont nuls, cette dernière ne pouvant plus être utilisée.

Ces dépenses doivent être traitées comme des composants, tant du point de vue comptable que fiscal, sous réserve de la tolérance fiscale prévue aux n°s 32 et 33. Dans ces conditions, 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. A cette fin, la VNC de l'élément remplacé doit être reconstituée en deux temps :

- la reconstitution de la valeur brute de l'élément remplacé à la date du remplacement, selon une méthode rationnelle et cohérente, lorsque le prix d'origine de l'élément remplacé ne peut être déterminé avec précision (cf. pour plus de précisions, n° 73) ;

A titre d'exemple, lorsque le remplacement porte sur un élément incorporé à un immeuble, la valeur brute de l'élément remplacé pourra être reconstituée à partir de la valeur à neuf du nouveau composant corrigée du taux d'inflation depuis la date d'investissement d'origine ou de l'indice du coût de la construction ;

- la reconstitution des amortissements pratiqués sur cet élément à partir de sa valeur brute reconstituée et en fonction de la durée d'amortissement de l'immobilisation.

Cependant, il sera admis, à titre de simplification, que pour les petites et moyennes entreprises, 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 fixés au deuxième alinéa de l'article 17 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 modifié, soit un total du bilan inférieur ou égal à 3 650 000 €, un chiffre d'affaires inférieur ou égal à 7 300 000 €, et un nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice inférieur ou égal à 50.

A titre d'exemple, les modalités de comptabilisation des opérations d'échanges standard d'éléments d'immobilisations corporelles seront affectées par cette nouvelle règle. Selon la doctrine précédemment applicable, les échanges standard d'éléments d'immobilisation corporelle qui n'avaient pour effet, ni de prolonger la durée de vie de l'immobilisation au-delà de la durée normale d'utilisation, ni d'en améliorer la valeur, étaient comptabilisés et déduits en charge. Or, la modification de l'approche comptable, qui prévoit d'apprécier la durée d'utilisation de l'immobilisation à la date du remplacement ou de la réparation, implique de comptabiliser à l'actif les dépenses relatives à ces remplacements ou réparations, y compris lorsqu'il s'agit de simples échanges standard.

Il est précisé que, lorsque le composant de remplacement ne revêt pas un caractère significatif, ce caractère pouvant être apprécié par rapport aux critères fixés plus haut aux n^{os} 32 et 33, et que ce remplacement n'a pas été considéré en tant que composant sur le plan comptable, la méthode par composant n'est pas appliquée au remplacement proprement dit. Dès lors, dans ce cas, le coût du remplacement n'est pas inscrit à l'actif, mais peut être immédiatement comptabilisé en charges. En contrepartie, la valeur nette comptable de l'élément remplacé n'est pas comptabilisée en charges.

39. Exemple

Soit un camion acquis le 1^{er} janvier N par une entreprise A, qui a prévu de le revendre après cinq ans d'exploitation. Ce camion a été acheté pour une valeur de 50 000 €. Aucun remplacement d'élément significatif du camion n'ayant été prévu par l'entreprise A, aucun composant n'a été identifié. Le véhicule est par conséquent amorti selon cinq annuités de 10 000 €.

Toutefois, en janvier N+2, le moteur du camion tombe en panne accidentelle et doit être intégralement remplacé pour que le camion puisse être exploité. La valeur du moteur neuf est égale à 5 000 €.

Selon les règles antérieurement applicables, la réparation du moteur, en tant qu'échange standard, aurait pu être comptabilisée en charges. Désormais, il convient d'analyser les avantages économiques futurs à la date de remplacement du moteur. Or, en l'absence de remplacement, le camion est inutilisable.

Le moteur de remplacement répond donc aux critères de définition des actifs et doit être traité par l'entreprise comme un composant : en contrepartie de l'inscription à l'actif de la dépense de 5 000 €, la VNC du moteur remplacé doit être sortie en charges. Cependant l'entreprise ne connaît pas avec précision la valeur d'origine du moteur acquis avec le camion. Elle procède donc à la reconstitution de la VNC du moteur du camion en fonction de sa valeur estimée, par hypothèse, à 3 000 €, et de la durée d'amortissement courue, soit 2/5. La VNC ainsi reconstituée, soit 1 800 € ($3\,000 \times 3/5$) est comptabilisée en charges.

Si l'entreprise A est une PME au sens indiqué ci-dessus au n° 38, elle est admise à considérer que la valeur brute du moteur en panne est de 5 000 €. Elle doit dans ce cas reconstituer les amortissements calculés jusqu'à la date de l'accident, et déduire la VNC ainsi déterminée en charges, soit au cas d'espèce 3 000 € ($5\,000 \times 3/5$).

B. LES DEPENSES ENGAGEES SUR DES IMMOBILISATIONS POUR RAISONS DE SECURITE OU D'ENVIRONNEMENT

40. Le 2 de l'article 321-10 du PCG prévoit que, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, les dépenses d'acquisition, de production d'immobilisations et d'améliorations engagées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement doivent être inscrites à l'actif du bilan. En effet, ces dépenses revêtent un caractère nécessaire pour que l'entreprise puisse obtenir les avantages économiques futurs attachés aux immobilisations liées.

Les dépenses de mise en conformité concernées doivent répondre de manière cumulative aux trois conditions suivantes, dégagées dans l'avis du Comité d'urgence du CNC n° 2005-D du 1^{er} juin 2005 :

- être engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementales ;
- être imposées par des obligations d'ordre légal ou réglementaire ;
- et leur non-réalisation doit entraîner l'arrêt immédiat ou différé de l'activité ou de l'installation de l'entreprise.

Les dépenses concernées peuvent se rapporter à la création d'immobilisations nouvelles, ce qui ne devrait pas modifier les traitements actuels. A titre d'exemple, il peut s'agir d'une station d'épuration ou de filtres dans une cheminée, dont l'installation conditionnerait la poursuite de l'activité.

Elles peuvent également viser des améliorations apportées à des installations existantes qui donneront lieu à la comptabilisation d'une immobilisation distincte, ou aux dépenses ultérieures de sécurité ou environnementales à réaliser sur les immobilisations existantes acquises ou créées. Il pourrait s'agir par exemple de l'installation de nouveaux processus de manipulation chimique. En revanche, les dépenses de désamiantage de locaux ne doivent pas être inscrites à l'actif du bilan, dès lors que les opérations de désamiantage ne requièrent pas l'arrêt total de l'activité de l'entreprise en cas de non-engagement desdites dépenses.

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.

D'une manière plus générale, il convient de préciser que l'analyse comptable confirme la position de l'administration relative aux dépenses de mise aux normes ou en conformité des immobilisations avec des obligations légales ou réglementaires (cf. documentation administrative 4 C 214 en date du 30 octobre 1997), lorsque celle-ci respecte les trois critères définis ci-dessus. En ce sens, elles doivent être traitées conformément aux règles comptables définies pour les obligations relatives à la sécurité ou l'environnement.

C. LES DEPENSES D'ENTRETIEN FAISANT L'OBJET DE PROGRAMMES PLURIANNUELS DE GROS ENTRETIEN ET DE GRANDE REVISION

41. En application de l'article 311-2 du PCG, doivent être identifiées en tant que composants dits de « seconde catégorie » les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application des lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise. Ces dépenses doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation sous réserve qu'aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'ait été constatée (cf. ci-dessous n° 42 en ce qui concerne l'option qui a été maintenue pour la comptabilisation d'une provision pour gros entretien). 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 au n° 31. Ainsi, 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 charges.

Toutefois, en matière comptable, le choix est laissé aux entreprises entre l'identification du composant et la comptabilisation d'une provision pour gros entretien ou grandes révisions.

42. Sur le plan fiscal, ces dépenses d'entretien doivent demeurer des charges et n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 15 bis de l'annexe II. Pour cette raison, la durée d'amortissement des composants de « seconde catégorie » identifiés lors de l'acquisition ou de la création de l'immobilisation (structure ou composant de « première catégorie ») à laquelle ils se rattachent ne doit pas être différente de celle de cette immobilisation. Dès lors, dans l'hypothèse où l'entreprise aura choisi de considérer ces dépenses comme un composant, les dotations excédentaires qui auront été constatées sur le plan comptable devront être réintégrées extra-comptablement.

Lors du remplacement du composant de « seconde catégorie », il convient sur le plan fiscal d'adopter le traitement suivant :

- la valeur nette comptable du composant d'origine ou précédent, en principe nulle, ne peut être admise en déduction ;
- le coût de remplacement immobilisé sur le plan comptable est déduit de manière extra-comptable ;
- après intervention d'un remplacement, les dotations aux amortissements pratiqués sur le composant renouvelé ne peuvent être admises en déduction et devront donc être réintégrées sur le plan fiscal. Toutefois, il sera admis que les dotations aux amortissements non admises en déduction sur le composant d'origine viennent minorer le montant de cette réintégration de manière étalée sur la durée d'amortissement restant à courir de l'immobilisation à laquelle il se rattache.

En cas de cession de l'immobilisation avant que l'intégralité des dotations aux amortissements non admises en déduction sur le composant d'origine ait pu être déduite suivant les modalités précisées ci-avant, il sera admis que le montant non encore déduit majore la valeur nette comptable de l'immobilisation cédée.

Toutefois, il est rappelé que du point de vue comptable, le choix est laissé aux entreprises entre l'identification du composant et la comptabilisation d'une provision pour gros entretien ou grandes révisions.

Ainsi, 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 et, plus généralement si elles respectent les conditions générales fixées à l'article 39-1-5° (Pour plus de précisions, cf. documentation administrative 4 E 2352 n^{os} 9 et suivants en date du 26 mai 1996).

43. Exemple

Hypothèses

Soit une entreprise A qui acquiert une immobilisation corporelle pour un prix d'acquisition de 2 000 K€, réparti en un composant de 1^{ère} catégorie C1 (remplacement) et la structure, pour respectivement 500 K€ et 1500 K€. Le composant est amorti sur 5 ans, la structure est amortie comptablement sur 10 ans, mais peut être amortie fiscalement sur sa durée d'usage de 8 ans.

Par ailleurs, des dépenses de gros entretien de l'immobilisation sont évaluées à 200 K€ par l'entreprise, qui choisit de les comptabiliser à l'actif sous la forme d'un composant de 2^{ème} catégorie (C2). Ces dépenses doivent être amorties sur une durée de 4 ans, le composant devant être renouvelé après cette période. Par hypothèse, ce composant d'entretien est rattaché à la structure du bien décomposé.

L'immobilisation est par hypothèse acquise le 1^{er} janvier N ; la date de clôture des exercices est fixée au 31/12.

Traitement comptable lors de l'acquisition du bien et en cours de vie (chiffres en K€)

Lors de l'acquisition : l'immobilisation est inscrite à l'actif pour un coût d'ensemble de 2 000, réparti en sous-comptes de la manière suivante :

- structure : 1500 – 200 = 1 300
- composant C1 : 500
- composant C2 : 200

En cours de vie : les plans d'amortissement de l'immobilisation sont établis de la manière suivante :

Structure

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	N+8	N+9
Dotation	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130
Cumul	130	260	390	520	650	780	910	1040	1170	1 300
VNC	1 170	1 040	910	780	650	520	390	260	130	0

Composant C1

	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Dotation	100	100	100	100	100
Cumul	100	200	300	400	500
VNC	400	300	200	100	0

Composant C2

	N	N+1	N+2	N+3
Dotation	50	50	50	50
Cumul	50	100	150	200
VNC	150	100	50	0

Remplacement des composants

Lors des remplacements, la VNC du composant est comptabilisée en charge. La valeur du composant de remplacement est comptabilisée à l'actif, et un plan d'amortissement spécifique est établi sur la durée d'utilisation prévue du composant. Par hypothèse, le composant C2 est remplacé le 01/01/N+4 ; la valeur du nouveau composant est fixée à 240 K€, correspondant au montant des dépenses engagées lors du gros entretien, amortissable sur 4 ans si une nouvelle dépense d'entretien est prévue dans 4 ans. Le nouveau plan d'amortissement du composant C2 est le suivant :

Composant C2 (après remplacement)

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7
Dotation	50	50	50	50	60	60	60	60
Cumul	50	100	150	200	60	120	180	240
VNC	150	100	50	0	180	120	60	0

Traitement fiscalRéintégration du sur-amortissement lié à l'identification du composant de 2e catégorie

Les composants de 2^{ème} catégorie ne sont pas reconnus sur le plan fiscal et ne peuvent faire l'objet d'un plan d'amortissement propre (art. 15 bis de l'annexe II au CGI). Le montant de 200 K€ correspondant à la valorisation initiale de ce composant doit être amorti selon le plan établi pour la structure, c'est-à-dire sur 8 ans (durée d'usage fiscale), soit une dotation déductible fiscalement de 25 K€ par an.

L'entreprise doit par conséquent procéder à la réintégration extra-comptable d'une fraction de la dotation annuelle comptable égale de $50 - 25 = 25$ K€ au titre de chacune des années N à N+3 inclus.

Remplacement du composant

Lors du remplacement du composant, la VNC est comptabilisée en charges mais en contrepartie un nouveau composant est comptabilisé à l'actif pour sa valeur d'acquisition (composant de 1^{ère} catégorie) ou pour les coûts effectifs d'entretien (composant de 2^{ème} catégorie).

Du point de vue fiscal, il convient :

- de réintégrer la charge comptable correspondant à la VNC du composant : en l'occurrence, elle est dans l'exemple de 0 ;

- d'admettre en déduction le supplément d'actif net comptable lié à l'inscription à l'actif de la valeur du composant de remplacement, en remplacement de la valeur d'origine du composant remplacé. Cette déduction est effectuée via la déduction extra-comptable de ce supplément, soit en l'occurrence 240 K€ au titre de l'exercice N+4.

Par ailleurs, l'amortissement du coût de remplacement au titre des années N+4 à N+7 ne peut être admis en déduction, le coût de remplacement ayant déjà été déduit au titre de N+4. Toutefois, il est admis que l'amortissement non admis en déduction au titre du composant d'origine, soit $4 \times 25 = 100$, vienne minorer le montant de cette réintégration de manière étalée sur la durée résiduelle d'amortissement de la structure à laquelle il est rattaché, soit 4 ans. Ainsi, après le remplacement, les réintégrations fiscales ne s'élèveront pas à 60 au titre de chaque année, mais à $60 - (100/4) = 35$.

Synthèse des retraitements relatifs au composant C2 de N à N+7

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	Total
Charges et produits comptables									
Amortissement pour dépréciation	-50	-50	-50	-50	-60	-60	-60	-60	- 440
VNC comptable sortie lors du remplacement					0				0
Supplément d'actif net lié au remplacement					+240				+240
Traitements fiscaux									
Réintégration de l'amortissement du composant	+25	+25	+25	+25	+35	+35	+35	+35	+240
Réintégration de la VNC					0				0
Neutralisation du supplément d'actif net					-240				-240
Total	-25	-200							

En définitive, la fraction du prix d'acquisition de la structure de 200 considérée comme un composant de 2e catégorie a été amortie fiscalement sur 8 ans. Par ailleurs, les charges d'entretien effectives sont déductibles lorsqu'elles sont engagées, selon les règles de droit commun.

Section 3 : Charges à répartir et autres dépenses

Sous-section 1 : Charges à répartir

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

Ce principe s'applique notamment aux frais d'acquisition des immobilisations qui sont, sur option de l'entreprise, soit incorporés au coût de revient de l'immobilisation concernée, soit déduits immédiatement en charges. Des précisions sur le traitement de ces frais sont données plus loin (cf. n° 68).

Il s'applique également à toutes les charges à répartir antérieurement prévues par les divers plans comptables professionnels (voir notamment le tableau figurant en annexe à la note de présentation de l'avis du CNC n° 2004-15, pour des exemples de charges différées et de charges à étaler). Il est rappelé que ces charges ne pouvaient être étalées qu'en comptabilité mais devaient être immédiatement déduites fiscalement.

Par exception, deux catégories de charges peuvent être réparties sur plus d'un exercice du point de vue comptable comme fiscal : les dépenses constituant des frais d'établissement et les frais d'émission d'emprunt.

A. DEPENSES CONSTITUANT DES FRAIS D'ETABLISSEMENT

I. Traitement comptable

45. Le traitement comptable antérieur est maintenu pour ces dépenses, bien qu'elles ne répondent pas à la nouvelle définition des actifs. Les frais d'établissement peuvent par conséquent être immobilisés.

Ces frais d'établissement comprennent deux catégories de dépenses (cf. art. 361-1 du PCG) :

– les frais de constitution, de transformation et de premier établissement, qui peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement, leur inscription en compte de résultat constituant toutefois la méthode préférentielle;

– les frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission, qui peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement, leur imputation sur les primes d'émission et de fusion et comptabilisés constitue la méthode préférentielle ; en cas d'insuffisance, ces frais sont comptabilisés en charge.

Lorsqu'ils sont immobilisés, les frais d'établissement sont amortis sur une période maximale de cinq ans, conformément aux dispositions de l'article L. 232-9 du code de commerce.

II. Traitement fiscal

46. Il est rappelé que le choix des modalités de déduction des frais d'établissement résulte d'une décision de gestion, qui est traduite par les modalités de comptabilisation de ces charges dans les comptes sociaux. Le traitement fiscal des frais d'établissement dépend par conséquent strictement de leur traitement comptable.

Ainsi, les frais de constitution, de transformation et de premier établissement peuvent, au choix de l'entreprise, être déduits immédiatement en charges ou inscrits à l'actif du bilan. Dans ce dernier cas, ils sont amortis sur une durée maximale de cinq ans.

Conformément à la règle comptable, les dépenses d'augmentation de capital, de fusion et de scission doivent être soit imputées sur les primes d'émission et de fusion et comptabilisées en charges pour l'excédent, soit inscrites à l'actif du bilan et amorties sur une période maximale de cinq ans. Il est rappelé que dans cette première hypothèse, ces dépenses imputées sur les primes d'émission peuvent être déduites extra-comptablement (cf. Rép. Dugoin, député, JO, AN du 3 juin 1991, page n° 2152).

47. Des précisions sur la nature des frais en cause peuvent être consultées dans la documentation administrative 4 C 231 n^{os} 6 et suivants en date du 30 octobre 1997.

En application de l'article 38 quater de l'annexe III, il convient de se référer à la définition comptable des frais susceptibles d'être traités comme frais d'établissement sur le plan fiscal.

A cet égard, s'agissant des frais d'émission de titres, le Comité d'urgence du CNC (avis n° 2000-D du 21 décembre 2000) a précisé que peuvent être traités en tant que frais d'établissement, les seuls frais externes directement liés à l'opération. Il en est ainsi notamment des coûts relatifs aux honoraires de conseils (de nature comptable, juridique, fiscale, en stratégie et études de marché, en environnement, en ressources humaines), des frais bancaires (honoraires relatifs à des conseils en matière de montages d'opération, commissions de placement, garanties de bonne fin de l'opération), des formalités légales (formalités elles-mêmes, prospectus, frais d'impression, redevances des autorités régulatrices et entreprises de marché), des frais de communication et de publicité (coût de la campagne de communication – journaux, TV, radio ; frais d'impression, organisation des réunions d'information, commission de l'agence de communication financière et achats d'espaces).

Lorsqu'ils sont considérés comme des frais d'établissement en comptabilité, ces frais externes doivent être traités de la même manière sur le plan fiscal.

S'agissant des frais d'établissement dont l'étalement est possible en matière de bénéfices non commerciaux, la doctrine administrative (5 G 232 en date du 15 septembre 2000) est maintenue pour les seuls frais de premier établissement et de constitution de sociétés, qui correspondent à la définition comptable des frais d'établissement, et peuvent continuer, par analogie avec la règle applicable en matière de bénéfices industriels et commerciaux, à être étalés sur une période maximale de cinq ans selon un plan d'amortissement linéaire, et sous réserve que le contribuable en fasse expressément la demande. En revanche, les frais d'acquisition visés au premier tiret du n° 2 de la doctrine précitée sont par nature des frais d'acquisition d'immobilisations, qui doivent être traités en matière de bénéfices non commerciaux conformément aux règles exposées aux n^{os} 68 à 71 ci-dessous. La doctrine antérieure relative à ces frais est donc rapportée.

B. FRAIS D'EMISSION DES EMPRUNTS

I. Traitement comptable

48. Les frais d'émission des emprunts peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt (art. 361-3 du PCG). Cette répartition peut être effectuée d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt, ou par recours à une répartition linéaire lorsque les résultats obtenus ne sont pas sensiblement différents de la méthode précédente.

II. Traitement fiscal

49. Conformément aux dispositions du 1° quater du 1 de l'article 39, sur option irrévocable et globale de l'émetteur pour une période de deux ans, les frais d'émission des emprunts peuvent être répartis, par fractions égales ou au prorata de la rémunération courue, sur la durée des emprunts émis pendant cette période. Les frais concernés sont les frais de publicité pour les emprunts nécessitant un appel public à l'épargne, ainsi que les diverses commissions dues aux intermédiaires financiers.

En l'absence de modification des dispositions fiscales régissant les modalités de déduction des frais d'émission d'emprunt, les précisions données dans la doctrine administrative 4 C 2341 et 4 C 2342 en date du 30 octobre 1997 demeurent applicables.

Sous-section 2 : Autres types de dépenses

A. COÛTS DE DEMANTELEMENT

50. L'article 321-10 du PCG prévoit que les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel l'immobilisation est située, en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation, 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 ressources est inéluctable. Il en est ainsi par exemple des obligations de démantèlement d'une plate-forme pétrolière ou d'une centrale nucléaire, des obligations 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.

51. 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 (article 46 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005). Ainsi, cette nouvelle méthode de comptabilisation des coûts de démantèlement devrait également être reprise sur le plan fiscal. Cette mesure fera l'objet d'une instruction séparée après son adoption par le Parlement. En tout état de cause, contrairement à la position comptable, ces coûts ne seront pas pris en compte dans la valorisation des immobilisations.

