

Règles fiscales applicables aux actifs et dispositions en faveur des PME

Le présent document a pour objet d'énoncer les dispositions fiscales résultant de l'instruction du 30 décembre 2005 (BO des Impôts 4 A-13-05 n°213) dont l'axe principal réside dans le maintien de la connexion existante entre le droit comptable et le droit fiscal dans un contexte de convergence des normes comptables françaises vers celles retenues au niveau communautaire.

Les règles énoncées dans l'instruction s'appliquent à toutes les entreprises, quelle que soit leur forme juridique, imposables à l'impôt sur le revenu (IR) dans la catégorie des Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC) ou à l'impôt sur les sociétés (IS) :

- pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005 pour la méthode par composants ;
- pour les exercices clos à compter du 31.12.2005 pour la définition et la valorisation des actifs immobilisés et des stocks.

Dans certains cas ou pour certains aspects, les entreprises relevant des Bénéfices Agricoles (BA) ou des Bénéfices Non Commerciaux (BNC) sont concernées ainsi que certaines associations également.

Les dispositions simplificatrices en faveur des PME issues du décret n° 2005-1757 du 30 décembre 2005 et du règlement CRC 2005-09 du 3 novembre 2005 ainsi que certains points des dernières Lois de finances (LFR 05 et LF 06), sont également précisés compte tenu de leur impact.

En tout état de cause, le présent document :

- ne traite pas de la première application des règles comptables et fiscales liées aux actifs ni des mesures de simplifications accordées dans ce cadre car elles ne sont pas reproductibles ;
- ne rappelle pas systématiquement les dispositions comptables applicables que le lecteur peut retrouver à l'adresse suivante : www.minefi.gouv.fr/directions_sevices/CNCompta et surtout le Plan Comptable Général, à jour des règlements CRC 2002-10 et 2004-06 ;
- ne saurait se substituer aux textes légaux et réglementaires issus du droit fiscal et du droit comptable dont ceux cités compte tenu des commentaires effectués sur certains points.

Sommaire

Actifs immobilisés non décomposés

1. Définition, conditions et coût d'entrée

2. Amortissement et dépréciation

3. Règles spécifiques liées à certains actifs incorporels

Immobilisations par composants

Stocks et en-cours

Dispositions en faveur des PME

Les immobilisations non décomposées

| Rubrique 1 | Droit fiscal - Dispositions | Remarques |
|---|---|---|
| Définition et conditions relatives aux actifs immobilisés | <ul style="list-style-type: none"> Reconnaissance de la définition et des conditions énoncées par le droit comptable et notamment le critère du contrôle. → Il faut donc au plan fiscal se référer aux définitions et conditions comptables Reconnaissance des règles comptables applicables aux immobilisations corporelles et aux immobilisations incorporelles. → Au plan fiscal, il faut utiliser les règles comptables La distinction entre stocks et immobilisations en fonction de l'utilisation continue à s'appliquer. → Maintien des règles antérieures sous réserve des règles applicables aux dépenses d'entretien. Les éléments d'actif non significatifs peuvent au plan comptable être comptabilisés en charges de l'exercice. Il en est de même au plan fiscal si l'élément rentre dans la tolérance fiscale des dépenses d'acquisition de faible valeur précisées par une liste et un seuil. | <ul style="list-style-type: none"> Le droit fiscal reconnaît notamment le critère du contrôle c'est-à-dire la maîtrise des avantages économiques et des risques même en l'absence de droit de propriété (1) (2). Les critères jurisprudentiels liés aux actifs incorporels n'ont plus vocation à s'appliquer sauf exceptions liées aux éléments non traités par les nouvelles règles comptables comme les contrats de location-financement (3). Une durée d'utilisation < à 12 mois autorise une comptabilisation en charge tant au plan comptable qu'au plan fiscal sauf exception comptable et/ou fiscale (4). Maximum de 500 € HT mais cela concerne fiscalement : <ul style="list-style-type: none"> les petits matériels et outillages ; les matériels et le mobilier de bureau ; les logiciels. |
| Coût d'entrée | <ul style="list-style-type: none"> Immobilisations acquises à titre onéreux (5) Principes : <ul style="list-style-type: none"> reconnaissance des règles comptables tant au niveau du prix d'achat net des réductions commerciales et financières (escompte de règlement) que des coûts directement attribuables et des coûts d'emprunt sauf exception ou conditions supplémentaires ; les coûts directement attribuables sont ceux nécessaires à la mise en place de l'actif et en l'état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par l'entreprise. → le droit fiscal retient les mêmes coûts que le droit comptable ainsi que la même période d'incorporation des coûts. | <ul style="list-style-type: none"> Les escomptes obtenus ne sont plus traités chez l'acquéreur (6) comme des produits financiers imposables mais viennent minorer le prix de revient de l'immobilisation et explicitement son amortissement ultérieur (règles comptable et fiscale identiques). Les révisions ultérieures du prix d'achat viennent minorer ou majorer le coût d'entrée et le cas échéant les amortissements (règle inchangée). Les modalités de versement du prix d'achat n'interfèrent pas (7) sauf dans le cas des biens acquis par des redevances périodiques pour lesquels la divergence est maintenue (8). |
| (Principes et frais d'acquisition) | <ul style="list-style-type: none"> Frais d'acquisition : <ul style="list-style-type: none"> les "frais d'acquisition" (droits de mutation, honoraires des notaires...) font partie, selon l'option comptable retenue, des coûts directement attribuables. → le droit fiscal s'aligne sur la règle comptable mais précise que : <ul style="list-style-type: none"> la nature des dépenses est celle retenue en comptabilité, s'ils sont incorporés, leur déduction s'opère par la voie de l'amortissement si l'actif est amortissable, s'ils sont maintenus en charges, ils représentent des charges déductibles, l'option retenue en fiscalité doit être identique à celle retenue en comptabilité, l'option retenue est irrévocable fiscalement sauf changement de méthodes comptables, l'option doit être jointe à la déclaration du 1^{er} exercice concerné, l'option retenue s'applique à toutes les immobilisations à l'exception des titres pour lesquels elle peut être différente (9). | <ul style="list-style-type: none"> Antérieurement ils pouvaient faire partie des charges à répartir sur plusieurs exercices ; poste particulier de l'actif qui ne comporte plus dorénavant et éventuellement que les frais d'émission d'emprunt dont le traitement comptable et fiscal demeure inchangé. Dans les comptes individuels, il est possible d'opter pour le maintien en charges de l'exercice des frais d'acquisition. L'administration fiscale, en autorisant une option différente pour les titres s'aligne sur l'avis n°2005-J du 6/12/05 du Comité d'urgence (9). |

