

ACTIF PROFESSIONNEL

Évaluation - Comptabilisation - Frais et charges - Amortissement - Provisions

Études F-13 500, F-13 520, F-14 300, F-14 350, F-14 370, F-15 600, F-15 620, F-15 870, F-16 110, F-16 920, F-17 100, F-17 400, F-17 700, F-17 720, F-18 100, F-18 120-43, F-18 150, F-18 200, F-18 220, F-18 250, F-18 300, F-18 500, F-19 100, F-19 250-40, F-23 370, F-29 430, C-20 250, C-20 300, C-20 600 et C-22 000

Commentaires administratifs sur les conséquences fiscales des nouvelles règles comptables relatives aux actifs

BOI 4 A-13-05 du 30-12-2005

L'Administration a défini, dans une instruction très attendue du 30 décembre 2005, les conséquences fiscales qu'elle entend tirer des nouvelles règles comptables relatives aux actifs, qui sont applicables pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005.

Nous présentons d'ores et déjà un aperçu des apports essentiels de ces commentaires, l'instruction pouvant être consultée dans son intégralité sur notre site internet (www.lexisnexis.fr, espace Lexisnexis D.O, rubrique « services gratuits », sous-rubrique « documents utiles »).

755. L'Administration a précisé, dans le cadre d'une instruction du 30 décembre 2005 (BOI 4 A-13-05), les conséquences qu'elle entend tirer des nouvelles règles comptables relatives aux actifs, applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005 et qui résultent de deux règlements du CRC, n° 2002-10 du 12 décembre 2002 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.

756. L'instruction commente plus particulièrement :

► les conséquences de la première application de la méthode par composants (déduction ou imposition étalée), qui sont définies par l'article 237 septies du CGI, issu de l'article 42 de la loi de finances rectificative pour 2004 ;

► les deux décrets publiés récemment visant à transposer les nouvelles normes comptables dans le CGI :

– le décret n° 2005-1442 du 14 novembre 2005 relatif à la méthode d'amortissement par composants ;

– le décret n° 2005-1702 du 28 décembre 2005 relatif aux règles d'évaluation des immobilisations et des stocks et aux renseignements à fournir par les entreprises en cas d'opération de fusion.

757. Ces commentaires confirment et illustrent les propos tenus par l'Administration lors des travaux réalisés par le CNC dans le cadre de l'évolution des normes comptables et plus particulièrement sa volonté de maintenir la connexion entre comptabilité et fiscalité et, d'éviter ainsi au maximum les retraitements sur le tableau de détermination du bénéfice fiscal n° 2058 A.

758. L'Administration devrait être amenée à compléter ces commentaires sur les conséquences des nouvelles règles comptables dans le courant de l'année 2006 s'agissant en particulier des règles d'amortissement propres aux opérations de crédit-bail ou de location avec option d'achat, du traitement des coûts de démantèlement ou de l'impact des provisions pour dépréciation sur la base amortissable.

Concernant les commentaires apportés par l'instruction du 30 décembre 2005, nous donnons ci-après les précisions qui nous paraissent les plus importantes.

► Champ d'application des nouvelles règles

759. L'instruction prévoit que les nouvelles règles s'appliqueront en matière de BIC et d'IS, mais également :

– aux bénéficiaires agricoles, sous réserve des règles spécifiques qui leur sont applicables ;

– aux bénéficiaires non commerciaux, mais pas dans leur intégralité (§ 1).

Les commentaires apportés par l'administration confirment que les personnes relevant des BNC seront concernées indirectement par ces nouvelles mesures comptables, du fait notamment de l'application des règles d'amortissement des BIC (CGI, art. 93, 1, 1^o). Toutefois, la portée de ces changements devrait être limitée pour les BNC qui seront en définitive concernés par la méthode d'amortissement par composants, par la suppression de la notion de charges à répartir et plus généralement par les nouvelles règles d'évaluation des actifs (§§ 47 et 84).

Les nouvelles règles pour les BNC s'appliqueront de manière prospective (§ 162).

Une instruction séparée publiée dans la série 5 G précisera les modalités pratiques d'application pour les titulaires de BNC.

► Conséquences de la nouvelle définition des actifs

760. La nouvelle définition des actifs sur le plan comptable doit également être retenue sur le plan fiscal pour déterminer si une dépense doit être inscrite à l'actif ou passer en charges. Le changement majeur résultant de cette nouvelle définition est la substitution de la notion de contrôle à celle de propriété (§ 2 et s.).