B. COÛTS DES EMPRUNTS

52. Des précisions sont données plus loin sur les modalités d'activation de certains coûts d'emprunt attribués à l'acquisition ou à la production d'éléments de l'actif (immobilisations et stocks).

C. ECARTS DE CONVERSION

53. Le traitement comptable des écarts de conversion relatifs aux pertes de change latentes sur les créances et les dettes en monnaies étrangères n'a pas été modifié par les nouvelles règles comptables : ces écarts doivent obligatoirement être portés à l'actif du bilan.

CHAPITRE 2 : VALORISATION DES ACTIFS IMMOBILISES

54. Les dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III définissent la valeur d'origine des immobilisations inscrites au bilan. Ces dispositions sont modifiées par le décret n° 2005-1702 du 28 décembre 2005 en vue de tenir compte des modifications et précisions apportées par le règlement du CRC n° 2004-06 sur le coût d'entrée des actifs (cf. annexe 3).

En application de l'article 38 quinquies de l'annexe III, la valeur d'origine des immobilisations s'entend notamment, pour les immobilisations acquises à titre onéreux, du coût d'acquisition, pour les immobilisations créées et du coût de production.

Section 1 : Immobilisations acquises à titre onéreux

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

Les immobilisations acquises à titre onéreux s'entendent de celles reçues en échange d'un actif monétaire, à l'exclusion des immobilisations acquises à titre gratuit, par voie d'apport ou par voie d'échange d'un autre actif non monétaire, pour lesquelles des précisions sont données à la section 2.

Le coût d'acquisition correspond au prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien. Le cas échéant, il inclut une quote-part du coût des emprunts en application de l'option prévue à l'article 38 undecies de l'annexe III.

La définition du coût d'acquisition prévue à l'article 38 quinquies de l'annexe III est modifiée à la suite de la publication du décret n° 2005-1702 en date du 28 décembre 2005 précité sur quatre points :

- le prix d'achat s'entend désormais net des rabais, remises, ristournes, mais également des escomptes obtenus ;
- les frais accessoires devant être pris en compte sont précisés ;
- le coût d'acquisition peut inclure les frais d'emprunt courus jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive de l'actif ;
- les frais d'acquisition d'immobilisations peuvent être, sur option, incorporés au coût de revient.

Sous-section 1 : Prix d'achat minoré des rabais, remises et escomptes obtenus

56. Il est rappelé que le prix d'achat s'entend du prix convenu entre les parties pour l'acquisition, c'est-à-dire de la somme due pour l'acquisition de l'élément qui résulte en principe de la comptabilité.

Lorsque le prix d'achat fait l'objet d'une révision, les modifications de prix ultérieures doivent être prises en compte à l'actif par une augmentation ou une diminution de la valeur inscrite à l'actif du bilan.

S'agissant des biens dont une partie du prix est payée par le versement de redevances, lorsque l'estimation du montant de tout ou partie des redevances futures ne revêt pas un caractère suffisamment fiable, notamment en raison du caractère aléatoire de la base sur laquelle sont calculées les redevances, celles-ci ne sont pas prises en compte dans le prix d'acquisition inscrit initialement au bilan, tant comptablement que fiscalement.

Toutefois, sur le plan fiscal, ce prix d'acquisition doit être par la suite ajusté, à la hausse ou à la baisse, en fonction des sommes ultérieurement versées au titre des redevances.

Le mode de versement du prix ne doit en revanche pas influencer sur la valeur d'inscription à l'actif. Il en résulte que le montant porté en comptabilité lors de l'entrée dans le patrimoine est considéré comme le prix définitif quelles que soient les modalités de règlement.

S'agissant des biens acquis moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix d'achat s'entend du prix stipulé ou, à défaut, de la valeur réelle du bien estimée au jour de l'acquisition (art. 38 quinquies de l'annexe III au CGI). La même règle s'applique en comptabilité (art. 321-6 du PCG). Sur ce point, les précisions données dans la documentation administrative 4 C-2111, n^{os} 24 à 29, en date du 30 octobre 1997, demeurent applicables. Il en est de même pour les éléments acquis moyennant un prix payable par annuités indexées ou pour ceux acquis moyennant un prix libellé en devises étrangères (cf. documentation administrative 4 C 2111 n^{os} 27 et 28 en date du 30 octobre 1997 et 4 D 1321 n^{os} 20 à 39 en date du 26 novembre 1996).

57. Sur le plan comptable comme sur le plan fiscal, **le coût d'acquisition doit être minoré** des remises, rabais commerciaux et **escomptes obtenus** (art. 321-10 du PCG ; art. 38 quinquies de l'annexe III au CGI).

Les rabais et remises correspondent aux avoirs commerciaux établis par le fournisseur, quel que soit leur motif, à la date d'acquisition ou postérieurement. Dans ce dernier cas, il convient de rectifier la valeur d'inscription à l'actif de l'immobilisation.

Les escomptes obtenus s'entendent des escomptes de règlement. Le prix d'inscription à l'actif correspond par conséquent au paiement comptant versé, net de l'escompte. Les escomptes de règlement afférents à des immobilisations ne sont par conséquent plus traités en produits financiers. Sur le plan comptable, un traitement identique est appliqué (art. 321-10-1 du PCG).

Sous-section 2 : Coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien

58. 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 la mise en état d'utilisation du bien.

Il est rappelé que le prix d'achat est retenu pour son montant net de taxes récupérables (TVA notamment). A l'inverse, lorsque l'acquisition est grevée d'une taxe non récupérable par l'entreprise, cette taxe est incluse dans le coût d'acquisition de l'immobilisation (cf. documentation administrative 4 C 432 n^o 3 en date du 30 octobre 1997 et 4 D 1321 n^{os} 6 à 14 en date du 26 novembre 1996).

Conformément à l'article 38 quinquies de l'annexe III, le prix d'achat tel que défini ci-dessus est majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien. Comme sur le plan comptable (art. 321-10 du PCG), doivent être pris en compte l'ensemble des coûts directement attribuables pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Il s'agit notamment :

- du coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de l'acquisition ou de l'immobilisation ;
- des coûts de préparation du site et des frais de démolition nécessaires à la mise en place de l'immobilisation ;
- des frais de livraison et de manutention initiaux ;
- des frais de transport, d'installation, de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation des biens ;
- des coûts liés aux essais de bon fonctionnement, déduction faite des revenus nets provenant de la vente des produits obtenus durant la mise en service (tels que des échantillons) ;
- des honoraires des professionnels tels que les architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils.

Ainsi, les dépenses faites au titre de la participation à des travaux effectués au profit de tiers, telles que l'aménagement de bretelles d'accès à une voie rapide ou des aménagements de carrefour, devraient être intégrées aux coûts de l'immobilisation, dès lors qu'elles sont directement liées à son acquisition ou sa production

(cf. en ce sens, note de présentation de l'avis du CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004, et notamment les arrêts CE 17 février 1992 n° 74272, Carrefour et CE 16 juin 1993 n° 67760, SA Sellier-Leblanc ; DB 4 C-2111 n° 18).

A. PERIODE D'INCORPORATION DES COÛTS

59. Les coûts devant être intégrés au prix d'achat de l'immobilisation correspondent aux coûts engagés pour mettre en place et en état de fonctionnement l'immobilisation selon l'utilisation prévue par l'entreprise. Il s'agit de ceux engagés au cours de la période d'incorporation des coûts définie par l'article 321-11 du PCG. **Il s'agit d'une précision comptable nouvelle, dans la mesure où la période de prise en compte des coûts de mise en place et en état de fonctionnement des immobilisations n'était pas précisément définie antérieurement. Cette précision doit désormais être également appliquée 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 pour l'utiliser ou la céder ultérieurement, à la condition qu'il soit démontré que l'immobilisation générera des avantages économiques futurs. La décision de la direction 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.

L'attention est appelée sur le traitement en tant que frais accessoires de certains frais de démarrage et de pré-exploitation, auparavant considérés comptablement comme des charges différées ou à étaler et fiscalement comme des charges, notamment les frais d'essais et de pré-exploitation, les frais préparatoires à la mise en service, et l'ensemble des coûts directement engagés pour le bon fonctionnement de l'immobilisation pendant la période postérieure à l'installation du bien, mais antérieure à la date à laquelle l'utilisation de l'immobilisation atteint sa capacité de production prévue par la direction lors de sa décision d'acquisition. Il est précisé que cette date ne correspond pas nécessairement à la date à laquelle l'immobilisation atteint sa pleine capacité de production du point de vue technique.

B. COÛTS NON ATTRIBUABLES AU COUT D'ACQUISITION

60. En revanche, ne doivent pas être incorporés à la valeur d'inscription à l'actif de l'immobilisation les coûts qui ne peuvent pas être rattachés directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, notamment :

- coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
- coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (incluant les coûts de publicité et de promotion) ;
- coûts de relocalisation d'une affaire dans un nouvel emplacement ou avec une nouvelle catégorie de clients (incluant le coût de la formation du personnel) ;
- coûts administratifs et autres frais généraux, à l'exception du coût des structures dédiées (cf. dernier alinéa du 1 de l'article 38 quinquies de l'annexe III) ;
- coût des rémunérations et autres avantages au personnel ne résultant pas directement de l'acquisition de l'immobilisation.

De même, certaines opérations qui interviennent avant ou pendant la construction ou l'aménagement d'une immobilisation corporelle et qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction ne répondent pas aux critères d'attribution définis ci-dessus et ne peuvent par conséquent être prises en compte dans la valeur de l'immobilisation. Il en irait ainsi, à titre d'exemple, de la location d'un terrain utilisé comme parc de stationnement jusqu'à ce que la construction commence, les résultats de cette opération devant être transcrits dans le compte de résultat et non au bilan (3 de l'article 321-12 du PCG, avis du CNC n° 2004-15, point 4.2.1.2).

En outre, les coûts engagés postérieurement à la période d'attribution, tels que les coûts supportés lors de l'utilisation effective ou du redéploiement de l'actif, ne peuvent être incorporés à la valeur de l'immobilisation. Sont notamment visés :

- les coûts encourus lorsque les actifs, en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, ne sont pas encore mis en production ou fonctionnent en dessous de leur pleine capacité ;

- les pertes d'exploitation initiales ;
- les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;
- les coûts de réinstallation ou de réorganisation d'une partie ou de la totalité des activités de l'entreprise.

Enfin, il est rappelé que les droits de mutation, honoraires (sauf ceux directement liés à la mise en état d'utilisation du bien, cf. ci-dessus n° 58) ou commissions et frais d'acte constituent des frais accessoires devant être incorporés à la valeur des immobilisations, mais pouvant être déduits sur option (cf. n^{os} 68 et suivants).

Sous-section 3 : Coût des emprunts

A. TRAITEMENT COMPTABLE

61. Sur le plan comptable, les modalités d'incorporation des coûts d'emprunt à la valeur des actifs sont définies à l'article 321-5 du PCG. Deux traitements sont autorisés : comptabilisation des coûts d'emprunt en charge ou incorporation au coût de l'actif. Le traitement retenu doit être appliqué de façon cohérente et permanente à tous les coûts concernés, et explicité en annexe des comptes.

Là encore, le traitement comptable est modifié en deux sens : d'une part, l'option pour l'incorporation des coûts s'applique uniformément aux immobilisations et aux stocks (une option distincte était antérieurement prévue pour les immobilisations et 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).

Les actifs concernés sont les actifs acquis ou produits dont l'utilisation ou la vente nécessite une longue période de préparation ou de construction.

Les coûts visés peuvent inclure (cf. avis du CNC n° 2004-15 § 4.1.3) :

- les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court terme et long terme ;
- l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ;
- l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place (frais d'émission) ;
- les différences de change résultant d'emprunt en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

Les coûts d'emprunts directement attribuables sont incorporés dans le coût de l'actif financé. Les coûts d'emprunt non directement attribuables peuvent également être incorporés par application d'un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif.

B. TRAITEMENT FISCAL

62. Aux termes de l'article 38 undecies de l'annexe III, sur option de l'entreprise, les coûts d'emprunts qui financent l'acquisition ou la production d'une immobilisation, corporelle ou incorporelle, 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.**

I. Actifs éligibles

63. Les actifs visés par l'option fiscale sont les immobilisations, qu'elles soient corporelles ou incorporelles, et les stocks et en-cours, pour les seuls éléments qui exigent une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisés ou cédés. En application de l'article 38 undecies de l'annexe III, une période de préparation ou de construction d'une durée supérieure à douze mois est considérée comme une longue période pour l'application de cette disposition.

Toutefois, il peut être dérogé à cette durée d'un an lorsque la période de préparation ou de construction requise est considérée comme longue au regard des usages habituels de la profession, sans tenir compte des délais inhabituels qui pourraient être occasionnés par un dysfonctionnement temporaire dans la préparation ou la construction. En d'autres termes, les actifs visés sont identiques à ceux entrant dans le champ de l'article 321-5 du PCG, même si ce dernier ne prévoit pas de durée minimale.

Pour les éléments d'actif produits, (immobilisations, stocks et en-cours), cette période renvoie au cycle de production. Peuvent être notamment concernés par le dispositif d'incorporation les immeubles, usines, installations de production d'énergie, autoroutes.

S'agissant des éléments d'actif acquis, il est précisé que les seuls cas où une incorporation de coûts d'emprunt est justifiée sont les acquisitions de biens dont la préparation est financée en tout ou partie par l'acquéreur. Ainsi, l'acquisition d'immobilisations telles que des immeubles, usines ou installations livrés clef en main, ou bien encore de navires ou d'avions donnant lieu, pendant leur construction et avant réception, au versement d'acomptes de la part de l'acquéreur peut donner lieu à l'incorporation de coût d'emprunt à la valeur d'acquisition des biens concernés.

II. Nature des coûts d'emprunt

64. Les coûts dont l'incorporation est possible sont les mêmes que les coûts retenus en matière comptable.

En ce qui concerne les frais d'émission d'emprunt, lorsque l'option prévue au 1° quater du 1 de l'article 39 est exercée pour la répartition des frais d'émission d'emprunt sur la durée des emprunts, le coût à prendre en compte pour l'incorporation des coûts à l'actif correspond au montant de l'amortissement, au fur et à mesure de sa constatation. En l'absence d'option, ces frais d'émission ne sont pas retenus pour l'application de l'article 38 undecies de l'annexe III.

III. Période d'attribution des coûts

65. Il s'agit des coûts d'emprunt relatifs à la seule période de mise en place ou de production jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive de l'actif. Cette période correspond à celle définie ci-dessus pour les frais accessoires incorporables à la valeur des immobilisations (cf. n° 59).

IV. Modalités d'attribution des coûts d'emprunt aux actifs financés

66. Les coûts incorporables à la valeur des actifs sont les coûts des emprunts directement attribuables aux actifs concernés, qu'ils soient spécifiques ou non à l'acquisition ou la production de l'actif.

Les emprunts spécifiques sont ceux souscrits directement en vue de l'acquisition ou de la production de l'actif concerné. Dans ce cas, les coûts sont valorisés pour la valeur réelle des frais engagés, minorée le cas échéant du produit de placement temporaire des sommes empruntées.

Lorsque les emprunts sont souscrits de façon générale, sans affectation exclusive à l'acquisition ou à la production d'un actif, mais qu'ils ont été utilisés, en tout ou partie, dans ce but, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses de production ou d'acquisition relatives à l'actif.

Ce taux de capitalisation est égal à la moyenne pondérée des coûts d'emprunt calculée en retenant les emprunts de l'entreprise en cours au titre de chacun des exercices de la période d'incorporation des coûts, en dehors des emprunts spécifiques dont les coûts réels sont pris en compte.

Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif au cours d'un exercice ne doit pas excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours du même exercice.

Exemple

Soit une entreprise qui lance le 1^{er} juillet N la construction d'une usine. Les dépenses relatives à cette construction s'élèvent au total à 1 000 K€ répartis sur les exercices clos le 31/12/N, le 31/12/N+1 et 31/12/N+2, de la manière suivante (en K€) :

- 200 K€ payés le 1^{er} juillet N ;
- 500 K€ payés le 1^{er} janvier N+1 ;
- 300 K€ payés le 1^{er} janvier N+2.

La réception intervient le 30 juin N+2. L'entreprise décide d'opter pour l'incorporation des coûts d'emprunt à la valeur des actifs.

L'entreprise n'a pas souscrit d'emprunt spécifique. Quatre emprunts généraux sont en cours au titre des trois exercices au cours desquels l'usine est construite. Les modalités de calcul du montant des coûts d'emprunt incorporables sont les suivantes :

	Exercice clos le 31/12/N	Exercice clos le 31/12/N+1	Exercice clos le 31/12/N+2
Emprunt A			
En-cours moyen (1)	400	200	0
Frais déduits (2)	18	6	0
Emprunt B			
En-cours moyen	300	0	0
Frais déduits	6	0	0
Emprunt C			
En-cours moyen	1000	800	500
Frais déduits	60	40	20
Emprunt D			
En-cours moyen	0	0	1500
Frais déduits	0	0	80
Total des frais	84	46	100
Taux de capitalisation (Moyenne en %)	$84/(400+300+1000) = 4,94 \%$	$46/(200+800) = 4,60 \%$	$100/(500+1500) = 5 \%$
Dépenses d'acquisition de l'actif	200	$500 + 200 = 700$	$700 + 300 = 1\ 000$
Coûts d'emprunt incorporables	$200 \times 4,94 \% \times 6/12 = 4,94$	$700 \times 4,60 \% = 32,2$	$1\ 000 \times 5 \% \times 6/12 = 25 (3)$
Soit valeur d'inscription de l'usine à l'actif :	$1000 + (4,94 + 32,2 + 25) =$ 1 062 K€		

(1) En cours moyen compte tenu du montant restant dû à l'ouverture de l'exercice et des remboursements intervenus en cours d'exercice.

(2) Frais déduits comptablement et fiscalement ; en cas d'option pour l'étalement des frais d'émission d'emprunt sur la durée de l'emprunt (article 39-1-1° quater du CGI), la quote-part des frais d'émission à prendre en compte correspond à l'amortissement des frais d'émission déduit en charges. A défaut d'option, les frais d'émission ne sont pris en compte qu'au titre de l'exercice de déduction.

(3) Les coûts d'emprunt sont pris en compte jusqu'à la date de réception de l'usine soit jusqu'au 30 juin N+2, donc pour six mois.

VI. Modalités et portée de l'option

67. L'option pour l'incorporation des coûts d'emprunt à la valeur d'inscription des actifs prévue à l'article 38 undecies de l'annexe III est irrévocable. Elle 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 d'option. Toutefois, il sera admis que cette option puisse être révisée, lorsque comptablement, un tel changement est autorisé (cf. art 120-4 et 130-5 du PCG).

Elle constitue une décision de gestion opposable à l'entreprise. L'option exercée sur le plan comptable vaut option fiscale. Cette option est mentionnée, en annexe des comptes sociaux, et formulée au plus tard à la date de dépôt des comptes sociaux relatifs au premier exercice d'application, c'est-à-dire au titre du premier exercice au cours duquel l'entreprise acquiert ou produit un actif concerné par ces dispositions sous réserve des précisions apportées au titre 5 (cf. n° 175).

L'option est formalisée sur papier libre, joint à la déclaration des résultats du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} 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.

Sous-section 4 : Frais d'acquisition des immobilisations

68. Sur le plan comptable (art. 321-10 et 321-15 du PCG), les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition d'une immobilisation peuvent, sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

Sur le plan fiscal, ces dépenses constituaient en principe des charges, mais qui pouvaient être déduites selon les mêmes modalités que les frais d'établissement, c'est-à-dire amorties selon le mode linéaire sur une période maximale de cinq ans (doctrine administrative 4 C-233 en date du 30 octobre 1997). Ces précisions sont rapportées.

Les nouvelles dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III prévoient désormais que sur le plan fiscal, comme en matière comptable, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition peuvent soit être portés à l'actif du bilan en majoration du coût d'acquisition de l'immobilisation à laquelle ils se rapportent, soit être déduits immédiatement en charges. L'option retenue est irrévocable et s'applique à toutes les immobilisations corporelles et incorporelles acquises. Une option distincte s'applique aux titres immobilisés, y compris titres de participation, et aux titres de placement.

Par analogie avec ces règles, les frais d'acquisition des divers éléments affectés à l'exercice d'une profession non commerciale mentionnés au premier tiret du n° 2 de la doctrine administrative 5 G 232 en date du 15 septembre 2000 ne doivent plus être traités comme des frais d'établissements, mais comme des frais d'acquisition d'immobilisations qui peuvent, au choix du contribuable, être soit immédiatement déduits en charge, soit être incorporés au coût d'acquisition des immobilisations, et le cas échéant faire l'objet d'un amortissement. Les précisions données aux n^{os} 69 à 71 ci-dessous s'appliquent par conséquent également en matière de bénéfices non commerciaux.

A. NATURE DES DEPENSES CONCERNEES

69. Les frais concernés sont ceux supportés lors de l'acquisition des immobilisations, corporelles ou incorporelles, inscrites à l'actif du bilan :

- les droits de mutation et d'enregistrement ;
- les honoraires de notaire ;
- les frais d'insertion et d'affiches ;
- les frais d'adjudication ;
- les commissions versées à un intermédiaire ;

– les droits de succession ou de donation et honoraires versés au notaire à l'occasion de la transmission à titre gratuit (succession, donation ou donation-partage) comprenant le fonds de commerce ou un immeuble affecté à l'exploitation du fonds. A cet égard, il est rappelé que les dispositions de l'article 39 1 4° quater ayant été abrogées par l'article 16 de l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004, il n'est plus exigé comme condition préalable à la déduction des droits de mutation que les héritiers ou donataires s'engagent à poursuivre personnellement l'exploitation du fonds pendant cinq ans.

