

# FISCALITÉ

## L'adaptation fiscale aux normes IFRS d'évaluation et de dépréciation des immobilisations



Jean-Jacques  
Cappelaere

Fiscaliste

La définition des éléments de l'actif immobilisé du bilan au regard de la nouvelle réglementation comptable IFRS et l'adaptation fiscale qui en est résultée ont constitué le sujet de la dernière chronique fiscale [1]. Les nouvelles règles d'évaluation et de dépréciation des éléments de l'actif immobilisé au regard de cette même réglementation comptable et leur adaptation fiscale, objet de la présente chronique, sont le complément de la réflexion précédemment initiée.

### PARTIE I L'ÉVALUATION

Les immobilisations acquises à titre onéreux sont inscrites à l'actif du bilan pour leur coût d'acquisition net des rabais et remises obtenus, ainsi que, désormais, des escomptes de règlement, alors qu'antérieurement, ces escomptes étaient traités en produits financiers. Ce nouveau traitement fiscal des escomptes de règlement, conforme au décret du 28 décembre 2005, résulte d'un alignement sur la nouvelle norme comptable.

Le prix d'achat est, par ailleurs, majoré de l'ensemble des coûts directement attribuables pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction, notamment les coûts liés aux essais de fonctionnement.

Le point de départ de la période d'incorporation des coûts est la date à laquelle la décision est prise d'acquiescer l'immobilisation pour l'utiliser ou la céder ultérieurement, le terme de cette période correspondant à la date à laquelle son niveau

de performance atteint le rendement initialement prévu par la direction : ainsi, les frais de démarrage et de pré-exploitation, notamment les frais d'essai, engagés postérieurement à l'installation du bien, mais antérieurement à la date à laquelle son utilisation atteint la capacité de production initialement prévue, doivent-ils être immobilisés.

Le traitement fiscal des coûts du financement par emprunt relatif à la période qui va de la mise en place ou de la production de l'immobilisation jusqu'à sa date d'acquisition ou de réception est, par ailleurs, aligné sur la nouvelle norme comptable : sur option de l'entreprise, uniformément applicable aux immobilisations et aux stocks, acquis ou créés, qui exigent une longue période de préparation ou de construction (est considérée comme longue une période supérieure à 12 mois, et, s'agissant des acquisitions, celles dont la préparation est financée en tout ou en

partie par l'acquéreur), ces coûts sont incorporés :

- soit directement s'ils se rapportent à des emprunts spécifiquement souscrits pour acquiescer ou produire l'actif concerné ;
- soit en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses de production ou d'acquisition relatives à l'actif.

#### ■ L'application de la méthode des composants

Lorsque la méthode des composants est utilisée pour différencier la structure et les composants d'une même immobilisation corporelle, le coût de revient de cette immobilisation doit être ventilé entre la structure et chacun de ses composants soit par affectation directe lorsque cela est possible, soit en reconstituant forfaitairement la valeur des composants suivant des méthodes appropriées décrites dans l'instruction administrative, notamment dans le cas d'apports réalisés à la valeur comptable.

[1] Cf. chronique Revue Banque n° 682, juillet-août 2006.

## PARTIE II LA DÉPRÉCIATION

## L'AMORTISSEMENT

Les principes fiscaux qui gouvernent le champ d'application de l'amortissement (il concerne les immobilisations qui se déprécient d'une manière certaine, mais latente et pour un montant imprécis, du seul fait de l'usage et du temps), sa base de calcul (il est calculé sur le prix de revient des immobilisations) et son mode de calcul (il est fonction de leur durée normale d'utilisation, elle-même déterminée d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation), ne sont pas modifiés.