761. La nouvelle définition des actifs, et plus particulièrement l'introduction de la notion de contrôle dans la définition des actifs, ne s'applique pas :

– aux contrats de location simple, aux locations avec option d'achat, aux contrats de crédit-bail ou bien encore aux contrats de louage de brevets ou de marque ;

Pour ces contrats, les critères dégagés par la jurisprudence du Conseil d'État (CE, 21-8-1996, n° 154488), en particulier le critère de cessibilité, sont maintenus (§ 8).

– aux stocks, la définition donnée à l'article 38 ter de l'annexe III au CGI étant inchangée (§ 148).

762. Nous évoquons ci-dessous quelques conséquences majeures résultant de la nouvelle définition :

– les pièces de rechange et de sécurité doivent être comptabilisées parmi les immobilisations dans certaines situations (§ 10) ;

– l'abandon de la doctrine relative à l'activation des frais de dépôt et de renouvellement des marques créées en interne (§ 13) ;

L'instruction ne donne pas de précision sur les frais de renouvellement de marques acquises.

– l'option pour l'activation ou la déduction des **frais de développement** doit désormais être exercée pour l'ensemble des projets de développement et non plus projet par projet (§ 18).

► Conséquences de la nouvelle définition du coût de revient des actifs

763. Reprise de la définition comptable sur le plan fiscal - Le décret n° 2005-1702 du 28 décembre 2005 révisé la définition du coût de revient des immobilisations prévues aux articles 38 quinquies (immobilisations) et 38 nonies (stocks) de l'annexe III au CGI en vue d'**aligner la règle fiscale sur la nouvelle règle comptable**.

On rappelle qu'avant la modification de la règle comptable, l'alignement existait déjà, sauf cas particuliers.

764. On relèvera notamment les points suivants :

► le coût d'acquisition des immobilisations doit désormais être minoré des **escomptes de règlement** (§ 57) ;

► les **coûts des emprunts** relatifs à des immobilisations créées ou acquises nécessitant une longue période de préparation ou de construction peuvent désormais être activés sur option de l'entreprise ; cette option vaut pour les coûts d'emprunt relatifs aux stocks et aux immobilisations (§ 62 et s., §§ 150 et 151) ;

► les **frais d'acquisition** ne peuvent plus être étalés sur cinq ans, mais doivent désormais en fonction de l'option choisie par l'entreprise, soit être rattachés au coût de revient de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent, soit être inscrits en charges ; l'option comptable, qui vaut option fiscale, est irrévocable (§ 68 et s.).

765. Conséquences de la première application - On notera en particulier que le **solde du compte charges à répartir** relatif aux frais d'acquisition peut être déduit en charges lorsque l'entreprise a opté pour la comptabilisation en charges de ces frais (§§ 166 et 173).

Plus généralement, on relèvera que l'Administration admet que les conséquences de ces changements de normes comptables passées en capitaux propres puissent être opérées **extra-comptablement** (§ 167).

► Méthode d'amortissement par composants

Exposé général (§ 30 et s.)

766. La méthode par composants est désormais définie à l'article 15 bis de l'annexe II au CGI. Cette définition reprend la définition comptable.

Toutefois, sur le plan fiscal, les composants « **entretien** », dénommés usuellement « **de seconde catégorie** », ne sont pas admis (§ 42). On remarquera cependant la solution développée par l'Administration permettant de **retrouver le droit à déduction** des amortissements non admis en déduction sur ces composants **lors du renouvellement** de ces derniers (§ 43).

De manière générale, la décomposition des immobilisations opérées par les entreprises sur le plan comptable ne devrait pas être remise en cause sauf cas manifestement abusifs, dès lors que la définition comptable et fiscale est la même (§ 36).

767. L'Administration a apporté certaines **précisions ou tolérances**, concernant en particulier les PME :

► **seuils de valeur** : un élément doit être décomposé à partir du moment où il représente un **élément significatif de l'immobilisation** (§§ 30 à 34). Par tolérance, des seuils de valeur sont admis par l'Administration en deçà desquels

l'entreprise n'est pas tenue de justifier l'absence de décomposition ;

► **reconstitution de l'élément d'origine en cas de remplacements imprévus** : l'Administration admet pour les PME que la valeur brute de l'élément remplacé soit égale au coût de remplacement, limitant ainsi l'impact de l'activation de ces dépenses à la seule reprise des amortissements (§ 38).

Amortissement de la structure et des composants (§ 107 et s.)