B. MODALITES D'EXERCICE DE L'OPTION.

70. L'option relative au traitement des frais d'acquisition des immobilisations est exercée par la simple comptabilisation des frais d'acquisition concernés en immobilisation ou en charges. Il est précisé à cet égard qu'il n'est pas possible d'exercer une option fiscale différente de l'option retenue en matière comptable, les traitements comptable et fiscal devant être cohérents.

Elle s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

L'option est formalisée sur papier libre, joint à la déclaration des résultats du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} 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.

C. EFFETS DE L'OPTION

71. L'option exercée conditionne le traitement fiscal de l'ensemble des frais supportés par l'entreprise à l'occasion de l'acquisition d'immobilisations. Elle est irrévocable. Toutefois, il sera admis que cette option puisse être révisée, lorsque comptablement, un tel changement est autorisé (cf. art 120-4 et 130-5 du PCG).

Elle s'applique de manière uniforme à l'ensemble des immobilisations, à l'exception des titres immobilisés et des titres de placement, acquises par l'entreprise et inscrites à l'actif du bilan, quelle que soit la nature des immobilisations en cause, et quelle que soit la date d'acquisition. Une option distincte est exercée comme sur le plan comptable pour les titres immobilisés et les titres de placement.

Des précisions sont données ci-après (n° 173) sur les conséquences fiscales de l'application comptable rétrospective de l'option pour l'immobilisation ou la déduction en charges des frais d'acquisition d'immobilisation.

Sous-section 5 : Conséquence de la méthode par composants

72. Conformément à l'article 15 bis de l'annexe II, la méthode par composants (cf. n° 35) implique :

– d'une part, l'identification et la comptabilisation séparée des composants répondant à cette définition, à la date d'inscription à l'actif du bien ;

– d'autre part, lors du remplacement ou du renouvellement d'un composant, la sortie de la valeur nette comptable du composant remplacé, et l'inscription de la valeur d'acquisition du composant de remplacement.

Ce traitement trouve également à s'appliquer lorsque aucun composant n'a été identifié initialement, mais le devient à l'occasion d'un remplacement.

La valorisation des composants doit être effectuée, d'une part initialement comme partie d'un bien acquis, d'autre part lors des remplacements. Un traitement identique est appliqué sur le plan comptable.

A. VALORISATION INITIALE

73. Le coût de revient d'une immobilisation acquise ou créée (cf. n°s 55 et 79) doit être ventilé entre, d'une part, les composants et, d'autre part, « la structure ». Deux situations doivent être distinguées suivant que les pièces justificatives permettent ou non d'identifier la valeur de chaque élément.

En cas d'acquisition d'un bien immobilisé à titre onéreux, la valeur d'un composant doit en principe correspondre au prix facturé lorsque ce prix est distinctement libellé pour le composant concerné. A défaut de mention expresse sur la facture, il est possible de se référer à des éléments d'information complémentaires apportés par le fournisseur.

Toutefois, la détermination de ce coût de revient, peut, dans certaines situations, soulever des difficultés, en particulier en cas d'acquisition d'immobilisations d'occasion ou à la suite d'opérations d'apport. Dans ces situations, il sera possible :

- de reconstituer la valeur du composant, soit en déterminant la valeur de chaque élément par rapport au coût total de l'immobilisation en fonction du coût actuel à neuf des différents éléments ayant les mêmes caractéristiques techniques, soit à partir de la ventilation opérée pour des immobilisations semblables en tenant compte des différences techniques et de l'évolution des prix ;

- en cas d'apport ou d'opérations assimilées réalisées à la valeur comptable (cf. instruction administrative 4 I-1-05 du 30 décembre 2005 sur les situations d'apport à la valeur comptable), de se référer à la ventilation des éléments chez la société apporteuse, sauf si la société bénéficiaire des apports justifie d'une décomposition différente de l'immobilisation du fait d'une utilisation différente notamment. Pour les opérations de restructuration intervenues au cours du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005 et avec effet rétroactif à l'ouverture de cet exercice, il appartiendra à la société bénéficiaire de l'apport de procéder à la décomposition des biens apportés.

Dans tous les cas, il est précisé que la valeur de la structure du bien décomposé doit correspondre à la valeur du bien pris dans son ensemble minorée de la valeur attribuée aux différents composants.

Les différents éléments du prix d'acquisition tels que les coûts directement attribuables, les frais d'acquisition ou les coûts des emprunts, devraient en principe, et à défaut de règle comptable, être affectés distinctement aux composants et à la structure du bien décomposé, en principe par affectation directe. Il sera cependant admis, par simplification, que ces frais soient affectés à proportion de la valeur de chaque élément.

Pour la première application de la méthode par composants et les conséquences des méthodes prospective et rétrospective, voir ci-après (titre 4, aux n^{os} 161 et suivants).

B. VALORISATION LORS DES REMPLACEMENTS

74. En application de l'article 15 bis de l'annexe II, lors d'un remplacement, la valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charges et la valeur du composant de remplacement est comptabilisée à l'actif immobilisé comme l'acquisition d'un actif séparé.

Cette valeur correspond au coût de remplacement, à savoir le coût d'acquisition ou le coût de production tels que définis pour l'ensemble des immobilisations, en application du 2 de l'article 38 quinquies de l'annexe III.

Il convient de préciser qu'en cas de remplacement, le coût de remplacement des composants devrait être connu, sans passer par une méthode de ventilation de la valeur globale d'un bien, dans la mesure où le composant est dans la plupart des cas remplacé isolément. Toutefois, en cas d'acquisition conjointe de plusieurs éléments d'actif dont un composant, il sera admis d'avoir recours à une méthode de répartition d'un prix global, telle qu'exposée ci-dessus au n° 73.

Section 2 : Immobilisations acquises selon des modalités particulières

Sous-section 1 : Acquisitions à titre gratuit

75. Aux termes du b du 1 de l'article 38 quinquies de l'annexe III, la valeur d'origine des biens acquis à titre gratuit est la valeur vénale des biens. Cette règle est conforme aux dispositions de l'article L. 123-18 du code de commerce et des articles 321-1 et 321-4 du PCG.

Le coût de revient des immobilisations acquises à titre gratuit n'est donc pas modifié par le décret n° 2005-1702 du 28 décembre 2005. Les précisions apportées par la documentation administrative 4 D demeurent valables.

76. 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, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat (art. 322-1.10 du PCG). Il en est ainsi, par exemple, des frais d'acte, des frais de timbre et taxes similaires liées à la transaction, des coûts d'enlèvement de l'actif et des coûts marginaux directement engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu.

Sur le plan fiscal, la valeur vénale est évaluée abstraction faite de ces coûts de sortie. Sur les conséquences de cette différence de valorisation entre le comptable et le fiscal sur les amortissements, cf. ci-après n^{os} 90 et suivants.

Sous-section 2 : Acquisitions par voie d'apport

77. Aux termes du c du 1 de l'article 38 quinquies de l'annexe III, la valeur d'origine des biens apportés à l'entreprise par des tiers est la valeur d'apport. Cette valeur figure en principe dans le traité d'apport. Il en va de même du point de vue comptable, à l'exception des actifs apportés isolément (art. 321-2 du PCG).

Il est rappelé à cet égard que la transcription comptable des apports, le cas échéant à la valeur nette comptable qu'avaient les biens apportés dans la société cédante, est autonome de la valeur réelle des apports fixée pour la rémunération de ceux-ci. Il convient de se référer pour ces questions aux précisions données dans l'instruction 4 I-1-05 du 30 décembre 2005 commentant notamment les nouvelles dispositions de l'article 209 II.

Sous-section 3 : Acquisitions par voie d'échange

78. Aux termes du quatrième alinéa du a du 1 de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, pour les biens acquis en échange d'un ou plusieurs biens, le prix d'achat s'entend de la valeur vénale.

Il est précisé que cette règle fiscale n'est pas exactement similaire à la règle comptable prévue à l'article 321-3 du PCG, selon laquelle le bien acquis en échange est en principe évalué à la valeur vénale mais peut être évalué à la valeur comptable de l'actif cédé lorsque la valeur vénale ne peut être évaluée de façon fiable, ou lorsque la transaction d'échange n'a pas de substance commerciale.

Il est rappelé que, du point de vue fiscal, l'opération d'échange s'analyse en une opération de vente suivie d'un achat (voir notamment la documentation administrative 4 B-123 n° 30 en date du 7 juin 1999) et constitue de ce point de vue le fait générateur d'une plus-value. Le caractère commercial de la substance de la transaction n'empêche donc aucune conséquence, sur le plan fiscal, pour la détermination de la valeur du bien acquis par voie d'échange.

Section 3 : Immobilisations créées

79. Conformément aux dispositions du d du 1 de l'article 38 quinquies de l'annexe III, la valeur d'origine des immobilisations 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, sous réserve des dispositions de l'article 38 undecies de l'annexe III relatif à l'incorporation 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.

Sous-section 1 : Immobilisations corporelles

80. Le coût de production d'une immobilisation corporelle comprend, comme en matière comptable (art. 321-13 du PCG), l'ensemble des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien.

Les charges directes sont les charges qu'il est possible d'affecter, sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien. Elles incluent notamment les coûts d'acquisition des matières et fournitures consommées pour la fabrication

du bien, mais aussi tous les coûts directement attribuables, sur le même principe que pour une immobilisation acquise (cf. ci-dessus aux n^{os} 58 et suivants).

Le coût de production des immobilisations comprend également les charges indirectes de production qui peuvent raisonnablement être rattachées à la production du bien, à l'exclusion des coûts administratifs. Comme en matière d'évaluation des stocks, ces coûts indirects correspondent à l'affectation des frais généraux de production, fixes et variables, encourus au titre de la production. Les frais généraux de production fixes peuvent notamment comprendre une quote-part de l'amortissement des immobilisations utilisées dans le cycle de production (cf. notamment le 3 de l'article 321-13 du PCG) ; les frais généraux de production variables comprennent notamment le coût de la main d'œuvre indirecte. Comme pour les stocks, la quote-part d'amortissement prise en compte parmi les frais généraux de production fixes ne porte que sur les amortissements pour dépréciation comptables, à l'exclusion des amortissements dérogatoires (cf. n^o 153).

Sont exclus du coût de production les coûts administratifs, compte tenu de leur caractère non affectable, sauf les coûts des structures dédiées exclusivement à la production des biens concernés, telles qu'une structure administrative chargée spécialement de suivre les travaux de construction de l'immobilisation. Par ailleurs, est également exclue la quote-part de charges correspondant à la sous-activité (4 de l'article 321-13 du PCG).

Le coût de production d'une immobilisation corporelle peut être déterminé par référence au coût de production des stocks, si l'entreprise produit des biens similaires pour la vente (1 de l'article 321-13 du PCG).

Enfin, le coût des emprunts peut être incorporé au coût de production si l'option prévue à l'article 38 undecies de l'annexe III a été exercée (cf. n^{os} 61 et suivants ci-avant).

Sous-section 2 : Immobilisations incorporelles

81. Les mêmes règles de détermination du coût de production s'appliquent aux immobilisations corporelles et incorporelles : il convient donc de retenir, pour la valorisation des immobilisations incorporelles créées par l'entreprise, l'ensemble des coûts directement attribuables à la création, la production et la préparation de l'immobilisation, ainsi que les coûts indirects qui s'y rattachent.

L'attention est toutefois appelée, en matière d'incorporels, sur la période d'attribution des coûts. Cette période débute lorsque sont réunis les critères définissant une immobilisation et justifiant de l'inscription de cette immobilisation à l'actif du bilan, à savoir que l'immobilisation représente une source de profits futurs, dotée d'une pérennité suffisante, et est identifiable compte tenu de son caractère cessible ou de sa protection juridique (cf. n^o 8 ci-dessus).

Les frais antérieurs à cette période d'attribution ne peuvent en aucun cas être incorporés à la valeur de l'immobilisation, y compris dans le cas où ces frais auraient été engagés au cours du même exercice que celui au cours duquel les conditions définissant une immobilisation ont été respectées. Le terme de la période correspond, comme en matière d'immobilisation corporelle, à la date à laquelle l'immobilisation atteint le niveau de performance prévu par la direction.

S'agissant des frais de développement, il convient de se reporter aux critères d'immobilisation exposés ci-dessus (n^o 18). Toutefois, il est précisé que les coûts pris en compte pour la détermination de la valeur d'inscription des coûts de développement à l'actif incluent notamment :

- les coûts au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- les salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour générer l'actif ;
- les droits d'enregistrement ;
- l'amortissement de brevets acquis et licences utilisés pour générer l'actif ;
- les frais de dépôt de brevet ;
- les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciels (logiciels de gestion intégrés) ;

– le cas échéant, une quote-part d'amortissement d'immobilisations utilisées dans le processus de production.

– les coûts des emprunts lorsque l'option a été exercée en ce sens en application des dispositions de l'article 38 undecies de l'annexe III (cf. ci-dessus n° 61).

A l'inverse, sont notamment considérés comme non incorporables à la valeur des immobilisations les coûts suivants :

– coûts de vente, coûts administratifs, frais généraux sauf si ces dépenses peuvent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de son utilisation ;

– inefficiences clairement identifiées et pertes opérationnelles initiales encourues avant que l'actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;

– dépenses de formation du personnel, engagées pour l'utilisation de l'actif.

Enfin, les règles d'évaluation prévues à l'article 331-3 du PCG s'appliquent aux logiciels.

Section 4 : Coûts de démantèlement

82. L'article 321-10 du PCG prévoit que le montant correspondant à l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel est située une immobilisation corporelle en contrepartie d'une obligation légale, réglementaire ou contractuelle doit être pris en compte dans le coût d'acquisition de cette immobilisation.

Ces coûts font l'objet sur le plan fiscal d'un traitement séparé de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent (cf. n° 50).

TITRE 2 : DEPRECIATION DES ACTIFS IMMOBILISES

CHAPITRE 1 : AMORTISSEMENTS

83. 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 (cf. chapitre 2 aux n°s 141 et suivants).

L'article 322-1 du PCG définit l'amortissement d'un actif 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'amoindrissement 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, fondée sur l'article 322-2 du PCG. En effet, il est rappelé qu'aux termes du 2° du 1 de l'article 39, seuls sont déductibles les amortissements réellement effectués par l'entreprise, ce qui implique que ces amortissements doivent faire l'objet d'une comptabilisation effective. 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.

Cas particulier : Spécificité des bénéfices non commerciaux

84. Conformément aux dispositions du 1° du 1 de l'article 93, les amortissements déductibles des résultats imposables en catégorie des bénéfices non commerciaux doivent être effectués suivant les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux.

En pratique, le tableau des amortissements prévu dans la déclaration n° 2035 ne permet pas de distinguer l'amortissement dérogatoire fiscal. Il convient par conséquent de porter dans cette déclaration le montant global de l'amortissement déterminé selon les règles fiscales exposées ci-dessous, amortissement dérogatoire compris. S'agissant des composants, ils doivent être identifiés sur le tableau des immobilisations et des amortissements comme des immobilisations distinctes amorties séparément.

85. Des précisions sont données ci-après sur l'articulation des nouvelles règles comptables avec les règles fiscales existantes, ainsi que sur les cas où l'amortissement dérogatoire est mis en œuvre. Ces précisions sont apportées en distinguant deux situations : les immobilisations non décomposées, d'une part, et les immobilisations décomposées, d'autre part.

Ces précisions seront complétées par une instruction administrative séparée s'agissant de l'impact des nouvelles normes comptables sur les dépréciations (amortissements et provisions) constatées pour les opérations de crédit-bail mobilier et immobilier, de location avec option d'achat ou bien encore les opérations de location-financement visées à l'article 33 du règlement du CRC n° 99-07¹. En effet, les modalités d'application des nouvelles règles comptables pour ces opérations devraient être précisées au cours de l'année 2006 par le CNC.

Section 1 : Précisions relatives à la notion de bien amortissable

86. L'article 322-1.1 du PCG précise 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 les plus pertinentes. Elle ne peut en tout état de cause être déterminable que si l'usage attendu du bien est limité dans le temps. Cet usage est considéré comme limité dans le temps lorsque l'un des critères suivants est applicable, à l'origine ou en cours d'utilisation :

– limitation physique : l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'entreprise ou par l'écoulement du temps ;

– limitation technique : l'actif subit une obsolescence liée aux évolutions techniques, son utilisation devenant alors inférieure à celle résultant de la seule usure physique ; à titre d'exemple, cette limitation peut apparaître en cas d'obligation de mise en conformité à de nouvelles normes ;

– limitation juridique : la période de protection juridique, légale, réglementaire ou contractuelle, de l'actif est limitée dans le temps.

Ces critères ne sont toutefois pas exhaustifs. Il convient, lorsque différents critères s'appliquent concomitamment, de retenir l'utilisation dont la durée est la plus courte.

Il résulte de ces définitions que lorsque l'utilisation d'un actif n'est pas déterminable, en raison de l'absence d'une durée prévisible, finie et mesurable pour les avantages économiques qu'il procure, cet actif ne peut faire l'objet d'un amortissement. D'une manière générale, il en va ainsi des terrains, ainsi que de certains éléments incorporels (fonds de commerce).

87. 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.

¹ c'est-à-dire les opérations de location non assorties d'une option d'achat dont la finalité est d'assurer au locataire la mise à disposition d'un bien mobilier ou immobilier acquis à sa demande par le bailleur, ce dernier n'ayant en principe pas vocation à en conserver la propriété à l'issue de l'opération.

A cet égard, il est rappelé que les éléments incorporels qui entrent dans la composition de l'actif ne se déprécient pas généralement du fait de l'usage du temps et ne peuvent, par conséquent, donner lieu à amortissement. Cela étant, suivant une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, certains éléments de l'actif incorporel peuvent faire l'objet d'un amortissement s'il est normalement prévisible, dès sa création ou son acquisition, que leurs effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin nécessairement à une date déterminée (cf. documentation administrative 4 D 123 en date du 26 novembre 1996).

88. En outre, la doctrine administrative 4 D 123 doit être complétée au regard de la jurisprudence récente concernant certains droits incorporels. Ainsi, les droits détenus sur les dossiers scientifiques et techniques prévus à l'article R 5121-25 du code de la santé publique, nécessaires à l'obtention, au renouvellement ou au transfert de l'autorisation de mise sur le marché d'une spécialité pharmaceutique, peuvent faire l'objet d'un amortissement, dès lors qu'il est possible de déterminer la durée prévisible durant laquelle cette commercialisation produira ses effets bénéfiques sur l'exploitation, en tenant compte notamment de l'évolution des conditions scientifiques, techniques et économiques du marché de cette spécialité (CE, arrêts du 14 octobre 2005, req n° 260486, SCA Pfizer, et req n° 260511, SA Chiesi).

Section 2 : Conséquences des nouvelles normes comptables sur l'amortissement des biens non décomposés

Sous-section 1 : Conséquences sur la base d'amortissement

89. Sur le plan comptable, il résulte du 3 de l'article 322-1 du PCG que 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 conséquences sur les trois éléments déterminant les dotations aux amortissements : la base de calcul de l'amortissement, la durée d'amortissement et le mode d'amortissement.

A. MINORATION DE LA BASE AMORTISSABLE DE LA VALEUR RESIDUELLE

90. 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 brute est définie comme étant la valeur d'entrée de l'actif dans le patrimoine ou de sa valeur réévaluée.

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 (art. 322-1 du PCG). Toutefois, il est précisé que la valeur résiduelle n'est prise en compte que si elle est à la fois significative et mesurable. A cet égard, la valeur résiduelle d'un actif n'est mesurable que s'il est possible de déterminer de manière fiable, dès l'origine, la valeur de marché de revente du bien en fin de période (cf. avis du CNC n° 2002-07, § 1.2.2).

91. Du point de vue fiscal, la base de l'amortissement correspond, en application de l'article 15 de l'annexe II, au prix de revient de l'immobilisation, ce prix étant déterminé selon les règles prévues à l'article 38 quinquies de l'annexe III et détaillées ci-dessus (n^{os} 54 et suivants).

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, telles que les entreprises de location de véhicules. En effet, pour ces entreprises, la base de l'amortissement comptable des éléments dont la cession est envisagée devrait être minorée du prix de cession attendu, alors que la totalité du prix de revient devrait être retenue du point de vue fiscal.

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.

Exemple

92. Soit une flotte de dix véhicules particuliers acquis le 1^{er} janvier N par une entreprise pour ses commerciaux. Les véhicules sont acquis pour une valeur unitaire de 16 000 €. L'entreprise a contractuellement prévu de les revendre au bout de quatre ans, pour une valeur fixée à 25 % du prix d'acquisition compte tenu de l'utilisation envisagée, soit 4 000 € par véhicule. La date de clôture de l'entreprise est fixée au 31 décembre. Par hypothèse, la durée d'amortissement comptable et fiscale est de quatre ans, et le mode d'amortissement retenu est linéaire. S'agissant de l'application de la méthode par composants, l'entreprise n'envisage aucun remplacement au cours des quatre années d'utilisation des voitures, et n'identifie de ce fait aucun composant.

– base de calcul de l'amortissement comptable : $160\,000 - (10 \times 4\,000) = 120\,000$ €. Sur une période de quatre ans, la dotation annuelle comptable pour la flotte s'élève à 30 000 € ;

– base de calcul de l'amortissement fiscal : 160 000 €. Sur une période de quatre ans, la dotation annuelle déductible fiscalement au titre de la flotte de véhicules s'élève à 40 000 €.

La différence entre le montant de la dotation comptable annuelle et le montant de la dotation déductible fiscalement, soit 10 000 €, est comptabilisée par l'entreprise sous la forme d'un amortissement dérogatoire. Cet amortissement permet d'assurer la neutralité fiscale du passage aux nouvelles normes comptables, dans la mesure où selon les règles comptables antérieurement applicables, la dotation annuelle comptable aurait été identique à la dotation fiscale, soit 40 000 €.