Or, selon les nouvelles normes comptables, l'amortissement d'un actif se définit comme étant la répartition systématique de son montant en fonction de son utilisation, la durée réelle d'utilisation devenant ainsi la référence comptable pour calculer l'amortissement. Par ailleurs, la base comptable de calcul de l'amortissement est égale à la différence entre sa valeur brute et sa valeur résiduelle, laquelle correspond au montant, net des coûts de sortie attendus, que l'entreprise pourrait obtenir de la cession de l'actif sur le marché. La mise en œuvre de ces nouvelles normes a, le plus souvent, pour effet d'amoindrir la charge comptable de l'amortissement par rapport à sa charge fiscale, le maintien des règles fiscales de calcul de l'amortissement étant alors réalisé en pratiquant un amortissement dérogatoire. Lorsque, plus exceptionnellement, par suite, notamment, d'une durée fiscale d'usage d'un bien plus longue que sa durée comptable, l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscal, l'entreprise doit réintégrer extra-comptablement la fraction excédentaire de l'amortissement comptable : réputée fiscalement reportée, cette fraction excédentaire est, selon le cas, admise en

déduction lors de la cession ou de la mise au rebut, ou déduite extra-comptablement de manière linéaire sur la durée résiduelle d'usage.

■ **L'amortissement des biens décomposés.** Le calcul de l'amortissement des composants doit être effectué distinctement de celui de l'amortissement de la structure. Comme, le plus souvent, il n'existera pas de durée d'usage pour les composants, ils devront être amortis sur leur durée normale d'utilisation, laquelle devrait correspondre, dans la plupart des cas, à la durée comptable d'amortissement, mais cette corrélation pourrait ne pas être vérifiée dans certaines situations, dès lors que, d'un point de vue fiscal, il ne peut être tenu compte de la politique de cession de l'entreprise, réductrice de la durée comptable d'amortissement. Dans l'hypothèse du remplacement d'un composant d'origine, si le composant de remplacement n'est pas lui-même renouvelable, il est amorti, sur la durée résiduelle comptable d'utilisation de la structure.

L'administration admet, par ailleurs, que la structure d'un bien décomposé puisse être amortie d'après la durée fiscale d'usage qui aurait été susceptible d'être retenue pour l'immobilisation prise dans son ensemble si elle n'avait pas été décomposée, mais cette tolérance n'est pas étendue aux immeubles de placement. L'amortissement dégressif s'applique à la structure et aux composants si l'immobilisation, prise dans son ensemble, est éligible à ce mode d'amortissement. Pour la structure, le coefficient de majoration du taux linéaire est celui applicable à l'immobilisation dans son ensemble. Les composants peuvent également être amortis selon le mode dégres-

sif compte tenu de leur nature. En ce qui les concerne, le coefficient de majoration du taux linéaire est toujours déterminé par référence à leur durée fiscale d'amortissement.

## LES PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION D'ÉLÉMENTS DE L'ACTIF IMMOBILISÉ

■ **Au plan comptable,** l'entreprise effectue, à la clôture de chaque exercice, un test de dépréciation lorsqu'il existe un indice de perte de valeur de l'immobilisation concernée, sur le fondement de l'examen d'une batterie d'indices externes et d'indices internes de dépréciation.

Le test de dépréciation est réalisé en fonction de la valeur actuelle de l'actif, laquelle s'apprécie par référence à la plus élevée de sa valeur vénale ou de sa valeur d'usage, cette dernière étant fonction de la valeur des avantages économiques futurs, le plus généralement les flux nets de trésorerie, attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie : si la valeur vénale est supérieure à la valeur nette comptable de l'actif, aucune dépréciation n'est comptabilisée, si elle est inférieure, c'est la plus élevée, de la valeur vénale ou de la valeur d'usage qui est retenue.