768. Durée d'amortissement - La méthode par composants conduit désormais à amortir suivant un plan d'amortissement propre la « **structure** » et les composants.

► **Structure** : L'Administration admet le maintien de la **même durée d'usage** que celle précédemment utilisée pour l'ensemble de l'immobilisation à l'exception des **immeubles de placement**, pour lesquels les entreprises seront amenées à retenir la durée normale d'utilisation après décomposition (§ 117).

La notion d'**immeubles de placement** est la même que celle définie pour la mesure de plafonnement des provisions pour dépréciation des immeubles de placement prévue à l'article 25 de la loi de finances pour 2006 (V. D.O Actualité 47/2005, § 228 et s.). Ainsi, les immeubles donnés en location à titre principal à des entreprises liées au sens de l'article 39, 12 du CGI ne sont pas concernés (§ 118).

► **Composants** : À défaut de durée d'usage connue, il convient de retenir la **durée normale d'utilisation** qui dans la plupart des cas devrait correspondre à la durée d'amortissement comptable.

Toutefois, l'Administration admet de plafonner, sur le plan fiscal, la durée d'amortissement des composants à la **durée d'usage de la structure lors de la première identification des éléments d'une immobilisation en tant que composants** (§ 111).

Cette solution s'appliquera dans les situations suivantes :

– lors de la **première application de la méthode par composants en 2005**, la durée d'amortissement des composants est plafonnée le cas échéant à la durée d'usage restant à courir de la structure, sauf si cette dernière est entièrement amortie sur le plan fiscal ;

– lors de l'**acquisition ou de la création d'une nouvelle immobilisation**, les éléments décomposés ayant une durée normale d'utilisation supérieure à la durée de la structure (hors immeuble de placement) seront amortis en fonction de la durée d'usage de la structure ;

– lors de l'**identification en cours de vie de l'immobilisation ou à la suite d'un accident**, la durée de l'élément nouvellement identifié comme composant sera plafonnée à la durée d'usage restant à courir de la structure, sauf si cette dernière est entièrement amortie sur le plan fiscal.

769. Conséquences sur les régimes d'étalement des plus-values ou des subventions d'équipement - Les réintégrations prévues aux articles 42 septies et 223 F du CGI pourront être opérées en fonction de la durée moyenne pondérée d'amortissement de l'immobilisation concernée (§§ 132 et 135).

770. Conséquences de la première application de la méthode par composants : étalement prévu à l'article 237 septies du CGI - Le champ d'application des dispositions d'étalement est **étendu aux conséquences indirectes** de la méthode par composants :

– reprises des anciennes provisions pour grosses réparations ;

– disparition, le cas échéant, des installations complexes spécialisées ;

– réintégrations prévues par les articles 42 septies, 210 A et 223 F du CGI (§ 169).

► Conséquences des nouvelles modalités d'amortissement comptable sur la durée d'amortissement

771. Les différences de durée et de base d'amortissement par rapport à la règle comptable peuvent désormais être constatées par l'amortissement dérogatoire (§ 83).

Ainsi, les différences entre les durées d'amortissement comptables et fiscales seront comptabilisées en amortissements dérogatoires, dès lors que sur le plan fiscal, la **durée d'amortissement des biens demeure inchangée** : il s'agit toujours de la **durée d'usage** (§ 96 et suivants).

L'Administration n'entend **pas faire usage de la règle de l'amortissement minimal**, sauf cas manifestement abusif, lorsque l'entreprise aura retenu une durée réelle d'utilisation (durée comptable) plus longue que la durée d'usage (§ 98).

► Doctrines administratives rapportées

772. À l'occasion de la publication de cette instruction, l'Administration rapporte certaines doctrines contraires à des **arrêts récents du Conseil d'État** :

► elle se rallie tout d'abord aux arrêts du 14 octobre 2005 (CE, 14-10-2005, n° 260511 et n° 260486 ; V. D.O Actualité 48/2005, § 8) s'agissant de l'amortissement des **dépenses liées aux autorisations de mise sur le marché de spécialités pharmaceutiques** (§ 88) ;

► comme nous l'avions annoncé dans le numéro 47/2005, § 200 de D.O Actualité, elle se rallie également à un arrêt du 10 décembre 2004 (CE, 10-12-2004, n°236706 ; V. étude F-19 250-40) s'agissant des **provisions pour dépréciation d'immobilisations amortissables**, et plus particulièrement des immeubles (§ 144).■