B. IMPACT DE LA DEPRECIATION D'ELEMENTS AMORTISSABLES DE L'ACTIF IMMOBILISE

93. L'article 322-5 du PCG prévoit que la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations (provisions) résultant d'une comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable (art. 322-4.6 du PCG).

Sur le plan comptable, les provisions pour dépréciation d'éléments d'actif amortissables étaient constatées précédemment après les dotations aux amortissements et ne modifiaient pas la base amortissable. Ces provisions étaient rapportées aux résultats, si elles étaient toujours justifiées, au fur et à mesure, des amortissements pratiqués. Désormais, ces provisions ne sont plus reprises en tant que telles au rythme des amortissements pratiqués, mais viennent diminuer la base amortissable.

Des précisions sont données infra (chapitre 2, aux n^{os} 141 et suivants) sur les critères de déductibilité fiscale des dépréciations par voie de provision des actifs amortissables.

Du point de vue fiscal, la base amortissable s'entend en principe, comme rappelé ci-dessus, 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.

Les modalités d'application de cette modification prospective du plan d'amortissement feront l'objet de commentaires complémentaires, dès lors que des précisions sur l'articulation entre les dépréciations par voie de provisions et les modifications du plan d'amortissement doivent être apportées sur le plan comptable en 2006.

C. AUTRES CAS DE VARIATION DE LA BASE DE CALCUL DE L'AMORTISSEMENT EN COURS D'UTILISATION DE L'IMMOBILISATION : LES COÛTS DE DEMANTELEMENT

94. L'article 46 de la loi de finances rectificatives pour 2005 prévoit de transposer les nouvelles modalités de constitution des provisions pour coût de démantèlement (cf. n^o 50). Ces dispositions feront l'objet de commentaires distincts après leur adoption.

Toutefois, les commentaires ci-après peuvent à ce stade être développés sur ces dispositions, qui s'appliquent dès les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, comme sur le plan comptable.

L'actif de contrepartie doit être amorti selon le mode linéaire et réparti sur la durée d'utilisation du site ou des installations devant être démantelés ou remis en état.

Outre les modalités de constitution, cet article précise les conséquences de la variation de l'estimation des coûts de démantèlement. Ainsi, en cas de révision de l'estimation des coûts, le montant de la provision et la valeur nette de l'actif de contrepartie doit être rectifié comme sur le plan comptable. L'amortissement de l'actif de contrepartie est calculé, à compter de l'exercice au cours duquel intervient cette révision, sur la base de la valeur nette rectifiée de l'actif de contrepartie.

Par ailleurs, lorsque la provision est réduite d'un montant supérieur à la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie, l'excédent constitue un produit imposable.

D. CONSEQUENCES SUR LES SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT

95. Il est précisé que le rythme de référence auquel s'opère l'imposition des subventions d'équipement visées à l'article 42 septies correspond à l'amortissement fiscal de l'immobilisation, et doit donc tenir compte, le cas échéant, de l'amortissement dérogatoire.

Sous-section 2 : Conséquences sur les durées d'amortissement

A. LA NOUVELLE REGLE COMPTABLE

96. En application de l'article 322-1 du PCG, l'amortissement d'un actif est la répartition systématique du montant amortissable en fonction de son utilisation. La notion d'utilisation est la même que celle mise en œuvre pour la détermination du caractère amortissable des immobilisations, ainsi que pour la définition des composants. Elle est par conséquent propre à chaque entreprise, et dépend notamment des caractéristiques de l'entreprise et de l'utilisation qui sera faite de l'élément. Ainsi, lorsque l'actif acquis est destiné à être cédé, la durée d'utilisation et donc d'amortissement comptable s'achèvent à la date de cession envisagée.

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.

B. LE MAINTIEN DE LA DUREE D'USAGE SERVANT DE REFERENCE FISCALE

97. Conformément aux dispositions du 2° du 1 de l'article 39, 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. Le taux de l'amortissement fiscal admis en déduction continue à être déterminé par référence aux précisions données dans la doctrine administrative, notamment aux références 4 D-142, 4 D-143 et 4 D-266 en date du 26 novembre 1996. La durée normale d'utilisation déterminée conformément au 2° du 1 de l'article 39 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 (cf. documentation administrative 4 D 141 n° 3 en date du 26 novembre 1996).

Deux situations doivent désormais être distinguées.

1. Cas où la durée d'utilisation comptable est plus longue que la durée d'usage de référence

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

Cette situation devrait être la plus fréquente, les durées résultant des usages étant généralement inférieures aux durées réelles d'utilisation.

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. En effet, Il est rappelé qu'en application de l'article 39 B, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le système linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. Cette règle demeure inchangée (pour plus de précisions, cf. documentation administrative 4 D 153 en date du 26 novembre 1996), le respect de la règle de l'amortissement minimal devant seulement être apprécié en tenant compte des amortissements dérogatoires.

Il sera toutefois admis que les entreprises qui retiendraient 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, sauf cas manifestement abusif. L'amortissement fiscalement différé pourra donc être déduit au fur et à mesure de l'amortissement comptable. Cette durée réelle d'amortissement doit être en principe équivalente à celle retenue dans les comptes consolidés pour les entreprises établissant de tels comptes.

2. Cas où la durée d'utilisation comptable est plus courte que la durée d'usage de référence

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

Cette situation devrait en pratique concerner principalement les biens dont la cession est envisagée à court terme et pour lesquels la prise en compte de la valeur résiduelle dans la diminution de la base amortissable ne compense pas le raccourcissement de cette durée ; elle pourrait également concerner les biens faisant l'objet de crédit-bail mobilier et immobilier, de location avec option d'achat ou bien encore les opérations de location-financement (cf. n^{os} 3 et 106), pour lesquels des précisions seront apportées ultérieurement.

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.

Il est rappelé que les entreprises peuvent, toutefois, 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 (documentation administrative 4 D-141 n° 4 en date du 26 novembre 1996).

100. Cas particulier des amortissements visés par une disposition fiscale expresse prévoyant leur non-déductibilité :

Soit une entreprise ayant renouvelé une partie de sa flotte de véhicules particuliers (15 véhicules) le 1^{er} janvier N auprès d'un constructeur. Par voie de contrat conclu avec ce fournisseur, il est prévu que les véhicules soient repris par le constructeur au terme de deux ans pour une valeur équivalente à 55 % de la valeur brute. La valeur brute totale est de 375 000 €. La date de clôture de l'entreprise est fixée au 31 décembre.

Compte tenu de la reprise des véhicules par le constructeur au terme de deux ans, l'entreprise amortira les véhicules en cause sur une durée de deux ans à hauteur de 45 % de leur valeur, soit chaque année une dotation globale de 84 375 €.

Sur le plan fiscal, eu égard aux usages (4 ans), la dotation annuelle pour l'ensemble des véhicules est égale à 93 750 €, plafonnée à 68 625 € en application des dispositions de l'article 39-4.

Le différentiel entre la dotation comptable et fiscale, soit 9 375 € (93 750 – 84 375), doit être comptabilisé en amortissements dérogatoires quand bien même une fraction n'est pas déductible. A défaut, les dispositions de l'article 39 B seront opposées à l'entreprise.

C. MESURE DE SIMPLIFICATION EN FAVEUR DES PME

101. Dans son avis n° 2005-D du 1^{er} juin 2005, le comité d'urgence du CNC a proposé une mesure de simplification destinée à permettre à certaines entreprises qui ne dépassent pas certains seuils de pratiquer dans les comptes individuels l'amortissement des immobilisations non décomposables à l'origine sur leurs durées d'usage, sans rechercher leurs durées d'utilisation.

Il est précisé par ailleurs que l'impact de cette mesure demeure strictement cantonné au domaine comptable, dans la mesure où, du point de vue fiscal, la durée d'usage sera en tout état de cause applicable aux immobilisations non décomposées. **La simplification aurait donc pour principal effet d'éviter aux entreprises concernées la comptabilisation d'un amortissement dérogatoire à raison de la durée pour les immobilisations non décomposées.**

Sous-section3 : Conséquences sur le mode d'amortissement

A. LE PRINCIPE DE L'AMORTISSEMENT LINEAIRE SUR LE PLAN COMPTABLE

102. Du point de vue comptable, les immobilisations doivent être amorties selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus. Le mode d'amortissement, qui est défini pour chacun des éléments distincts de l'actif immobilisé, doit être appliqué de manière constante pour les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques (art. 322-4 du PCG). 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 mentionnés à l'article 39 A et dans les conditions précisées à ce même article (pour plus de précisions sur l'amortissement dégressif, cf. documentation administrative 4 D 22 en date du 26 novembre 1996). 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, le mode d'amortissement linéaire constitue la référence de calcul pour l'application de la règle de l'amortissement minimal prévue à l'article 39 B. En outre, l'amortissement traduisant la dépréciation des immobilisations, l'entreprise qui aurait recours à un mode d'amortissement variable non linéaire devrait justifier de la pertinence de cette méthode au regard de la dépréciation de son actif.

Il est rappelé que ce mode d'amortissement est d'ores et déjà admis sur le plan fiscal pour les moules spécialement conçus en vue de l'exécution d'un marché (cf. documentation administrative 4 D 2661 n° 62 en date du 26 novembre 1996). Ce mode d'amortissement sera également admis pour tous les biens et équipements pour lesquels la consommation d'avantages mesurée par des unités d'œuvre reflète une dépréciation effective et définitive, et dont le rythme de consommation des avantages économiques mesurée en unités d'œuvre est connu de manière fiable dès l'origine et ne varie pas de manière aléatoire.

Pour les autres biens, pour lesquels la comptabilisation d'un amortissement en unités d'œuvre serait pratiquée, il conviendra :

- de comptabiliser un amortissement dérogatoire complémentaire, si la dotation aux amortissements comptable est inférieure à l'amortissement minimum linéaire prévu par les dispositions de l'article 39 B ou dégressif en cas d'application du mode dégressif sur le plan fiscal ;

- de réintégrer de manière extra-comptable la fraction d'amortissement excédentaire, si l'amortissement en fonction des unités d'œuvre est supérieur à l'amortissement fiscalement admis.

B. PRECISIONS SUR LA DATE DE DEBUT D'AMORTISSEMENT

103. 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 (2 de l'article 322-4 du PCG).

En pratique, cette date de début d'amortissement devrait correspondre à la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner suivant l'utilisation prévue par l'entreprise. En effet, cette date correspond au terme de la période d'incorporation des différentes dépenses constituant le coût de revient de l'actif (cf. n° 59). Dans certains cas, elle pourrait donc être légèrement retardée par rapport à la date de mise en service telle qu'entendue auparavant, qui ne dépendait pas du niveau d'utilisation de l'immobilisation.

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 en application de l'article 23 de l'annexe II (cf. documentation administrative 4 D 2223 n° 2 à 6 en date du 26 novembre 1996).

Cas particulier : Immobilisations acquises avec une clause de réserve de propriété

104. Du point de vue comptable, les biens (immobilisations ou stocks) acquis avec une clause de réserve de propriété doivent être inscrits à l'actif du bilan de l'acquéreur, même si le transfert de propriété subordonné au paiement intégral du prix n'est pas effectif. Il en va de même en matière fiscale.

Toutefois, s'agissant des biens immobiliers grevés d'une telle clause, la doctrine administrative 4 D 122 n° 12 à 14 en date du 26 novembre 1996 prévoit qu'il n'est pas possible à l'acquéreur d'effectuer un amortissement pour dépréciation avant la clôture de l'exercice en cours à la date du transfert effectif de propriété (cf. également Réponse ministérielle Delahais du 11 février 1991). Cette doctrine est rapportée. Dès lors, les immobilisations acquises avec clause de réserve de propriété peuvent être amorties par l'acquéreur dès leur inscription à l'actif, y compris les biens immobiliers.

C. CONSEQUENCES SUR LES AMORTISSEMENTS FISCAUX EXCEPTIONNELS

105. La loi prévoit des dispositifs d'amortissements accélérés en faveur de certains investissements. Il s'agit notamment des régimes d'amortissements dégressifs et exceptionnels prévus aux articles 39 A à 39 AJ du code général des impôts. Ces dispositifs ne sont pas modifiés dans leur principe par la nouvelle réglementation comptable. De la même façon qu'antérieurement, le différentiel entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscalement admis doit être comptabilisé par l'entreprise sous la forme d'amortissement dérogatoire.

D. AMORTISSEMENT FINANCIER

106. En l'absence de modifications des dispositions de l'article 39 C, l'amortissement financier des biens donnés en location avec option d'achat ou en crédit-bail demeure applicable. Toutefois, il est précisé que les difficultés d'articulation de ce régime avec les nouvelles règles comptables sont actuellement en cours d'expertise par le CNC. Les présentes indications sont par conséquent données en l'attente des conclusions en matière comptable.

Section 3 : L'amortissement des biens décomposés

107. Conformément au 2° du II de l'article 15 bis de l'annexe II, les éléments constitutifs de composants (cf. n° 30 et suivants) font l'objet d'un plan d'amortissement distinct comme sur le plan comptable. Les commentaires ci-après détaillent les conséquences de la décomposition d'une immobilisation sur la base d'amortissement, sur l'application des amortissements dégressifs et exceptionnels.

Sous-section 1 : Base d'amortissement des biens décomposés

108. La structure et les composants sont amortis sur la base de leur prix de revient tel que déterminé supra (cf. n^{os} 72 et suivants).

109. En cas de dépréciation d'une immobilisation corporelle amortissable ayant fait l'objet d'une décomposition, la dépréciation devrait en principe, et à défaut de règle comptable, être affectée à chaque composant et à la structure à raison de la dépréciation effective de chacun de ces éléments. Toutefois, une telle affectation pouvant s'avérer très complexe, il sera 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 selon une méthode rationnelle et cohérente, par exemple au prorata de la valeur des composants.

Sous-section 2 : Conséquences de la décomposition sur la durée d'amortissement de l'immobilisation

110. 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 (article 15 bis de l'annexe II). Il en va de même, en conséquence, pour la structure qui est constituée de l'élément restant de l'immobilisation après décomposition.

A. DUREE D'AMORTISSEMENT DES COMPOSANTS

I. Les composants identifiés à l'origine

111. Conformément au 2^o du 1 de l'article 39, 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 compte tenu, le cas échéant, des circonstances particulières pouvant influencer sur cette durée (cf. documentation administrative 4 D 141 en date du 26 novembre 1996). 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.

Le Conseil d'Etat a jugé que la notion d'usage doit s'entendre comme les pratiques qui, en raison notamment de leur ancienneté, de leur fréquence ou de leur généralité, sont regardées comme normales, dans chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation pour le bien à amortir (CE, req n^{os} 46415, 50774, 80363 et 80365, en date du 11 mars 1988, Société Raffinerie de Strasbourg et autres).

Or, 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 l'absence d'usage identifié pour des éléments constitutifs de composants, **la durée d'amortissement retenue sur le plan fiscal pour ces éléments doit correspondre à la durée normale d'utilisation du bien apprécié individuellement**, conformément au principe dégagé par la jurisprudence en ce qui concerne des biens pour lesquels aucun usage n'est référencé compte tenu de leur caractère innovant. En d'autres termes, en l'absence d'usage, la durée normale d'utilisation pour les composants correspond à la durée de vie de l'élément (voir notamment arrêt CE 25 novembre 1981, n^o 11383, et arrêts CE 18 mai 2005 n^o 261623, 10e et 9e s.-s., Banque populaire de Lyon et Banque populaire de la Loire et n^o 261794, 10e et 9e s.-s., Banque populaire Loire et Lyonnais).

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 dans la plupart des cas à la durée comptable. Toutefois, l'attention est appelée sur le fait que la durée normale d'utilisation d'un composant peut, dans certaines situations, ne pas correspondre nécessairement à la durée qui sera effectivement utilisée en matière comptable. En effet, il ne sera pas tenu compte, du point de vue fiscal, de la politique de cession de l'entreprise, qui n'implique pas en tant que telle une usure ou une obsolescence accélérée de l'immobilisation. Les seuls critères pouvant justifier d'une réduction de la durée normale d'utilisation demeurent ceux relatifs aux conditions particulières d'exploitation des immobilisations, en continuité avec la jurisprudence rendue relative aux dispositions de l'article 39-1-2°.

Dans le cas où des usages seraient déjà identifiés pour certains composants, il convient bien entendu de se référer à ceux-ci pour déterminer la durée d'amortissement fiscale des composants concernés, conformément aux dispositions combinées des articles 39-1-2° et 39 B. Tel est le cas des éléments correspondant aux installations et agencements qui pouvaient déjà faire l'objet d'un amortissement séparé par rapport aux constructions et pour lesquels une durée d'amortissement entre 10 ans à 20 ans est généralement admise.

Par ailleurs, dans le cas où la durée normale d'utilisation du premier composant identifié à l'origine, c'est-à-dire avant le premier remplacement du composant d'origine ou lors de la première application de la méthode par composants, ou à la suite d'un accident serait supérieure à la durée d'usage de la structure (cf. ci-après n° 117), il sera admis que ce composant puisse être amorti sur la durée d'usage, le cas échéant résiduelle, de la structure, et non sur sa durée propre d'utilisation. Cette différence entre la durée d'amortissement fiscale et la durée comptable sera constatée par voie d'amortissements dérogatoires.

112. Exemple

Soit une immobilisation dont la durée réelle d'utilisation est estimée à 20 ans, mais dont la durée d'usage admise pour le calcul de l'amortissement fiscal est de 10 ans.

Un composant est identifié, par référence à sa durée d'utilisation qui est de 15 ans et est donc inférieure à la durée d'utilisation de la structure. Comptablement, ce composant est amorti sur la durée de 15 ans. Du point de vue fiscal, il est admis qu'il puisse être amorti sur la même durée d'usage que l'immobilisation prise dans son ensemble, soit 10 ans.

113. Lors du renouvellement du composant d'origine, trois situations doivent être distinguées :

- le composant doit à nouveau être remplacé avant la fin de la période d'amortissement fiscal de la structure ; dans ce cas, le nouvel élément inscrit à l'actif (le coût de remplacement) doit être amorti sur la durée normale d'utilisation du composant d'origine, sauf changement des conditions d'utilisation ;

- plus aucun remplacement du composant ne doit intervenir, ce nouvel élément inscrit à l'actif est amorti sur la durée d'utilisation résiduelle (comptable) de la structure ;

- le remplacement du composant intervient alors même que la structure est totalement amortie sur le plan fiscal (cf. ci-après n° 117 sur la durée d'amortissement de la structure), ce nouvel élément inscrit à l'actif est amorti sur la durée normale d'utilisation plafonnée, le cas échéant, à la durée réelle d'utilisation résiduelle (comptable) de la structure (cf. ci-avant n° 111).

II. Conséquences de l'identification de composants en cours de vie

114. Les composants qui n'ont pas été identifiés à l'origine en tant que tels, mais qui satisfont aux critères définis au I de l'article 15 bis de l'annexe II, doivent être comptabilisés séparément à la date à laquelle il est constaté qu'ils satisfont à ces critères. Pour ces composants, un nouveau plan d'amortissement propre doit être appliqué dès leur comptabilisation séparée à l'actif du bilan. En pratique, il s'agit d'éléments dont le remplacement n'est pas encore intervenu, mais dont l'entreprise constate qu'ils devront l'être à plus ou moins court terme, selon des informations dont elle ne disposait pas à l'origine ou qu'elle avait méconnu par erreur.

En cas d'identification d'un composant en cours de vie, il ne doit pas être considéré, sauf cas manifestement abusifs, que l'entreprise a différé irrégulièrement une fraction de l'amortissement en contravention avec les dispositions de l'article 39 B et donc que l'élément sorti de l'actif est insuffisamment amorti. Dans ces conditions, la valeur nette comptable correspondant à l'élément d'origine est intégralement déductible.

115. La durée d'amortissement du composant identifié en cours de vie doit correspondre à sa durée normale d'utilisation appréciée à la date où il a été identifié, sous réserve des précisions apportées au n° 111.

116. Exemple

Une entreprise A acquiert le 1^{er} janvier N une immobilisation d'une valeur de 100 000 €. Elle n'identifie aucun composant lors de cette acquisition. L'immobilisation est amortissable sur 20 ans selon le mode linéaire (soit dotations annuelles de 5 000 €).

En N+4, l'entreprise identifie un élément devant être remplacé au bout de 6 ans, c'est-à-dire en N+6. Cet élément répondant à la définition des composants, l'entreprise procède à sa comptabilisation séparée à l'actif du bilan.

La VNC de l'immobilisation en N+4 est donc de 80 000 € (100 000 – (4 X 5 000)). L'entreprise évalue, par hypothèse, la valeur brute du composant à 15 000 €. En N+4, la valeur nette du composant est donc égale à 12 000 € (15 000 – (15 000 x 4/20)). Les plans d'amortissement de la structure et du composant sont alors établis prospectivement de la manière suivante :

- structure : sa VNC de 68 000 € (80 000 – 12 000) est amortie sur 16 ans, soit une dotation annuelle de 4 250 € ;

- composant : sa VNC de 12 000 € est amortie sur 2 ans, soit une dotation annuelle de 6 000 €.

B. CONSEQUENCES DE LA DECOMPOSITION SUR LA DUREE D'AMORTISSEMENT DE LA STRUCTURE

117. 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 en application du 2° du 1 de l'article 39. 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, qu'elles puissent être amorties sur la durée d'usage fiscale applicable à l'immobilisation corporelle prise dans son ensemble.

Par ailleurs, cette dérogation relative aux structures d'immobilisations décomposées ne s'appliquera pas aux immeubles de placement.

I. Notion d'immeubles de placement

118. 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 (sans tenir compte toutefois de la politique de cession de l'entreprise).

Les immeubles de placement concernés par les présentes précisions sont les mêmes que ceux visés à l'avant-dernier alinéa du 5° du 1 de l'article 39 (mesure nouvelle prévue à l'article 17 du projet de loi de finances pour 2006). Il s'agit des biens immobiliers inscrits à l'actif immobilisé et non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale. Toutefois, ne sont pas concernés les biens donnés en location ou mis à disposition à titre principal à des entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 affectant ce bien à leur propre exploitation.