“ La mise en œuvre de ces nouvelles normes a, le plus souvent, pour effet d'amoindrir la charge comptable de l'amortissement par rapport à sa charge fiscale. ”

■ **Au plan fiscal,** ce sont les règles de droit commun de déductibilité des provisions de l'article 39 -1-5° du CGI qui continuent de s'appliquer : elles n'interdisent pas de constater une dépréciation en sus de l'amortissement s'il est effectivement établi que la valeur de l'actif est inférieure à sa valeur nette fiscale et que la dépréciation revêt un caractère probable, la fraction de la dépréciation correspondant aux coûts de sortie n'étant pas, toutefois, admise en déduction

du bénéfice net. L'administration se rallie à la jurisprudence du Conseil d'État en précisant que l'intention de céder l'immobilisation n'est pas une condition impérative pour la déduction de la dépréciation ; en revanche, elle prend soin d'exprimer ses réserves sur l'utilisation comptable de la valeur d'usage en soulignant que, dans certaines situations, la seule diminution des flux futurs de trésorerie liés à l'actif concerné s'apparente à un manque à gagner ou diminutions de recettes, insusceptible de justifier, conformément à la jurisprudence constante du Conseil d'État, la constitution d'une provision pour dépréciation fiscalement déductible.

### **L'ENTRÉE EN VIGUEUR**

Le premier exercice, lorsqu'il coïncide avec l'année civile, d'application de la réforme comptable et de ses implications fiscales est l'exercice 2005, et le changement de méthode comptable en résultant, pourra être traité, soit d'une manière rétrospective, y compris pour les changements de plan d'amortissement et les changements de valeur d'usage, soit d'une manière prospective, en se bornant à procéder au reclassement des valeurs nettes comptables sans modifier leur valeur. L'impact sur les capitaux propres des variations de l'actif net comptable du bilan d'ouverture du premier exercice d'application du changement des méthodes pourra être pris en compte dans le résultat fiscal par une déduction extra-comptable (variation négative), ou par une réintégration (variation positive), sous réserve d'un étalement par parts égales sur l'exercice 2005 et les quatre exercices suivants, ou périodes d'imposition de douze mois, des conséquences de la première application

**“ L'impact sur les capitaux propres des variations de l'actif net comptable lors du premier exercice d'application du changement des méthodes pourra être pris en compte dans le résultat fiscal par une déduction extra-comptable, ou par une réintégration. ”**

aux immobilisations de la méthode des composants : l'entreprise peut renoncer à cet étalement si le montant global de la rectification, en plus ou en moins suivant le cas, n'excède pas 150 000 euros.

### **L'ADAPTATION FISCALE CONSACRE EN DÉFINITIVE LES OPTIONS PRISES PAR LES ENTREPRISES**

L'adaptation fiscale aux nouvelles normes comptables consacre les options prises globalement par les entreprises d'immobiliser ou non leurs dépenses de développement remplissant les conditions requises, d'incorporer ou non dans le prix de revient de leurs immobilisations les frais d'acquisition de ces immobilisations, d'incorporer ou non dans les prix de revient, le coût du financement par emprunt de la période de mise en place ou de production des immobilisations et des stocks ; La tendance à l'absence d'activation des charges répondant aux défini-

tions des nouvelles normes comptables, pourrait se trouver confortée par le fait qu'une telle activation n'est pas fiscalement neutre, puisqu'elle a pour conséquence d'étaler dans le temps leur déductibilité et, lorsqu'elle concerne des immobilisations corporelles, d'accroître l'assiette de la taxe professionnelle.

Il est permis de penser, en conséquence, que seules les grandes entreprises soucieuses d'homogénéiser le plus possible la présentation de leurs comptes sociaux avec celle de leurs comptes consolidés, pourraient être amenées à opter pour l'activation de leurs charges suivant les modalités prévues par les nouvelles normes comptables, et à multiplier les identifications de composants sur leurs immobilisations amortissables ; il importe de souligner, à cet égard, que le Comité d'urgence du CNC a lui-même proposé une mesure de simplification comptable permettant aux PME ne dépassant pas certains seuils, d'amortir sur les durées d'usage sans rechercher les durées réelles d'utilisation, leurs immobilisations non décomposables. ■