1. Nature des biens immobiliers

119. Tous les biens immobiliers sont inclus dans la notion d'immeubles de placement, quelle que soit leur nature : terrains, bureaux, immobilier industriel...

2. Destination des biens immobiliers

120. La notion d'immeubles de placement n'inclut pas les immeubles destinés à être utilisés par leur propriétaire pour la production ou la fourniture de biens et/ou de services ou à des fins administratives, ou destinés à être vendus dans le cadre de l'activité ordinaire.

Sont par conséquent visés les actifs immobiliers utilisés par les entreprises pour en retirer des loyers ou valoriser le capital. A l'inverse, ne sont donc pas concernés les biens immobiliers occupés par leur propriétaire, ni les biens immobiliers destinés à la revente dans le cadre d'activités de marchands de biens ou de promoteurs immobiliers. Les hôtels ne sont pas non plus inclus dans la catégorie des immeubles de placement, dès lors qu'ils sont exploités directement par leurs propriétaires ou par une société qui leur est liée.

3. Exclusion des immeubles loués entre entreprises liées

121. Lorsqu'une entreprise, spécialisée ou non dans la gestion d'un parc immobilier, loue un immeuble, à titre principal, à une ou plusieurs entreprises liées au sens du 12 de l'article 39, l'immeuble concerné n'est pas considéré comme immeuble de placement.

Il est rappelé qu'aux termes des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

- a. lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;
- b. lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies au a, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

Pour plus de précisions sur cette notion d'entreprises liées, il convient de se référer à l'instruction administrative 4 C-2-04 du 14 avril 2004.

Le caractère principal de l'occupation de l'immeuble par des entreprises liées s'apprécie par référence à la proportion des superficies louées aux entreprises liées par rapport à la superficie totale de l'immeuble. Ce caractère est bien entendu déterminé immeuble par immeuble. **Par mesure de simplification, il sera considéré que les immeubles occupés effectivement à plus de 50 % par des entreprises liées à l'entreprise bailleuse ne sont pas considérés comme immeubles de placement.**

Dès lors, ne seront considérés comme immeubles de placement que les immeubles dont l'occupation par les entreprises liées est inférieure ou égale à 50 % de la superficie. Cette condition d'occupation doit être appréciée au cours d'un exercice donné en tenant compte des changements d'affectation intervenus. Le seuil de 50 % doit par conséquent correspondre au taux d'occupation moyen par des entreprises liées au titre de l'exercice. Il est précisé que les surfaces vacantes ne seront pas considérées comme mises à disposition d'entreprises liées, et qu'elles doivent être prises en compte dans la superficie totale de l'immeuble utilisée au dénominateur du prorata.

122. Exemple

Une entreprise A détient un immeuble qu'elle donne en location. Elle clôture son exercice le 31/12/N. Au titre de l'année N, l'occupation de l'immeuble qu'elle détient est répartie dans le temps de la façon suivante :

- du 01/01 au 30/04 : location à 100 % à des sociétés tierces ;
- du 01/05 au 31/08 : location à 60 % à des sociétés liées, et à 40 % à des sociétés tierces ;
- du 01/09 au 31/12 : location à 70 % à des sociétés liées, et à 30 % à des sociétés tierces.

Le taux d'occupation par des sociétés liées est de : $(60\% \times 4/12^e) + (70\% \times 4/12^e) = 43,33 \%$. L'immeuble détenu par l'entreprise A est par conséquent considéré comme un immeuble de placement, car il n'est pas donné en location à titre principal à des sociétés liées au sens du 12 de l'article 39.

II. Traitement fiscal

123. Lorsqu'un immeuble n'est pas considéré comme immeuble de placement, les amortissements relatifs aux composants et à la structure de l'immeuble sont calculés selon les modalités exposées ci-dessus, à savoir en retenant la durée normale d'utilisation pour les composants sauf application de la tolérance visée au dernier paragraphe du n° 111 et la durée d'usage applicable à l'immeuble pour la structure.

Lorsqu'un immeuble répond à la définition d'un immeuble de placement, les amortissements relatifs aux composants et à la structure de l'immeuble sont calculés en retenant la durée normale d'utilisation de chaque élément.

Les occupations partielles d'immeubles ne donnent lieu à aucun prorata d'amortissement, l'immeuble étant entièrement défini comme immeuble de placement ou non en fonction du respect du seuil d'occupation de 50 %.

Le changement de qualité de l'immeuble n'entraîne par ailleurs aucune correction rétrospective des amortissements pratiqués. Il en est seulement tenu compte de manière prospective, en modifiant le plan d'amortissement de la structure de l'immeuble sur la durée d'amortissement restant à courir. Il est précisé que la règle de l'amortissement minimal prévue à l'article 39 B est appliquée en tenant compte des modifications du plan d'amortissement.

124. Exemples

Hypothèses

Soit un immeuble d'une valeur de 20 000 000 € acquis le 1^{er} janvier N par une entreprise. L'entreprise identifie cinq composants en plus du gros-œuvre, qui constitue la structure de l'immeuble, pour les valeurs et durées réelles d'utilisation prévues suivantes :

Composants	Valorisation	Durées réelles d'utilisation
Toiture	2 000 000 (10 %)	25 ans
Installations électriques	1 000 000 (5 %)	25 ans
Etanchéité	1 000 000 (5 %)	15 ans
Ascenseurs	400 000 (2 %)	15 ans
Agencements intérieurs	1 600 000 (8 %)	15 ans
Structure (gros œuvre)	14 000 000 (70 %)	80 ans
Total immeuble	20 000 000	<i>Durée d'usage : 40 ans</i>

L'amortissement est effectué selon le mode linéaire à compter de la date de mise en service, qui correspond par hypothèse à la date d'acquisition.

Cas n° 1 : l'immeuble est donné en location à 100 % à des entreprises liées.

Dans cette hypothèse, l'immeuble n'est pas considéré comme immeuble de placement, et peut donc bénéficier de la dérogation favorable relative à la durée d'amortissement de la structure. En revanche, les cinq composants identifiés sont amortis sur la durée réelle d'utilisation, en l'absence d'usage connu.

La dotation annuelle à l'amortissement de l'immeuble est calculée de la manière suivante :

Composants	Valeur	Taux	Dotation annuelle
Toiture	2 000 000	4 %	80 000
Installations électriques	1 000 000	4 %	40 000
Etanchéité	1 000 000	6,67 %	66 700
Ascenseurs	400 000	6,67 %	26 680
Agencements intérieurs	1 600 000	6,67 %	106 720
Structure (gros œuvre)	14 000 000	2,5 %*	350 000
Total immeuble	20 000 000		670 100

* La durée d'amortissement retenue pour la structure correspond à la durée d'usage définie pour l'ensemble de l'immeuble.

Cas n° 2 : l'immeuble est donné en location à 51 % à des entreprises tierces.

Dans cette hypothèse, l'immeuble est considéré comme immeuble de placement, et ne peut donc plus bénéficier de la dérogation favorable relative à la durée d'amortissement de la structure. En revanche, les cinq composants identifiés sont imposés sur la durée réelle d'utilisation, en l'absence d'usage connu.

La dotation annuelle à l'amortissement de l'immeuble est calculée de la manière suivante :

Composants	Valeur	Taux	Dotation annuelle
Toiture	2 000 000	4 %	80 000
Installations électriques	1 000 000	4 %	40 000
Etanchéité	1 000 000	6,67 %	66 700
Ascenseurs	400 000	6,67 %	26 680
Agencements intérieurs	1 600 000	6,67 %	106 720
Structure (gros œuvre)	14 000 000	1,25 %*	175 000
Total immeuble	20 000 000		495 100

* Application de la durée réelle d'utilisation.

Cas n° 3 : De l'année N à N+5, l'immeuble est exclusivement donné en location à des sociétés liées ; de N+6 à N+8, l'immeuble est donné en location principalement à des sociétés tierces ; puis à compter de N+9, l'immeuble est de nouveau loué à titre principal à des sociétés liées.

L'amortissement des composants ne varie pas, dans la mesure où il demeure calculé selon la durée réelle d'utilisation. Le plan d'amortissement de la structure est en revanche modifié deux fois de manière prospective, à savoir en N+6 et en N+9.

Plan d'amortissement initial de la structure

- annuités d'amortissement, calculées au taux de 2,5 % (application de la durée d'usage prévue pour l'immeuble, soit 40 ans) : $14\,000\,000 \times 2,5\% = 350\,000$ €. Il convient de préciser que sur le plan comptable, l'entreprise devrait procéder à une dotation à l'amortissement pour dépréciation de 175 000 €, calculée sur la durée réelle d'utilisation du bien, et d'une dotation complémentaire à l'amortissement dérogatoire pour 175 000 €.

Modification prospective du plan d'amortissement en N+6

En N+6, la VNC du bien avant dotation de l'année s'établit à $14\,000\,000 - (350\,000 \times 6) = 11\,900\,000$ €. La durée résiduelle, qui aurait été de 34 ans selon le plan d'amortissement initial, est portée à 74 ans en tenant compte de la durée réelle d'utilisation. A cette durée de 74 ans correspond une annuité de : $11\,900\,000 / 74 = 160\,811$ €. Il convient de préciser que pour l'application des dispositions de l'article 39 B, l'amortissement minimal doit être calculé en tenant compte de cette modification du plan d'amortissement, et non en se référant au plan initial.

Modification prospective du plan d'amortissement en N+9

En N+9, la VNC du bien avant dotation de l'année s'établit à $11\,900\,000 - (160\,811 \times 3) = 11\,417\,567$ €. La durée résiduelle, qui aurait été de 71 ans selon le plan d'amortissement initial, est réduite à 31 ans en revenant à la durée d'usage. A cette durée de 31 ans correspond une annuité de : $11\,417\,567 / 31 = 368\,309$ €, qui sera répartie du point de vue comptable en 175 000 € d'amortissement pour dépréciation, et 193 309 € d'amortissement dérogatoire.

Sous-section 3 : Conséquences de la décomposition sur le mode d'amortissement de l'immobilisation

A. CONSEQUENCES DE LA DECOMPOSITION SUR L'APPLICATION DU REGIME D'AMORTISSEMENT DEGRESSIF

125. 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 prévu à l'article 39 A doit être déterminé par référence à la durée d'amortissement de l'immobilisation elle-même, en l'occurrence la durée d'usage fiscale.

S'agissant des composants, ils peuvent être amortis sur un mode dégressif (y compris lorsqu'ils sont remplacés, à condition que ce ne soit pas par un composant d'occasion) 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, conformément aux dispositions du b du 2 de l'article 15 bis de l'annexe II.

Dans ce cas, le coefficient applicable est déterminé par référence à la durée d'amortissement du composant, et non à la durée d'amortissement de l'immobilisation ou de la structure. En pratique, il s'agit de la durée réelle d'utilisation telle que définie en matière comptable (voir ci-dessus n° 96). Toutefois, lorsque le composant est amorti sur une durée plus courte en application des n°s 111 à 115 ci-dessus, le coefficient d'amortissement dégressif applicable est celui correspondant à cette durée d'amortissement fiscale.

126. Exemple

Une entreprise acquiert le 1^{er} janvier N une immobilisation d'une valeur de 2000 K€, décomposée en d'une part un composant d'une valeur de 500, et d'autre part la structure d'une valeur de 1500. Les durées d'amortissement sont de 8 ans pour l'immobilisation (durée d'usage), et par conséquent pour la structure, et de 5 ans pour le composant. L'immobilisation est par nature éligible au mode d'amortissement dégressif.

Les taux d'amortissement dégressif sont déterminés comme suit :

	Structure	Composant
Durée d'amortissement	8 ans	5 ans
Taux linéaire	12,5 %	20 %
Coefficient de majoration applicable (art. 39 A)	2,25	1,75
Taux dégressif	28,125 %	35 %

Dans cet exemple, le composant bénéficie du mode d'amortissement dégressif en raison de son rattachement à une immobilisation elle-même éligible. Toutefois, il aurait également pu bénéficier de ce mode d'amortissement dans l'hypothèse où l'immobilisation n'aurait pas été éligible au mode dégressif, mais où la nature du composant le rendrait lui-même éligible isolément à ce mode d'amortissement.

127. Les modalités de calcul de l'amortissement dégressif sont les mêmes qu'antérieurement (cf. documentation administrative 4 D 2223 en date du 26 novembre 1996).

B CONSEQUENCES SUR LES DISPOSITIFS FISCAUX SPECIFIQUES

128. Les dispositifs fiscaux prévus aux articles 39 quinquies A à 39 quinquies FC, qui portent sur l'amortissement exceptionnel d'une fraction des investissements éligibles dès leur acquisition, sont maintenus. Comme antérieurement, les amortissements supplémentaires d'origine fiscale sont constatés en comptabilité au moyen de l'amortissement dérogatoire.

Il est précisé que, lorsque les dispositifs d'amortissements exceptionnels s'appliquent à une immobilisation dans son ensemble (par exemple les immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles visés à l'article 39 quinquies E, ou les immeubles destinés à la lutte contre les pollutions atmosphériques visés à l'article 39 quinquies F), l'amortissement s'applique à l'ensemble de la structure et des composants de l'immobilisation en cause. Pour autant, en cas d'incorporation de travaux éligibles à un dispositif d'amortissement exceptionnel à un immeuble existant, l'application du dispositif incitatif à ces travaux ne rend pas l'immeuble éligible dans son ensemble. Par conséquent, le régime d'amortissement exceptionnel devrait pouvoir s'appliquer dans certains cas à certains composants d'immobilisations corporelles à l'exclusion de la structure ou d'autres composants.

Par ailleurs, les dispositions de l'article 39-4 relative à la limitation de la déduction de l'amortissement de certains biens s'appliquent également selon les mêmes modalités qu'antérieurement. En cas de décomposition, la limitation s'applique aussi bien à la structure qu'aux composants identifiés par l'entreprise.

S'agissant des véhicules de tourisme et compte tenu des critères de décomposition exposés ci-dessus aux n^{os} 30 et suivants (notamment le caractère significatif des composants), aucun composant ne devrait, dans la plupart des cas, être identifié par les entreprises effectivement soumises à la limitation de 18 300 €. 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, mais 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.

Exemple

129. Une entreprise acquiert une voiture particulière le 1^{er} janvier N, pour un prix de 30 000 €. L'entreprise a identifié un composant d'une valeur de 5 000 €, les 25 000 € restants étant affectés à la structure du véhicule.

En application des dispositions du a de l'article 39-4, la fraction amortissable du prix d'acquisition du véhicule s'élève à 18 300 €. Cette limitation est répartie entre le composant et la structure de la manière suivante :

- limitation applicable au composant : $5\,000 \times 18\,300 / 30\,000 = 3\,050$ € ;
- limitation applicable à la structure : $25\,000 \times 18\,300 / 30\,000 = 15\,250$ €.

La base amortissable fiscale du composant s'élève par conséquent à 3 050 € au lieu de 5 000 € pour le composant, et à 15 250 € au lieu de 25 000 € pour la structure.

C. CONSEQUENCES SUR L'AMORTISSEMENT DES INSTALLATIONS COMPLEXES SPECIALISEES

130. Les installations complexes spécialisées étaient définies dans le plan comptable général de 1982 comme des unités complexes fixes d'usage spécialisé pouvant comprendre des constructions, matériels ou pièces qui, même séparables par nature, sont techniquement liées pour leur fonctionnement et que cette incorporation de caractère irréversible rend passibles du même rythme d'amortissement. Sur le plan fiscal, il était également admis que les installations complexes spécialisées puissent faire l'objet d'un amortissement unique, sur la durée des matériels constituant l'élément prédominant des installations.

Les installations complexes spécialisées ne sont pas expressément visées dans les règlements CRC n^{os} 2002-10 et 2004-06. L'article 311-2 du PCG précise seulement que lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. L'approche par composants paraît toutefois poser des difficultés d'application de cet alinéa de l'article 311-2. Le Comité d'urgence du CNC a ainsi été amené à préciser, dans son avis n° 2005-D du 1^{er} juin 2005, l'articulation entre d'une part les installations complexes spécialisées, et d'autre part la méthode par composant.

Du point de vue comptable, il demeure possible 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. Il est précisé que cette situation devrait rester exceptionnelle en pratique.

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 intervention des remplacements, une partie substantielle de l'installation.

Le même traitement sera appliqué en matière fiscale. Les installations complexes spécialisées pourront donc, lorsqu'elles répondent aux conditions exposées ci-dessus, être amorties selon un plan unique, et le cas échéant bénéficier dans leur ensemble du régime de l'amortissement dégressif lorsque l'élément prédominant est éligible à ce système d'amortissement.

Sous-section 4 : Conséquences de la décomposition des immobilisations sur les autres dispositifs fiscaux

A. IMPACT DE LA METHODE PAR COMPOSANTS SUR LE REGIME DES PLUS-VALUES

131. La cession d'une immobilisation corporelle par une entreprise relevant des bénéficiaires industriels et commerciaux 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 mentionné à l'article 39 duodecies est décompté par référence à la date de création ou d'acquisition de l'immobilisation, pour l'ensemble des composants de l'immobilisation (y compris pour la structure). Ainsi, lorsque l'immobilisation a été créée ou acquise depuis au moins deux ans, la plus ou moins-value relative à l'ensemble de la structure et des composants est 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. La fraction correspondant aux amortissements déduits au titre de la structure et des composants demeure par ailleurs qualifiée de plus ou moins-value à court terme.

La date de remplacement des composants n'est par conséquent pas retenue pour déterminer la qualification à court ou à long terme de la plus ou moins-value de cession. Toutefois, lorsque exceptionnellement un composant viendrait à être cédé isolément de la structure, il conviendrait de décompter le délai de deux ans de la date d'acquisition du composant, qui peut correspondre le cas échéant à la date de remplacement.

Exemple

Soit une entreprise A qui a acquis une immobilisation corporelle d'une valeur de 5 000 le 1^{er} janvier N. Cette immobilisation est décomposée de la manière suivante :

- un composant C1 d'une valeur de 1 000 est amorti sur une durée de 5 ans (dotation annuelle : 200) ;
- un composant C2 d'une valeur de 500 est amorti sur une durée de 2 ans (dotation annuelle : 250) ;
- la structure S d'une valeur de 3 500 est amortie sur une durée de 10 ans (dotation annuelle : 350).

L'amortissement est effectué selon le mode linéaire. Il est précisé que le composant C2 a été remplacé le 1^{er} janvier N+2, à l'identique, par un composant C3 d'une valeur de 500 et amorti également sur une durée de deux ans.

Le 1^{er} janvier N+3, l'entreprise A cède l'immobilisation pour un prix de 6 000. A la date de la cession, les amortissements suivants ont été effectués par l'entreprise A :

- composant C1 : amortissement cumulé de $3 \times 200 = 600$; VNC = $1\ 000 - 600 = 400$;
- composant C2 : sorti de l'actif ;
- composant C3 : amortissement cumulé de 250 ; VNC = $500 - 250 = 250$;
- structure S : amortissement cumulé de $3 \times 350 = 1\ 050$; VNC = $3\ 500 - 1\ 050 = 2\ 450$;

soit au titre de l'immobilisation, un amortissement cumulé, hors composant C2, de $600 + 250 + 1\ 050 = 1\ 900$, et une VNC de 3 100.

La plus-value au titre de la cession de l'immobilisation s'élève par conséquent à $6\ 000 - 3\ 100 = 2\ 900$. Cette plus-value peut bénéficier du régime des plus-values à long terme, dans la mesure où l'immobilisation a été acquise depuis plus de deux ans à la date de la cession. La plus-value relative à la cession du composant C3 reçoit ainsi la qualification de plus-value à long terme, bien que le remplacement soit intervenu depuis moins de deux ans.

La fraction de la plus-value correspondant aux amortissements déduits fiscalement demeure toutefois qualifiée de plus-value à court terme, soit un montant de 1 900 imposé au taux normal de l'impôt. L'excédent de la plus-value, soit $2\ 900 - 1\ 900 = 1\ 000$, bénéficie du taux réduit d'imposition prévu à l'article 39 quinquies.

Dans l'hypothèse où le composant C3 aurait fait l'objet d'une cession isolément de l'immobilisation (structure S et composant C1 non cédés), alors la plus ou moins-value de cession aurait été considérée à court terme, ce composant ayant été acquis moins de deux ans avant la cession. Dans ce seul cas, la date d'acquisition de l'immobilisation n'aurait en effet pas été retenue.

B. IMPACT SUR LES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES ACQUISES PAR VOIE D'APPORT OU DANS LE CADRE D'UN GROUPE INTEGRE FISCALEMENT

132. Lorsque les biens amortissables inscrits à l'actif du bilan ont pour origine une opération placée sous le régime spécial des fusions (opérations de fusions, scissions ou apports visées aux articles 210 A et 210 B) ou une cession effectuée entre sociétés appartenant au même groupe fiscal au sens de l'article 223 A (régime prévu à l'article 223 F), les plus-values attachées à la cession des actifs concernés font l'objet de mécanismes d'imposition spécifiques au moyen de la réintégration, soit de la plus-value par fraction égale sur cinq ou quinze ans au plus dans le premier cas, soit des suppléments d'amortissement correspondant à cette plus-value sur la durée d'amortissement résiduelle dans le second cas. Ces régimes d'imposition échelonnée cessent lorsque le bien fait l'objet d'une cession placée hors des dispositions des articles 210 A et 210 B, ou hors du groupe fiscal.

L'application de la méthode par composants implique en principe un suivi des plus-values et des amortissements correspondants composant par composant, et devrait entraîner l'imposition du solde de plus-value afférente au composant lors de la sortie de celui-ci. Or, la sortie d'un composant intervient dès son remplacement, sans que l'immobilisation dans son ensemble ne fasse l'objet d'une cession.

Pour cette raison, il sera admis l'application suivante :

– la sortie de la valeur nette comptable d'un composant lors de son remplacement ne sera pas assimilée à la cession d'une immobilisation amortissable, pour l'application des dispositions des articles 210 A, 210 B et 223 F, et n'entraînera donc pas les conséquences attachées à une telle cession. En revanche, lors de la cession effective de l'immobilisation, les réintégrations prévues par les dispositions précitées doivent être effectuées en tenant compte de l'intégralité des plus-values non encore rapportées aux résultats ;

– pour l'application des dispositions de l'article 223 F relatives à la réintégration des suppléments d'amortissement correspondant à la plus-value de cession neutralisée dans le cadre du régime de groupe, il sera admis que cette réintégration 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.

133. Exemple

Les sociétés A et B sont membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A. Le 1^{er} janvier N, la société B cède à la société A une immobilisation pour un prix de 1 000. La valeur nette comptable du bien chez B était de 800 à la date de cession, d'où une plus-value de 200.

En application des dispositions de l'article 223 F, la plus-value réalisée par B lors de la cession est neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble. En contrepartie, l'amortissement sur la somme de 200, déduit comptablement et fiscalement chez A, est réintégré au fur et à mesure des annuités.

Toutefois, lors de son acquisition, l'immobilisation fait l'objet d'une décomposition en trois composants, plus la structure. Les composants sont valorisés comme suit chez A :

	Valeur	Proportion de la valeur totale	Durée d'amortissement résiduelle
Composant 1	250	25 %	8 ans (1)
Composant 2	100	10 %	5 ans (1)
Composant 3	50	5 %	10 ans (1)
Structure	600	60 %	20 ans (2)
Ensemble de l'immobilisation	1 000	100 %	Durée d'usage : 20 ans

(1) correspondant à la durée réelle d'utilisation chez A ;

(2) correspondant, par dérogation, à la durée d'usage définie fiscalement pour l'ensemble de l'immobilisation.

L'application des dispositions de l'article 223 F doit en principe entraîner les réintégrations suivantes.

	Valeur proportionnelle	Plus-value attachée (au prorata des composants)	Durée d'amortissement	Réintégrations annuelles
Composant 1	25 %	50	8 ans	6,25 (pendant 8 ans)
Composant 2	10 %	20	5 ans	4 (pendant 5 ans)
Composant 3	5 %	10	10 ans	1 (pendant 10 ans)
Structure	60 %	120	20 ans	6 (pendant 20 ans)
Ensemble de l'immobilisation	100 %	200		

Soit une réintégration de :

- **N à N+4** : $6,25 + 4 + 1 + 6 = 17,25$

- **N+5 à N+7** : $6,25 + 1 + 6 = 13,25$

- **N+8 à N+9** : $6 + 1 = 7$

- **N+10 à N+19** : **6**

La dérogation admise ci-dessus pour simplification entraîne l'effet suivant.

	Valeur proportionnelle	Durée d'amortissement	Durée pondérée	Soit annuités
Composant 1	25 %	8 ans	$8 \times 25\% = 2$	200/15 = 13,33 sur 15 ans
Composant 2	10 %	5 ans	$5 \times 10\% = 0,5$	
Composant 3	5 %	10 ans	$10 \times 5\% = 0,5$	
Structure	60 %	20 ans	$20 \times 60\% = 12$	
Ensemble de l'immobilisation	100 %		soit 15 ans	

La société tête du groupe dont est membre la société A peut par conséquent réintégrer au résultat d'ensemble 13,33 par an pendant 15 ans pour l'application des dispositions de l'article 223 F, plutôt que de calculer chaque année, composant par composant, l'amortissement attaché à la plus-value. Par ailleurs, le remplacement d'un composant n'a aucun impact sur ce schéma de réintégration.

C. CONSEQUENCES SUR LA REINTEGRATION PAR FRACTION DES PLUS-VALUES SUR IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES DANS LE CADRE DU REGIME DES APPORTS ET FUSIONS

134. Les plus-values dégagées lors de l'apport de constructions, de plantations, d'agencements et aménagements de terrains dans le cadre du régime de faveur des apports, fusions et scissions sont en principe réintégrées par fractions égales sur une période de quinze ans (d du 3 de l'article 210 A). Toutefois, lorsque le total des plus-values nettes sur ces éléments excède 90 % de la plus-value nette globale sur éléments amortissables, la réintégration de la plus-value afférente aux constructions, plantations et agencements et aménagements de terrains est effectuée par parts égales sur une période égale à la durée moyenne pondérée d'amortissement de ces biens.

Si des immobilisations ayant fait l'objet de décomposition sont comprises dans l'apport, il convient de prendre en compte, pour ces immobilisations, la durée moyenne pondérée d'amortissement déterminée selon les modalités exposées ci-dessus (n° 133), pour le calcul de la durée moyenne pondérée d'amortissement des biens mentionnée à l'article 210 A.

D. CONSEQUENCES SUR LES MODALITES D'IMPOSITION DES SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT

135. Aux termes de l'article 42 septies, 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. Un exemple de calcul de durée moyenne pondérée d'amortissement figure au n° 133 ci-dessus.

Il sera également admis, dans ce cas, que la sortie de la valeur nette comptable d'un composant lors de son remplacement n'entraînera pas l'imposition anticipée de la fraction de la subvention attachée au composant remplacé.

Section 4 : Conséquences des nouvelles règles comptables de dépréciation sur les immobilisations incorporelles

136. En principe, les droits dont bénéficie l'entreprise qui répondent à la qualification d'immobilisation selon les critères fixés par la norme comptable et inscrits à l'actif du bilan en tant que tels sont amortissables sur la durée de protection juridique.

Sous-section 1 : les frais de développement et dépenses de conception de logiciels

137. Conformément aux dispositions de l'article 19 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983, les frais de recherche et développement inscrits à l'actif du bilan doivent être amortis sur un délai maximal de cinq ans. A titre exceptionnel et pour des projets particuliers, ces frais peuvent être amortis sur une période plus longue, mais qui n'excède pas la durée d'utilisation de ces actifs. Ces dispositions demeurent applicables dans le cadre des nouvelles normes comptables, et trouvent donc également à s'appliquer en matière fiscale.

En pratique, ces frais devraient être amortis sur la durée prévisible de l'utilisation des résultats de la recherche et des développements activés, dans la limite de cinq ans sauf cas exceptionnels.

Bien entendu, la faculté d'amortir les sommes inscrites à l'actif du bilan est exclusive de la déduction immédiate en charges des sommes en cause, lorsque l'entreprise a fait application des dispositions du I de l'article 236.

La durée d'amortissement des dépenses de conception de logiciels inscrites à l'actif du bilan, et pour lesquelles la faculté de déduction immédiate en charges prévue à l'article 236 n'a pas été exercée, est identique à celle exposée ci-dessus pour les frais de développement (cf. doctrine administrative 4 C-2111 n° 40 en date du 30 octobre 1997).

Sous-section 2 : Brevets

138. 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 du bilan 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 5 ans (cf. documentation administrative 4 D 123 n° 6), à la condition que la même durée d'amortissement soit retenue en comptabilité.

Sous-section 3 : Dépenses d'acquisition de logiciels

139. 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 faire l'objet d'un amortissement sur une période de douze mois, soit le mois d'acquisition et les onze mois suivants, conformément aux dispositions du II de l'article 236. Les précisions données dans la documentation administrative 4 D 2472 en date 26 novembre 1996 demeurent applicables.

Sous-section 4 . Frais d'établissement

140. Les frais d'établissement inscrits à l'actif du bilan sont amortissables sur une durée maximale de cinq ans (art. 361-1 du PCG).

CHAPITRE 2 : PROVISIONS POUR DEPRECIATION D'ELEMENTS DE L'ACTIF IMMOBILISE

Section 1 : Nouvelles règles comptables

141. Les modalités de dépréciation des immobilisations ont été précisées par le règlement CRC 2002-10. Ainsi, aux termes de l'article 322-5 du PCG, la dépréciation des éléments d'actif doit être évaluée par l'entreprise à chaque clôture, au moyen d'un test de dépréciation effectué dès qu'existe un indice de perte de valeur.

L'analyse se décompose en deux temps :

- L'entreprise doit désormais réaliser obligatoirement un test de dépréciation à la clôture de chaque exercice, lorsqu'il existe un indice de perte de valeur de l'immobilisation ;
- S'il existe un indice de perte de valeur, l'entreprise doit déprécier l'actif concerné en fonction de sa valeur actuelle.

➤ **Les conditions de réalisation d'un test de dépréciation**

142. Désormais, un test de dépréciation doit obligatoirement être opéré, lorsqu'il existe un indice de perte de valeur.

Le CNC, dans un avis de son Comité d'urgence n° 2002-07 (cf. § 2.2.1), a précisé que l'entreprise devait au minimum examiner les indices suivants :

- indices externes : la valeur de marché, les changements importants dans l'environnement technique, économique ou juridique, la variation à la hausse des taux d'intérêt ou de rendement ;
- indices internes : l'obsolescence ou la dégradation physique non prévue initialement de l'actif, les changements importants dans le mode d'utilisation y compris les plans d'abandon de site ou de restructuration du secteur d'activité auquel l'actif appartient, une insuffisance de performances de l'actif par rapport aux prévisions.

➤ **Des modalités de dépréciation précisées**

S'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation doit être réalisé en fonction de la valeur actuelle de l'actif. L'article 322-1.4 du PCG prévoit ainsi qu'une dépréciation ne doit être constatée que si la valeur actuelle de l'immobilisation est devenue inférieure à sa valeur nette comptable. Une dépréciation doit être constatée sous réserve qu'elle soit significative (art. 322-5.3 du PCG).

Désormais, les nouvelles règles comptables apportent des précisions sur la définition de la valeur actuelle, ainsi que sur ses modalités de calcul.

Ainsi, la valeur actuelle s'apprécie, conformément à l'article 322-1 du PCG, par référence à la plus élevée de la valeur vénale et de la valeur d'usage. Suivant le CNC (avis du comité d'urgence n° 2002-07, § 2.2.1), 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 de marché, net des coûts de sortie (10 de l'article 322-1 du PCG). La précision majeure apportée par cette nouvelle définition consiste à prendre en compte les coûts directement imputables à la sortie de l'actif (cf. n° 76).

La valeur d'usage est la valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs, qui est généralement déterminé en fonction des flux nets de trésorerie attendus. S'ils sont plus pertinents, d'autres critères, tels que le potentiel de services attendus, peuvent être retenus pour l'évaluation de ces avantages économiques futurs (11 de l'article 322-1 du PCG ; avis du CNC n° 2002-07, § 1.2.3). La principale nouveauté dans cette définition consiste à se référer aux flux nets de trésorerie futurs pour apprécier la valeur de l'actif à la clôture.

Cette nouvelle définition comptable des modalités de constatation d'une dépréciation (provision) d'un élément d'actif pourrait conduire à réduire les cas de constatation d'un amortissement exceptionnel qui demeuraient réservés aux cas de perte de valeur jugée définitive ou irréversible.

Section 2 : Conséquences fiscales de ces nouvelles règles

143. Du point de vue fiscal, il convient de se référer aux principes généraux de déductibilité des provisions pour dépréciation fixées au 5° du 1 de l'article 39 : pour être déductibles, les provisions doivent être constituées en vue de faire face à des pertes ou des charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables.

➤ Dépréciation des immobilisations amortissables

144. 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. Cette analyse est conforme à la décision du Conseil d'Etat n° 236706 du 10 décembre 2004, Société Roissy Films.

Il est ainsi précisé que l'intention de céder l'immobilisation amortissable dépréciée ne constitue pas une condition pour la déduction de la dépréciation. Par ailleurs, il est rappelé que les dépréciations qui revêtent un caractère irréversible doivent être prises en compte par la constatation d'un amortissement. Des changements intervenus dans le mode d'utilisation de l'actif, dans l'accélération de son obsolescence ou de sa dégradation physique ayant pour conséquence une perte de valeur définitive peuvent ainsi justifier une modification prospective du plan d'amortissement.

➤ Détermination de la dépréciation

145. 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. D'une manière générale, la simple baisse de performance, la baisse de valeur liée à une évolution purement financière (taux d'intérêt ou de rendement), ou une évolution défavorable de l'environnement économique général ou des anticipations de marché de l'entreprise (mauvaise appréciation des cash-flows futurs) ne peuvent être admises comme seule justification d'une perte probable, en particulier si la dépréciation porte sur des actifs isolés, mais peuvent seulement être prises en compte en tant qu'éléments d'un faisceau d'indices justifiant la dépréciation.

L'attention est par conséquent tout particulièrement appelée sur le caractère non déductible de certaines des provisions pour dépréciation des éléments de l'actif immobilisé qui pourraient être comptabilisées à partir de la valeur d'usage telle que définie ci-avant. 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 diminutions de recettes qui ne peut être admise en déduction, conformément à la jurisprudence constante du Conseil d'Etat sur les provisions pour pertes. 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.

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.

146. La base de la dépréciation constatée par voie de provision est la valeur nette comptable des actifs dépréciés. Toutefois, la déduction d'une dépréciation est limitée en tout état de cause, du point de vue fiscal, à la valeur nette fiscale de l'immobilisation dépréciée (cf. modalités d'articulation avec les modifications prospectives du plan d'amortissement), c'est-à-dire après constatation des amortissements dérogatoires.

TITRE 3 : STOCKS ET EN-COURS

CHAPITRE 1 : DEFINITION

147. 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 (art. 211-1.4 du PCG).

Les stocks qui constituent un des éléments de l'actif doivent, par conséquent, répondre aux critères généraux de définition des actifs prévus à l'article 211-1 du PCG. Le texte comptable met notamment en œuvre la notion de contrôle de l'entreprise sur l'actif concerné, et non la notion de propriété telle que mentionnée à l'article 38 ter de l'annexe III précité (cf. n° 5). 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.

148. Sur le plan fiscal, la définition des stocks demeure inchangée.

Aux termes des dispositions de l'article 38 ter de l'annexe III, les stocks sont constitués par l'ensemble des marchandises, matières premières, des matières et fournitures consommables, des productions en cours, des produits intermédiaires, des produits finis, des produits résiduels et des emballages non destinés à être récupérés, qui sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire et dont la vente en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours permet la réalisation d'un bénéfice d'exploitation. La propriété s'entend de manière juridique, les difficultés d'appréciation devant être réglées par référence aux dispositions du code civil (cf. documentation administrative 4 A 2511 au 9 mars 2001).

Par ailleurs, il est rappelé que la date d'inscription en stocks d'éléments acquis auprès de tiers correspond à la date d'imposition du produit chez le cédant.

Dans ces conditions, il peut exister une différence entre le patrimoine comptable et le patrimoine fiscal. Toutefois, il ne devrait pas exister en pratique, 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. En effet, le transfert du contrôle intervient généralement à la même date que le transfert de propriété.

Cela étant, dans les 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 convient de neutraliser l'impact fiscal de cette inscription anticipée des stocks à l'actif (par exemple, les provisions) par une rectification extra-comptable. Il en va 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. De tels retraitements ne sont susceptibles de se rencontrer que lorsque, par exemple peu de temps avant la date de l'inventaire, une entreprise acquiert des biens du point de vue juridique pour lesquels le vendeur continue à assumer les risques principaux jusqu'à la date effective de livraison, les biens en cause n'étant livrés qu'au début de l'exercice suivant.

Les conséquences symétriques doivent être prises en compte chez le vendeur, qui vendrait des biens dont il assumerait encore les risques.

Par ailleurs, les biens vendus dans le cadre de contrats de vente assortis d'une clause de réserve de propriété doivent être compris, comme antérieurement, dans les stocks de l'acquéreur, du point de vue comptable comme du point de vue fiscal (documentation administrative 4 A 2511 au 9 mars 2001).

L'attention est également appelée 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. n° 10 ci-dessus).

CHAPITRE 2 : VALORISATION

Section 1 : Principes d'évaluation

149. 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 (art. 321-19 du PCG). 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 dédiées (art. 321-20 du PCG). Enfin, les coûts d'emprunt peuvent, sur option, être incorporés au coût des stocks (art. 321-5 du PCG).

Le principe d'évaluation des stocks est fixé, en matière fiscale, par l'article 38-3 qui dispose que les stocks sont évalués à leur prix de revient, ou au cours du jour de 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.

Les modalités d'évaluation sont précisées à l'article 38 nonies de l'annexe III, tel que modifié par le décret n° 2005-1702 du 28 décembre 2005, tant pour les stocks acquis à titre onéreux que pour les stocks produits ou fabriqués par l'entreprise.

Sous-section 1 : Biens acquis à titre onéreux : prix d'achat

150. 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 règlement 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 (art. 321-20 du PCG).

Aux termes de l'article 38 nonies de l'annexe III, pour les biens acquis à titre onéreux, le coût de revient 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, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 38 undecies de l'annexe III. **Il ressort de cette définition 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.

Pour les notions de prix d'achat, de remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus, il convient de se référer aux précisions données ci-avant relatives au coût d'achat des immobilisations.

Parmi les frais de transports, de manutention et les coûts directement engagés pour l'acquisition des biens, il y a lieu de retenir notamment les frais antérieurement désignés sous l'appellation de frais accessoires d'achat : dépenses de transport, droits de douane, commissions sur achats versées dans le cadre d'un contrat de fournitures générales (cf. documentation administrative 4 A 2521 n^{os} 6 et 7 du 9 mars 2001). Toutefois, il convient de comprendre, de manière plus générale, tous les coûts qui peuvent être considérés comme directement engagés pour la réalisation de l'acquisition des biens. En revanche, la prise en compte de coûts indirects d'acquisition est exclue, dont les coûts administratifs.

Par ailleurs, les pertes et gaspillages sont exclus du coût d'acquisition.

S'agissant des charges de stockage, elles doivent être en principe exclues du coût d'acquisition, sauf si des conditions spécifiques d'exploitation justifient qu'elles soient retenues parmi les coûts directement attribuables à l'acquisition. Les dispositions actuelles ne sont pas modifiées sur ce point.

Enfin, les coûts des emprunts peuvent faire l'objet d'une incorporation au coût d'acquisition des stocks dans les conditions prévues à l'article 38 undecies de l'annexe III, qui prévoit une option globale s'appliquant aussi bien aux immobilisations qu'aux stocks, pour les seuls éléments dont la préparation ou la construction est en principe supérieure à douze mois. Des précisions sur les modalités d'application de ces dispositions sont données plus haut (n° 61).

Sous-section 2 : Biens produits par l'entreprise : coût de production

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

Aux termes de l'article 321-21 du PCG, 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, l'article 38 nonies de l'annexe III définit le coût de production comme comprenant les coûts directement engagés pour la production, ainsi que les frais indirects variables et fixes de production et, sur option, les coûts des emprunts dans les conditions fixées à l'article 38 undecies de l'annexe III. Sont exclus du coût de production les coûts administratifs, à l'exception de ceux relatifs aux structures dédiées, 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 sur option comme pour le coût d'acquisition des immobilisations;
- la modification de la nature des charges indirectes de production.

Les coûts directs de production s'entendent des coûts directement liés aux unités produites : la main d'œuvre, les coûts des matières premières et fournitures consommées.

I. Incorporation des frais financiers

152. Comme sur le plan comptable, les frais financiers sont incorporables au coût de production dans les conditions définies à l'article 38 undecies de l'annexe III, sur lesquelles des précisions ont été données ci-avant (n° 61). La doctrine administrative 4 A 2521 n° 27 est par conséquent rapportée.

II. Les charges indirectes de production

153. La définition comptable et fiscale étant identique, aucun retraitement fiscal ne devrait être effectué sous réserve des précisions données ci-après en ce qui concerne l'incorporation d'une quote-part d'amortissement des frais de développement ou de conception de logiciels.

Ainsi, doivent être incorporés dans le coût de production les frais généraux fixes de production correspondant aux coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels utilisés pour le cycle de production, y compris le cas échéant l'amortissement des coûts de démantèlement ;

ainsi qu'une quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et les logiciels (art. 321-21 du PCG).

Doivent également être inclus dans le coût de production les frais de production variables. Ces frais correspondent aux coûts indirects de production, qui varient directement ou presque en fonction de la production, tels que la main d'œuvre indirecte ou les matières premières indirectes (art. 321-21 du PCG).

En ce qui concerne la prise en compte dans le coût des stocks d'une quote-part de l'amortissement des immobilisations utilisées dans le cycle de production, les amortissements dérogatoires ne doivent, comme précédemment (cf. documentation administrative 4 A 2521 n^{os} 23 et 24), pas être retenus pour la détermination du coût de revient des stocks. En d'autres termes, cette quote-part doit être retenue sur la base de l'amortissement comptable pour dépréciation, sans tenir compte des éventuels amortissements dérogatoires comptabilisés en vue du respect de la législation fiscale (cf. ci-dessus aux n^{os} 89 et suivants les cas d'amortissements dérogatoires liés à l'amortissement de la valeur résiduelle des biens, ainsi qu'à la différence de durée d'amortissement pouvant exister, dans le cadre des nouvelles normes comptables, entre la durée comptable et la durée fiscale d'amortissement).

Par ailleurs, comme pour les coûts d'acquisition, ne sont pas retenus dans les coûts de production les frais généraux administratifs, à l'exception des coûts des structures dédiées. Jusqu'à présent, les frais généraux et administratifs étaient incorporés dans le coût de production, dans la mesure où ils pouvaient être considérés comme engagés pour les besoins de la fabrication. Cette nouvelle rédaction ne devrait pas, par conséquent, avoir d'impact.

Parmi les coûts exclus du coût de production des stocks figurent notamment :

- les charges correspondant aux pertes et gaspillages ;
- les montants anormaux de déchets de fabrication, de main d'œuvre ou d'autres coûts de production ;
- les coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;
- les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ;
- les frais de commercialisation.

➤ **Notion de sous-activité**

154. Il est précisé, en matière comptable (art. 321-21 du PCG) que l'affectation des frais généraux fixes de production doit être effectuée à partir de la capacité normale des installations de production, et qu'elle ne doit pas être impactée par une baisse de production ou l'inutilisation d'un outil de production. La capacité normale s'entend de la production moyenne que l'entreprise s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Enfin, le montant des frais généraux fixes affectés à chaque unité produite ne doit pas être augmenté par suite d'une baisse de production ou de l'inutilisation d'un outil de production.

Du point de vue fiscal, l'article 38 nonies de l'annexe III exclut du coût de production les charges de sous-activité. L'appréciation de la sous-activité doit être effectuée selon les critères comptables exposés à l'alinéa ci-dessus, c'est-à-dire par référence à la capacité normale attendue de production, le niveau réel de production n'étant retenu que s'il est proche du niveau défini comme normal au regard de l'outil de production existant, et à la production moyenne appréciée sur une période de plusieurs exercices. Par conséquent, de même qu'antérieurement, les charges de sous-activité exclues de la valorisation retenue pour les stocks sont similaires sur le plan comptable et sur le plan fiscal (cf. jurisprudence du Conseil d'Etat, 27 juin 1994, n° 121748, Sté Villeroy et Boch).

➤ **Quote-part d'amortissement d'immobilisations incorporelles : frais de développement et de conception de logiciels**

155. Aux termes des règles comptables, le coût de production des stocks peut, le cas échéant, inclure une quote-part de l'amortissement des frais de développement et des dépenses d'acquisition de logiciels.

Il en va de même fiscalement, à la condition que l'entreprise n'ait pas exercé l'option prévue au I de l'article 236 lui permettant de déduire immédiatement ces dépenses en charges. En effet, le deuxième alinéa du I de l'article 236 dispose expressément que dans ce cas, ces dépenses ne peuvent pas être prises en compte dans l'évaluation du coût des stocks.

Dès lors, de même qu'antérieurement, il est nécessaire que l'entreprise qui a choisi de déduire en charges les frais de développement et les dépenses de conception de logiciels comptabilisés à l'actif du bilan retraite, pour la détermination du résultat fiscal, la quote-part d'amortissement afférente à ces dépenses incluses dans la valeur comptable des stocks.

Ce traitement ne s'applique pas aux dépenses exposées pour des opérations de recherche scientifique ou technique ou de conception de logiciels ayant une contrepartie spécifique, c'est-à-dire pour la réalisation de commandes de tiers (par exemple en sous-traitance).

Section 2 : Méthodes d'évaluation

156. L'article 321-22 du PCG prévoit que le coût des stocks doit être déterminé en procédant à une identification spécifique des coûts individuels. Pour les biens interchangeable, il est possible d'avoir recours à des méthodes d'évaluation statistiques (coût moyen pondéré ou méthode du 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 (article 321-22 du PCG).

157. Il en va de même sur le plan fiscal, aux termes du 2 de l'article 38 nonies de l'annexe III. En pratique, les méthodes d'évaluation demeurent inchangées.

Il est précisé que les méthodes d'affectation des coûts retenues en comptabilité pour déterminer la fraction des charges indirectes comprises dans le coût de revient des stocks doit permettre aux entreprises de justifier, sur le plan fiscal, la valorisation de leurs stocks et en-cours produits.

Les précisions comptables données dans l'avis du CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004 sur les coûts de production des stocks peuvent également s'appliquer en matière fiscale. Il est ainsi précisé qu'en cas de production concomitante de deux produits liés qui ne deviennent identifiables séparément qu'au terme du processus de production, les coûts de transformation peuvent être répartis entre ces produits selon une base rationnelle et cohérente, telle que la valeur de vente relative de chaque produit. En outre, les coûts de production de séries livrées à l'unité peuvent comprendre l'amortissement de coûts non récurrents (dessins, frais de développement – sous la réserve précisée ci-après, frais de création d'outillages spécifiques). Ces coûts de production peuvent également être impactés de la baisse attendue des coûts sur la série, liée à l'expérience acquise.

CHAPITRE 3 : DÉPRÉCIATION

Section 1 : Stocks

158. 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 (art. 322-6 du PCG). 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 d'éléments similaires (art. 322-8 du PCG).

159. Fiscalement, il en va en principe de même, en application des dispositions de l'article 38 decies de l'annexe III, 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, en application des dispositions de l'article 38-3 (cf. documentation administrative 4 A 2523 en date 9 mars 2001). Il est toutefois rappelé qu'en vertu des dispositions du 1^{er} alinéa du 5° du 1 de l'article 39, les dépenses non engagées à la clôture d'un exercice en vue de la commercialisation ultérieure des stocks ne peuvent être retenues pour l'évaluation de ces produits ni faire l'objet d'une provision pour perte.

Section 2 : Travaux en cours

160. 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 4 : PREMIERE APPLICATION DES NOUVELLES REGLES COMPTABLES RELATIVES AUX ACTIFS

CHAPITRE 1 : REGIME COMPTABLE

Section 1 : Entrée en vigueur des nouvelles règles comptables relatives aux actifs

161. Conformément aux règlements n° 2002-10 et 2004-06, 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^{er} janvier 2005.

Toutefois, les entreprises ont pu anticiper l'application du règlement n° 2002-10 pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002 (article 15.1 du règlement précité). S'agissant des provisions pour grosses réparations, les entreprises devraient avoir appliqué les anciens traitements comptables jusqu'aux exercices clos le 31 décembre 2002 (mesure transitoire prévue à l'article 15-2 du règlement précité). A compter du 1^{er} janvier 2003, les entreprises ont pu opter pour la méthode de comptabilisation par composants (dépenses de remplacements d'éléments d'actif et dépenses de gros entretien ou de grandes révisions), ou maintenir, pour la seule période transitoire jusqu'au premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005, les traitements qu'elles effectuaient antérieurement.

Par ailleurs, les entreprises ont également pu anticiper l'application du règlement n° 2004-06 pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004 (article 17 du règlement précité).

Section 2 : Portée du changement de méthode comptable

Sous-section 1 : Portée rétrospective ou prospective

162. Aux termes de l'article 314-1 du PCG, lors des changements de méthode comptable, l'effet de la nouvelle méthode doit être calculé de façon rétrospective, comme si cette nouvelle méthode avait toujours été appliquée. Le calcul de l'effet du changement de manière prospective ne doit être effectué que si l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de manière objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses.

S'agissant des nouvelles règles comptables prévues en matière d'actifs, les règlements du CRC n° 2002-10 (article 15-2) et 2004-06 (article 17) ont expressément indiqué que les changements résultant de leur première application constituaient 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 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 donc en une méthode prospective.

En vue d'harmoniser les méthodes de première application des règlements du CRC n° 2002-10 et n° 2003-07 avec le règlement du CRC n° 2004-06, le Comité d'urgence du CNC a recommandé aux entreprises d'appliquer pour toutes les immobilisations, selon le choix arrêté, la méthode rétrospective ou simplifiée (prospective) de réallocation ou de reclassement des valeurs nettes comptables, à l'ensemble des dispositions des trois règlements précités (Avis n° 2005-D du 1^{er} juin 2005, § 1.2).

Précision relative aux bénéfiques non commerciaux

Les activités non commerciales ne sont pas soumises aux règles du plan comptable général, sauf lorsque les règles de détermination qui leurs sont applicables renvoient aux règles propres aux bénéfiques industriels et commerciaux, et notamment en matière d'amortissements. De ce fait, l'application des nouvelles règles fiscales telles que la méthode par composants définie à l'article 15 bis de l'annexe II, ne peut avoir d'effet rétroactif tel que celui prévu en comptabilité en cas de changement de méthode comptable. En conséquence, l'application aux bénéfiques non commerciaux des nouvelles règles prévues dans le corps de la présente instruction, notamment en matière d'amortissements, de méthode par composants, de frais d'établissement ou de frais d'acquisition n'est pas susceptible d'entraîner une majoration ou une minoration de l'actif net. Il en résulte également que les dispositions de l'article 237 septies ne s'appliquent pas aux bénéfiques non commerciaux.

Sous-section 2 : Impact du changement de méthode dans les comptes sociaux

163. Aux termes de l'article 314-1 du PCG (ancien article 311-6), 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 (cf. ci-dessous au n° 167), 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.

Section 3 : Changements introduits par les nouvelles règles relatives aux actifs

Sous-section 1 : Méthode par composants

164. La méthode de première comptabilisation des composants a été définie par l'avis du Comité d'urgence du CNC n° 2003-E du 9 juillet 2003. Deux méthodes 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 n'est pas 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.

L'identification des composants a pour corollaire la reprise des provisions pour grosses réparations qui couvraient antérieurement les dépenses de renouvellement ainsi que les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions. Pour ce dernier type de dépenses cependant, l'entreprise conserve la possibilité de constater une provision pour gros entretien ou grandes révisions plutôt que d'identifier un composant dit de « deuxième catégorie ». Dans ce cas, le changement de méthode relatif à la fraction d'entretien et révision de la provision pour grosses réparations a pour conséquence le seul changement de dénomination de la provision. Il est précisé que dans le cadre du changement de méthode, les provisions sont reprises comptablement par les capitaux propres.

Sous-section 2 : Modifications d'options comptables

165. Les conséquences des changements d'options comptables sont précisées dans l'avis n° 2005-D du Comité d'urgence du CNC du 1^{er} juin 2005. Là encore, deux méthodes sont laissées au choix de l'entreprise, à savoir la méthode rétrospective, et la méthode prospective de réallocation des valeurs comptables.

Il convient donc de se référer à l'annexe 1 (tableaux 1 et 2) de l'avis précité pour connaître les modalités du changement de méthode comptable relatif aux frais d'acquisition des immobilisations (droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'acte), aux coûts de développement et aux coûts d'emprunt, dont l'effet devrait être comptabilisé en capitaux propres. Cette annexe est reproduite en annexe n° 5 à la présente instruction.

Sous-section 3 : Disparition des charges à répartir

166. 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^{er} janvier 2005 doivent être soit inscrits à l'actif en tant qu'immobilisation, soit comptabilisés immédiatement en charges. 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^{er} janvier 2005, et le cas échéant amortissement sur la durée restant à courir).

CHAPITRE 2 : REGIME FISCAL

Section 1 : Conséquences fiscales du changement de méthode comptable

167. Du point de vue fiscal, la majoration de l'actif net de l'entreprise, par exemple à la suite de la comptabilisation 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.

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 (article 39-1-5°) et les amortissements (article 39-1-2°). 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 des dispositions du I (étalement des conséquences de la première application de la méthode par composants) et du II (transfert des charges à répartir dans un compte d'immobilisation) de l'article 237 septies 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 (cf. ci-dessous n^{os} 169 et suivants).

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, moyennant cependant des conséquences différentes.

D'une manière générale, l'utilisation d'une méthode prospective ne devrait pas avoir d'impact fiscal, dans la mesure où la simple réallocation des valeurs nettes comptables n'est en principe pas susceptible d'entraîner d'augmentation ou de minoration de l'actif net. Par ailleurs, l'utilisation d'une méthode rétrospective peut être à l'origine d'augmentation ou de minoration de l'actif net. Toutefois, s'agissant des immobilisations non décomposées, la reconstitution rétrospective de l'amortissement comptable en fonction de la durée réelle d'utilisation n'entraîne pas de variation d'actif net, dès lors que la différence entre la durée d'usage (fiscale) et la durée réelle d'utilisation (comptable) est constatée en amortissements dérogatoires. En effet, la minoration du compte d'amortissement pour dépréciation est compensée par une augmentation du compte d'amortissements dérogatoires.

Enfin, en cas d'application de la méthode rétrospective par des sociétés membres d'un groupe intégré au sens de l'article 223 A, il conviendra d'opérer, pour la détermination du résultat d'ensemble, les neutralisations corrélées aux rectifications des résultats individuels, notamment lorsque ces rectifications portent sur la valorisation d'immobilisations ou sur l'amortissement de biens ayant fait l'objet de cessions intra-groupe avant 2005.

Section 2 : Première application de la méthode par composants

Sous-section 1 : Principes

168. 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.

Enfin, l'entreprise doit reprendre la fraction des provisions pour grosses réparations correspondant aux dépenses de remplacement et renouvellement des composants. S'agissant des dépenses de gros entretien et de grandes révisions, il est rappelé qu'aucun composant de cette nature ne sera admis sur le plan fiscal. Il est en revanche possible à l'entreprise de maintenir dans son bilan une provision pour gros entretien ou grandes révisions.

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, en retenant le coefficient prévu à l'article 39 A correspondant à la durée normale d'utilisation totale du composant à l'origine et, non sa durée d'amortissement résiduelle.

Exemple

Un composant a été identifié par une entreprise, et a été valorisé à 100 lors de la première application par la mise en œuvre de la méthode prospective. Ce composant est par nature éligible au régime de l'amortissement dégressif. Sa durée normale d'utilisation est de 8 ans, mais la durée résiduelle d'amortissement est de 3 ans.

Dans ce cas, l'amortissement au titre du premier exercice d'application de la méthode par composant peut être calculé selon les modalités prévues à l'article 39 A, en retenant une base amortissable de 100 et un coefficient de 2,25, correspondant à une durée d'amortissement initiale de huit ans.

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, ou une charge déductible compte tenu des précisions données ci-dessus (n° 167). Il est précisé que cette majoration ou minoration est évaluée à l'ouverture de l'exercice, et ne doit donc pas tenir compte des dotations aux amortissements déductibles au titre de l'exercice.

Sous-section 2 : Mesure d'étalement des conséquences fiscales
de la première application de la méthode par composants

A. CHAMP D'APPLICATION

169. Aux termes du I de l'article 237 septies, la majoration ou la minoration du bénéfice imposable du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} 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 ou périodes d'imposition suivants.

Cette mesure d'étalement étant réservée aux seules conséquences de la méthode par composants, elle ne peut trouver à s'appliquer qu'à l'effet des modifications exposées au n° 168 ci-dessus, à l'exclusion des autres changements liés à la définition, la valorisation des actifs, ou le changement d'options comptables. Par ailleurs, les changements liés aux composants de deuxième catégorie (entretien) sont également exclus de la mesure, ces composants n'étant pas reconnus sur le plan fiscal.

Seront toutefois inclus dans le champ d'application de l'étalement prévu à l'article 237 septies les variations fiscales liées :

- à la disparition d'installations complexes spécialisées auparavant amorties comme un ensemble cohérent, et qui sont réparties en différents éléments en raison de l'application de la méthode par composants ;
- à l'application rétrospective de la méthode par composants concernant les biens donnant lieu aux réintégrations d'amortissements pour la détermination du résultat d'ensemble en application de l'article 223 F ou les biens pour lesquels existent des plus-values en instance de réintégration dans le cadre des dispositions du d du 3 de l'article 210 A ou encore les biens financés des subventions d'équipement visées à l'article 42 septies (cf. n^{os} 132 à 135 ci-dessus).

Lorsque la première application de la méthode par composants conduit à une charge d'impôt supplémentaire, une provision pour impôt doit être comptabilisée, dès lors que le paiement est probable (avis du Comité d'urgence 2005-D du 1^{er} juin 2005, § 1.4). En pratique, l'augmentation des capitaux propres résultant de la première application de la méthode par composants devrait être répartie, d'une part, entre une augmentation du compte report à nouveau pour son montant net d'impôt et, d'autre part, entre la constitution de la provision pour impôt. Pour l'application des dispositions de l'article 237 septies, la majoration du bénéfice imposable à prendre en compte s'entend de l'augmentation brute des capitaux propres, y compris donc le montant de la provision pour impôt.

B. PORTEE DE LA MESURE

170. La mesure consiste en un étalement de l'imposition de la majoration, ou de la déduction de la minoration, définies ci-dessus (n° 169).

La période au titre de laquelle l'étalement est effectué comprend l'exercice de première application de la méthode par composants et les quatre exercices ou périodes d'imposition suivants. Il convient de préciser que les exercices ou périodes d'imposition s'entendent en principe d'une durée de douze mois. Par conséquent, la mesure d'étalement ne peut avoir d'effet au-delà d'une période de 60 mois suivant la date d'ouverture de l'exercice du changement de méthode.

A l'inverse, l'étalement ne porte que sur les cinq exercices ou périodes d'imposition concernés, même si ceux-ci ont une durée cumulée inférieure à 60 mois.

L'application de ce dispositif n'est pas subordonnée au maintien des immobilisations à l'origine de la minoration ou majoration du résultat à l'actif du bilan. Dès lors, la cession de ces immobilisations après la date du changement de méthode n'est pas susceptible de remettre en cause l'étalement pratiqué.

En revanche, si l'un des événements mentionnés à l'article 221, à l'exception des cas d'apport, intervient au cours de la période d'étalement de cinq ans, la minoration ou majoration résultant de la première application de la méthode par composants restant à déduire ou à réintégrer doit être déduite ou rapportée massivement au titre de l'exercice au cours duquel intervient cet événement. Toutefois, en cas de fusion ou de scission placée sous le régime spécial prévu à l'article 210 A, et conformément au b du 3 de cet article, cette déduction ou réintégration ne sera pas opérée massivement au niveau de la société absorbée, mais poursuivie au niveau de la ou des bénéficiaires des apports sous réserve qu'elles s'engagent dans le traité d'apport à poursuivre l'étalement de cette minoration ou majoration.

Par ailleurs, le I de l'article 237 septies dispose que lorsque le montant de la majoration ou de la minoration n'excède pas 150 000 €, l'entreprise peut renoncer à son étalement.

Le montant de 150 000 € s'apprécie globalement, et non comme fraction annuelle après répartition par parts égales. Il s'applique par entreprise ; pour les sociétés membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A, cette limite s'applique individuellement à chacune des sociétés membres, et non de manière globale au niveau du résultat d'ensemble.

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

C. ENTREE EN VIGUEUR

171. La mesure ne s'applique qu'aux majoration ou minoration du bénéfice déterminé au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Dès lors, les entreprises qui auraient appliqué la méthode par composants par anticipation au titre d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2005 ne peuvent bénéficier de cette mesure.

172. Exemple

Une société A a acquis un bien immobilisé le 1^{er} janvier 2000, pour une valeur de 5 000 amortissable sur le mode linéaire sur une durée d'usage de 10 ans (durée réelle estimée à 15 ans). La date de clôture comptable est fixée au 31 décembre.

Au 1^{er} janvier 2005, la valeur nette comptable est donc de 2 500 (annuités d'amortissement : 500), pour un cumul d'amortissements de 2500 également.

A cette même date, la société applique pour la première fois la méthode par composants. Elle identifie un composant qui avait une valeur d'origine de 800, mais qui a été remplacé le 1^{er} janvier 2003 pour une valeur de 900. Compte tenu des règles comptables antérieurement applicables, la dépense de 900 avait été comptabilisée en charges, car elle a été assimilée à un remplacement partiel ayant pour seul effet de permettre l'utilisation normale de l'immobilisation. La durée réelle d'utilisation de ce composant est estimée à trois ans.

Par hypothèse, la société choisit d'appliquer la méthode rétrospective, préférentielle du point de vue comptable. L'effet de l'application de la méthode par composants est la suivante :

- sortie de la VNC du composant remplacé : à la date de la modification, soit le 1^{er} janvier 2005, l'immobilisation a été amortie pour moitié, y compris la fraction de son prix de revient correspondant au composant identifié ; la VNC du composant remplacé est donc de $800/2 = 400$, ce montant devant être sorti de l'actif en application de la méthode par composants ;

- prise en compte de la valeur du composant de remplacement, sous déduction des amortissements qui auraient déjà été effectués : en supposant que le composant de remplacement, d'une valeur de 900, aurait été amorti à hauteur des deux tiers (le remplacement étant effectué le 1^{er} janvier 2003, et devant être amorti sur 3 ans), l'augmentation de la valeur nette de l'actif est de $900 \times 1/3 = 300$;

- prise en compte de l'allongement de la durée d'amortissement de la structure : il convient toutefois de rappeler que la structure de l'immobilisation peut continuer à être amortie sur la durée d'usage de l'immobilisation, soit 10 ans, et que dans ce cas, la société doit également prendre en compte l'amortissement dérogatoire dans l'application de la méthode rétrospective. Dans cette hypothèse, l'amortissement de la structure n'a aucun impact.

Par conséquent, l'impact de la première application de la méthode par composants au titre de l'exercice ouvert le 1^{er} janvier 2005 est de : $-400 + 300 = -100$.

C'est cette minoration du résultat, admise en tant que charge déductible, au titre de 2005 qui fait l'objet de l'étalement par fractions égales sur cinq exercices prévu au I de l'article 237 septies, soit en l'occurrence une déduction fiscale de 20 par an de 2005 à 2009 inclus. Il est précisé, que dès lors que l'effet de la première application de la méthode par composant est inférieur à 150 000 €, la société A peut choisir de ne pas étaler la minoration.

En pratique, si l'impact de -100 est comptablement imputé en capitaux propres, l'entreprise doit procéder à une déduction extra-comptable de 100 au titre de l'exercice 2005. Si elle ne choisit pas la déduction immédiate, cette déduction extra-comptable de 100 est assortie d'une réintégration extra-comptable de 80, correspondant à l'étalement de la charge sur l'exercice 2005 et les quatre exercices suivants. Au titre de chacun de ces exercices, l'entreprise effectuera par conséquent une déduction extra-comptable de 20.

Section 3 : Transfert des charges à répartir dans un compte d'immobilisation

173. Les règles comptables applicables avant 2005 prévoyaient, dans un certain nombre de cas, l'étalement de charges au moyen de l'utilisation d'un compte de charges à répartir. Deux types de charges à répartir pouvaient être identifiés selon leur traitement fiscal :

- certaines charges à répartir comptables pouvaient également être étalées du point de vue fiscal : frais d'établissement, frais d'acquisition des immobilisations, frais d'émission des emprunts. Ces charges étaient donc déduites comptablement et fiscalement sur le même rythme ;

- certaines charges à répartir comptables devaient être déduites dès leur engagement du point de vue fiscal : il s'agit de la plupart des charges à étaler, notamment prévues dans divers plans comptables professionnels.

Le changement de réglementation comptable a pour effet d'interdire ces modalités de déduction des charges, puisque 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 propres aux comptes sociaux, telles que les frais d'établissement et les frais d'émission d'emprunt.

Par conséquent, les entreprises doivent, au 1^{er} janvier 2005, déterminer le sort des postes de charges à répartir inscrits à l'actif du bilan. Dans la majorité des cas, les montants en cause devraient être immédiatement déduits. S'agissant des frais d'acquisition des immobilisations, le traitement dépend de l'option exercée par l'entreprise, pour la déduction en charge ou l'incorporation au coût de revient des immobilisations.

Du point de vue fiscal, ces charges ont en principe déjà fait l'objet de déduction au titre d'exercices antérieurs. Pour cette raison, leur déduction du résultat imposable suite au changement de méthode comptable est interdite. S'agissant du montant des charges à répartir qui aurait été transféré dans un compte d'immobilisation, le II de l'article 237 septies interdit également toute forme de déduction, que ce soit sous forme d'amortissement ou de dépréciation, et cela par symétrie avec le traitement de la charge lui-même.

Cette interdiction ne s'applique pas aux droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte qui seraient transférés dans un compte d'immobilisation, lorsque l'entreprise a opté en ce sens. En effet, ces charges étaient traitées de manière similaire sur les plans comptable et fiscal. Dès lors qu'elles n'ont pas été fiscalement déduites, elles peuvent donner lieu, à la suite de leur incorporation à la valeur des immobilisations, à une déduction sous forme d'amortissement ou de dépréciation.

Enfin les dispositions du II de l'article 237 septies ne visent pas les frais d'établissement, ni les frais d'émission des emprunts.

L'attention est appelée sur la portée des dispositions du II de l'article 237 septies, qui s'appliquent au transfert de charges à répartir dans un compte d'immobilisation au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004. Cette mesure concerne donc les entreprises qui auraient appliqué par anticipation le règlement du CRC n° 2004-06, et qui auraient procédé au transfert de leurs comptes de charges à répartir dès 2004. Tel est le cas des indemnités de mutation de joueurs versées par les sociétés à vocation sportive qui doivent désormais être inscrites parmi les immobilisations incorporelles (cf. n° 27).

Il est précisé qu'en cas de cession ultérieure de l'immobilisation à laquelle auraient été incorporées des charges à répartir, la plus-value doit être majorée, et la moins-value minorée, à concurrence du montant des charges à répartir transféré, diminué du montant de l'amortissement dont la déduction est interdite (deuxième alinéa du II de l'article 237 septies).

Section 4 : Modifications relatives aux frais de développement

174. Le changement de règles comptables en matière de frais de recherche et de développement peut avoir, du point de vue comptable, les incidences suivantes au 1^{er} janvier 2005 :

a) lorsque des frais ont été immobilisés, mais ne répondent pas aux critères d'activation définis dans la nouvelle réglementation, tels que les frais de recherche, les frais de dépôt de marque (cf. n^{os} 13 et 18) l'entreprise doit extourner ces frais de l'actif de son bilan ;

b) lorsque des frais ont été antérieurement comptabilisés en charges, mais répondent aux conditions d'activation, l'entreprise peut, soit inscrire ces sommes à l'actif de son bilan, soit ne procéder à aucune modification, selon l'option choisie.

Du point de vue fiscal, ces mouvements ont pour conséquence une minoration ou une majoration d'actif net au sens de l'article 38-2.

TITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR DES NOUVELLES REGLES FISCALES RELATIVES AUX ACTIFS

Section 1 : Entrée en vigueur

175. Les modifications fiscales exposées ci-dessus s'appliquent à compter :

– des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005 pour la méthode par composants mentionnée à l'article 237 septies et définie à l'article 15 bis de l'annexe II ;

– des exercices clos à compter du 31 décembre 2005, date d'entrée en vigueur du décret n° 2005-1702 du 28 décembre 2005 modifiant les dispositions des articles 38 quinquies et 38 nonies de l'annexe III, et créant un nouvel article 38 undecies dans cette même annexe, pour les modifications relatives à la définition et à la valorisation des actifs immobilisés et des stocks prévues par ce décret ;

– des exercices clos à compter de la date de publication de la présente instruction pour les autres précisions données dans le corps de la présente instruction

Par ailleurs, l'étalement des conséquences de la première application de la méthode par composants prévu au I de l'article 237 septies ne s'applique qu'au titre du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005.

Section 2 : Cas d'application anticipée dès 2004 des nouvelles règles comptables

176. Les entreprises qui auraient appliqué les nouvelles normes comptables relatives aux actifs dès 2004 ne sont pas autorisées pour autant à déroger aux règles fiscales en vigueur à cette date. L'attention est toutefois appelée sur l'objectif de convergence des deux corps de règles à compter du 1^{er} janvier 2005. Ainsi, pour les exercices qui auraient été ouverts avant le 1^{er} janvier 2005, mais dont la clôture est fixée après les dates d'entrée en vigueur du décret n° 2005-1702 du 28 décembre 2005 précité et de la présente instruction, il appartiendra à l'entreprise de déterminer elle-même les règles comptables et fiscales auxquelles elle entend se conformer, selon les options suivantes :

– si, du point de vue comptable, elle choisit d'appliquer par anticipation les nouvelles règles comptables, il sera admis qu'elle puisse également bénéficier des nouvelles règles fiscales, y compris celles relatives à la méthode par composants ;

– si, du point de vue comptable, elle applique les anciennes règles relatives aux actifs au titre de cet exercice, alors il sera admis qu'elle applique également les anciennes règles fiscales.

177. Exemple

Une société A se crée le 1^{er} novembre 2004 et clôt son premier exercice le 31 décembre 2005.

Du point de vue comptable, elle est normalement soumise aux anciennes règles comptables au titre de ce premier exercice, sauf à appliquer les nouvelles règles de manière anticipée.

Du point de vue fiscal, la méthode par composants est en principe applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, par symétrie avec les dispositions de l'article 237 septies. Cette méthode peut toutefois être admise pour le ou les exercices au titre desquels l'entreprise a anticipé l'application des nouvelles normes comptables. Cette faculté ne peut avoir pour effet de faire bénéficier l'entreprise de la mesure d'étalement prévue au I de l'article 237 septies.

178. Par ailleurs, les nouvelles règles fiscales relatives à la définition et à la valorisation des actifs ne devraient pas trouver à s'appliquer, l'exercice étant clos avant la date d'entrée en vigueur du décret modifiant les dispositions de l'annexe III précitées. Cela étant, il sera admis dans ce cas également que ces règles puissent être appliquées de manière anticipée, en vue de simplifier pour l'entreprise les retraitements à effectuer.

DB supprimée : 4 A 2521 n° 27, 4 C 233, 4 D 122 n° 12 à 14 et 5 G 232 n°2 ;

DB liée : 4 A 25, 4 C 2, 4 D 132, 4 D 141, 4 D 153, 4 D 22, 4 D 266 et 4 E 2352 ;

BOI lié : 4 C-4-03 n° 25 à 30.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe 1**Article 237 septies du CGI**

I. La majoration ou la minoration du bénéfice imposable du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} 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 ou périodes d'imposition suivants.

Toutefois, lorsque le montant de la majoration ou minoration mentionnée au premier alinéa n'excède pas 150.000 €, l'entreprise peut renoncer à l'étalement prévu à ce même alinéa.

II. Le montant des charges à répartir, à l'exception des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, transféré dans un compte d'immobilisation au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, ne peut être amorti ou déprécié.

Pour l'application des dispositions de l'article 39 duodecies, les plus ou moins-values sont respectivement majorées ou minorées du montant des charges à répartir mentionnées au premier alinéa diminué des amortissements exclus des charges déductibles en application du même alinéa.

III. Un décret en Conseil d'État précise les conditions d'application du I.

Annexe 2

Décret n° 2005-1442 du 14 novembre 2005 relatif à la méthode par composants, mentionnée à l'article 237 septies du code général des impôts, et modifiant l'annexe II à ce code

NOR : BUDX0508868D

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 39-1 (2°), 39 A et 237 septies et l'annexe II à ce code ;

Vu l'arrêté du 24 décembre 2004 portant homologation du règlement comptable n° 2004-06 du 23 novembre 2004 du comité de la réglementation comptable relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs ;

Le Conseil d'Etat (section des finances) entendu,

Décète :

Art. 1^{er}. - A l'annexe II au code général des impôts, il est inséré, après l'article 15, un article 15 bis ainsi rédigé :

« *Art. 15 bis.* - I. – Pour la détermination du bénéfice imposable résultant de l'application aux immobilisations de la méthode par composants, sont regardés comme des composants les éléments principaux d'une immobilisation corporelle :

1° Ayant une durée réelle d'utilisation différente de celle de cette immobilisation ;

2° Et devant être remplacés au cours de la durée réelle d'utilisation de cette immobilisation.

II. – L'application de la méthode par composant implique :

1° La comptabilisation séparée à l'actif du bilan, dès l'origine et lors de leur remplacement, de chacun des composants satisfaisant aux conditions prévues au I.

Les coûts de remplacement d'un composant sont comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charges.

Les éléments principaux d'une immobilisation corporelle, qui n'ont pas été identifiés dès l'origine comme des composants, sont comptabilisés séparément à l'actif du bilan dès qu'il est ultérieurement constaté qu'ils satisfont aux conditions prévues au I ;

2° L'application d'un plan d'amortissement distinct pour chacun des composants ainsi comptabilisés.

Lorsqu'un composant est identifié dans les conditions mentionnées au troisième alinéa du 1°, un nouveau plan d'amortissement propre à ce composant est appliqué à compter de sa comptabilisation séparée à l'actif.

Le système d'amortissement dégressif mentionné à l'article 39 A du code général des impôts est applicable à un composant lorsque l'immobilisation corporelle à laquelle il se rattache est elle-même éligible à ce système ou, dans le cas contraire, lorsqu'il est par lui-même éligible à ce système. »

Art. 2. - Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et le ministre délégué au budget et à la réforme de l'Etat, porte-parole du Gouvernement, sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 14 novembre 2005.

Dominique DE VILLEPIN

Par le Premier Ministre :

*Le Ministre de l'économie,
des finances et de l'industrie,*

Thierry BRETON

*Le Ministre délégué au Budget
et à la réforme de l'Etat,
Porte-Parole du Gouvernement,*

Jean-François COPE

Annexe 3

Décret n° 2005-1702 du 28 décembre 2005 relatif aux règles d'évaluation des immobilisations et des stocks portant application de l'article 53 A du code général des impôts et relatif aux renseignements à fournir par les entreprises en cas d'opération de fusion portant application de l'article 54 septies du code général des impôts

NOR : BUDF0500051D

LE PREMIER MINISTRE,

Sur le rapport du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 53 A, 54 septies et 210 A et l'annexe III à ce code ;

Vu la loi n° 96-597 du 2 juillet 1996 de modernisation des activités financières, notamment son article 96 ;

Vu la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, notamment son article 42 ;

DECRETE :

Art. 1^{er} – L'annexe III au code général des impôts est ainsi modifiée :

I. - L'article 38 quinquies est remplacé par les dispositions suivantes :

« 1. Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine.

Cette valeur d'origine s'entend :

a. pour les immobilisations acquises à titre onéreux, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 undecies.

Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition peuvent être, au choix de l'entreprise, soit portés à l'actif du bilan en majoration du coût d'acquisition de l'immobilisation à laquelle ils se rapportent, soit déduits immédiatement en charges. Ce choix est exercé distinctement pour les titres immobilisés et les titres de placement d'une part, pour les autres immobilisations acquises d'autre part. Il est irrévocable.

Pour les biens acquis moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix d'achat s'entend du prix stipulé, ou à défaut de la valeur réelle du bien estimée au jour de l'acquisition.

Pour les biens acquis en échange d'un ou plusieurs biens, le prix d'achat s'entend de la valeur vénale ;

b. pour les immobilisations acquises à titre gratuit, de la valeur vénale ;

c. pour les immobilisations apportées à l'entreprise par des tiers, de la valeur d'apport ;

d. pour les immobilisations créées par l'entreprise, du coût d'acquisition des matières ou fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 undecies.

Les coûts administratifs sont exclus du coût d'acquisition et du coût de production définis ci-dessus, à l'exception du coût des structures dédiées.

2. La valeur d'origine des immobilisations définie au 1 est majorée des coûts engagés pour le remplacement des composants mentionnés à l'article 15 bis de l'annexe II. La valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charges. ».

II. – L'article 38 septies est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, après les mots : « valeur d'origine » sont ajoutés les mots : « majorée, sous réserve de l'option mentionnée au quatrième alinéa du 1 de l'article 38 quinquies, des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à leur acquisition ».

2° Au quatrième alinéa, les mots : « inscrites à la cote officielle d'une bourse de valeurs ou qui figurent à la cote du second marché d'une bourse de valeurs françaises » sont remplacés par les mots : « admises aux négociations sur un marché réglementé ».

III. – L'article 38 nonies est remplacé par les dispositions suivantes :

« 1. Les marchandises, matières premières, matières et fournitures consommables, emballages perdus, produits en stock et productions en cours au jour de l'inventaire sont évalués pour leur coût de revient, qui s'entend :

a. pour les biens acquis à titre onéreux, 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 et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 undecies ;

b. pour les biens produits par l'entreprise, du coût de production qui comprend les coûts directement engagés pour la production ainsi que les frais indirects de production variables ou fixes et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 undecies. La quote-part de charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.

Les coûts administratifs sont exclus du coût d'acquisition et du coût de production définis ci-dessus, à l'exception du coût des structures dédiées.

2. Le coût des stocks est déterminé par l'identification spécifique des coûts individuels, fournis par la comptabilité analytique ou, à défaut, par des calculs ou évaluations statistiques.

IV. – Le I de l'article 38 quindecies est complété par un 3° ainsi rédigé :

« 3° Pour le mali technique de fusion :

- **a.** la valeur brute à l'ouverture et à la fin de l'exercice ;

- **b.** la diminution en cours d'exercice ;

- **c.** le montant des dépréciations comptables à l'ouverture et à la fin de l'exercice ;

- **d.** les augmentations et diminutions des dépréciations comptables en cours d'exercice. »

V. – Après l'article 38 decies, il est inséré un article 38 undecies ainsi rédigé :

« **Art. 38 undecies** – Les coûts d'emprunt engagés pour l'acquisition ou la production d'une immobilisation, corporelle ou incorporelle, ou d'un élément inscrit en stock ou en en-cours, peuvent être, au choix de l'entreprise, soit compris dans le coût d'origine de l'immobilisation ou du stock, soit déduits en charge au titre de l'exercice au cours duquel les intérêts sont courus.

Les dispositions du premier alinéa s'appliquent aux coûts d'emprunt attribuables aux éléments d'actif et engagés jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive du bien qui exigent une période de préparation ou de construction en principe supérieure à douze mois avant de pouvoir être utilisés ou cédés.

Le choix offert au premier alinéa 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. »

Art. 2. – Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, et le ministre délégué au budget et à la réforme de l'Etat, porte-parole du Gouvernement, sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 28 décembre 2005.

Dominique DE VILLEPIN

Par le Premier Ministre,

*Le Ministre de l'Economie,
des Finances et de l'Industrie,*

Thierry BRETON

*Le Ministre délégué au Budget et à la
Réforme de l'Etat,
Porte-Parole du Gouvernement*

Jean-François COPE

Annexe 4

Annexe A à la note de présentation de l'avis n° 2004-11 du 23 juin 2004 du CNC relatif aux modalités d'application de la comptabilisation par composants et des provisions pour gros entretien dans les organismes de logement social

Détermination des composants des immeubles de logement social

1. Décomposition minimum

Composants	Durée d'amortissement	Répartition des composants%	
		individuel	collectif
Structure et ouvrages assimilés	50 ans +/-20 %	88,7 %	90,3%
Menuiseries extérieures	25 ans +/-20 %	5,4 %	3,3 %
Chauffage collectif	25 ans +/-20 %	-	3,2 %
ou			*
Chauffage individuel	15 ans +/-20 %	3,2 %	3,2 %
Étanchéité	15 ans +/-20%	-	1,1 %
Ravalement avec amélioration	15 ans +/-20 %	2,7 %	2,1 %

- Les pourcentages relatifs au chauffage ne s'additionnent pas et dépendent du mode de chauffage utilisé dans l'immeuble.

En fonction des hypothèses retenues, il résulte que :

- tous les composants autres que ceux qui sont retenus par l'organisme sont inclus dans le composant " Structure et ouvrages assimilés " ;
- les pourcentages des composants isolés sont déterminés à partir de la décomposition de travaux la plus détaillée (exemple : un lot chauffage qui n'est pas agrégé avec d'autres lots de travaux) ;
- le composant " Chauffage " ne comprend que les constituants de ce lot de travaux qui feront normalement l'objet d'un renouvellement ;
- si le composant " Étanchéité " n'est pas retenu (bâtiment avec couverture), le pourcentage correspondant est ajouté au composant de la structure et ouvrages assimilés.

2 Décompositions supplémentaires

Selon la situation et l'état des immeubles, les organismes pourront retenir 1 à 3 composants supplémentaires en fonction des critères suivants :

- les pourcentages des composants supplémentaires sont à déduire du composant " Structure et ouvrages assimilés " ;
- le composant électricité est en général intégré au composant principal mais il peut être isolé et amorti sur une durée de 25 ans (\square 20 %) pour des raisons de mise aux normes rendues nécessaires par les évolutions technologiques et réglementaires ;
- le composant " Plomberie/ Sanitaire " inclut les éléments d'une durée de vie inférieure à 50 ans.

Composants	Durée d'amortissement	Répartition des composants%	
		individuel	collectif
Electricité	25 ans +/-20 %	4,2 %	5,2 %
Plomberie / Sanitaire	25 ans +/-20 %	3,7 %	4,6 %
Ascenseurs	15 ans +/-20 %	-	2,8 %

Tableau « COMPOSANTS »

	Locaux d'activités		Centres commerciaux		Logements		Bureaux	
	Durée/ans [*]	Quote-part/°/° ^{**}						
Terrains ^{***} (1)								
Gros œuvre	25-50	60-90	> 40	40-60	> 50	40-50	40 ≥	40-60
Façades, étanchéité	20-40	5-10	20-30	10-25	20-50	5-20	20-40	10-25
IGT	15-30	5-15	10-25	15-30	15-30	20-30	15-30	15-30
Agencements	7-15	5-15	5-10	10-20	5-15	20-25	7-15	10-20

* Fourchette de durée notamment selon localisation

** Déterminée sur la base du prix de revient actuel d'une opération de construction neuve

*** Pour les localisations les plus chères notamment les immeubles situés dans les quartiers d'affaires de paris intramuros une ouverture de la fourchette d'évaluation des experts a été recommandée

Annexe 5

Annexe 1 à l'avis n° 2005-D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité afférent aux modalités d'application des règlements n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

Traitement des options exercées antérieurement à l'application du règlement n° 2004-06 au 1 ^{er} janvier 2005					
Options			Coûts de développement		Coûts d'emprunt
Méthodes comptables	Droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes				
Méthodes appliquées avant le 1 ^{er} janvier 2005					
	Charges	Charges à répartir déterminées par actif	Charges	Charges	Charges
Règlement n° 99-03 du CRC (anciens articles)		Art. 361-7		Art. 361-3	Art. 7 Décret 29 nov. 1983 Art. 321-3, 331-1 et 333-1
Méthode appliquée au 1 ^{er} janvier 2005					
Comptabilisation des coûts à l'actif	Activation comme si la méthode avait toujours été appliquée	Incorporation à l'actif initial des frais comptabilisés en charges à répartir ainsi que ceux comptabilisés en charges	Activation des seuls coûts de développement	Activation des seuls coûts de développement pour les projets déjà activés ainsi que des projets passés en charges	Activation de tous les coûts d'emprunt pour les actifs éligibles
Reconstitution du coût historique des acquisitions antérieures figurant à l'actif du bilan d'ouverture et " recalcul " des amortissements comme si la méthode avait toujours été appliquée	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Option pour la comptabilisation en charges	Pas de modification	Reprise du solde antérieur en report à nouveau ou charges si déduction fiscale	Pas de modification	Reprise de la VNC en report à nouveau ou en charges si déduction fiscale	Reprise de la quote part activée en report à nouveau

Traitement des options exercées antérieurement à la première application du règlement n° 2004-06 au 1 ^{er} janvier 2005 Tableau 2 - Première application selon la méthode simplifiée prospective de réaffectation des valeurs nettes comptables					
Méthodes comptables		Droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes		Coûts de développement	
Options		Charges à répartir		Coûts d'emprunt	
Méthodes appliquées avant le 1 ^{er} janvier 2005					
Charges		Charges		Charges	
Méthode appliquée au 1^{er} janvier 2005					
Comptabilisation des coûts à l'actif Pas de reconstitution du coût historique des acquisitions antérieures figurant à l'actif du bilan d'ouverture		NA	Reclassement en immobilisations du solde des charges à répartir	NA	Maintien à l'actif des frais de développement des seuls projets déjà activés (1)
Option pour la comptabilisation en charges Pas de retraitement des immobilisations antérieurement activées sauf si elles ne répondent pas aux nouvelles conditions de définition et comptabilisation des actifs		Pas de modification	Reprise du solde antérieur non amorti en report à nouveau ou en charges si déduction fiscale	Pas de modification	Comptabilisation en charges de tous les coûts de développement engagés à compter du 1 ^{er} janvier 2005 et maintien à l'actif des seuls frais de développement déjà activés (1)
					Maintien des coûts activés pour les actifs éligibles
					Comptabilisation en charges de tous les coûts d'emprunt engagés à compter du 1 ^{er} janvier 2005 et maintien des seuls coûts déjà activés pour les actifs éligibles

(1) Répondant aux nouvelles conditions de définition et de comptabilisations