| Rubrique 1 | Droit fiscal – Dispositions | Remarques |
|---|--|---|
| Coût d'entrée (suite) | <p>Coûts d'emprunt :</p> <p>- les coûts d'emprunt suivent le traitement retenu par l'entreprise.</p> <p>➔ le droit fiscal s'aligne sur la règle comptable et il n'y a plus de retraitements mais il précise que :</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ les conditions et les frais incorporables relèvent du droit comptable, ☞ s'ils sont incorporés au coût d'acquisition = déduction par la voie de l'amortissement si l'actif est amortissable, ☞ s'ils sont maintenus en charge = déduction immédiate selon la règle du cours, ☞ une période longue est une période > à 12 mois sauf dérogation justifiée, ☞ cela concerne des immobilisations acquises (ou produites) dont la préparation est financée en tout ou partie par l'acquéreur, ☞ comme au plan comptable, il faut retenir les coûts directement attribuables (frais d'emprunt spécifiques retenus pour leur coût réel) et les coûts non directement attribuables mais utilisés pour un actif éligible sur la base d'un taux de capitalisation (dépenses x moyenne pondérée des coûts d'emprunt), ☞ le montant incorporé ne peut pas excéder le montant total des coûts d'emprunt de l'exercice, ☞ l'option retenue au plan comptable est irrévocable sauf changement de méthodes comptables et doit être jointe à la déclaration de résultat du 1^{er} exercice concerné. | <ul style="list-style-type: none"> • Pour les immobilisations acquises, l'incorporation des coûts d'emprunt (même si au plan comptable, il n'y a pas de durée minimale exigée) ne concernera, pour exemple, que : les immeubles, les avions, les navires... • Il peut être dérogé à la période de 12 mois lorsque la période de préparation peut être regardée comme longue compte tenu des usages de la profession. • L'option s'applique à toutes les immobilisations incorporelles et corporelles acquises ou créées ainsi qu'aux stocks. |
| Coûts d'emprunt et Coûts de démantèlement | <p>Coûts de démantèlement :</p> <p>- les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site supportés dès la mise en exploitation ou dès la survenance de l'obligation (10) suivent le traitement suivant :</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ ils correspondent comptablement à un actif amortissable ayant pour contrepartie une provision. Le coût du démantèlement intègre la valeur de l'actif concerné, ☞ au plan fiscal, l'intégration comptable des coûts de démantèlement n'a pas de conséquence sur l'assiette de la taxe professionnelle, ☞ au plan fiscal la provision et ses variations ultérieures (exemple : actualisation) ne sont pas déductibles. Mais il n'y a aucun retraitements du fait de sa comptabilisation (absence de compte de charge), ☞ dans les comptes individuels, les coûts de démantèlement font l'objet d'un plan d'amortissement propre (durée et mode), ☞ au plan fiscal, l'amortissement des coûts de démantèlement s'effectue en linéaire sur la durée réelle d'utilisation de l'actif quels que soient la durée et le mode d'amortissement fiscal de l'actif concerné (ou de la structure s'il y a décomposition), ☞ les variations des coûts de démantèlement (exemple : désactualisation des dépenses provisionnées) n'entraînent pas de remise en cause des amortissements fiscalement déduits et, comme au plan comptable, il faut modifier de façon prospective (pour le futur) les amortissements. | <ul style="list-style-type: none"> • Le traitement des coûts de démantèlement supportés immédiatement a été précisé par la Loi de finances rectificative pour 2005 (LFR05). • Les dispositions indiquées ne concernent pas les coûts supportés au fur et à mesure de l'exploitation qui sont constatés par des provisions déductibles sous conditions d'étalement et d'estimation suffisante. • Pour le CNC, la durée doit être calquée sur la durée d'exploitation de l'actif ainsi que sur son mode d'amortissement (CU avis 2005-H) • Une réduction de la provision supérieure à la valeur nette fiscale de l'actif représentatif des coûts de démantèlement est un produit normalement imposable (reprise comptable) car il compense le surplus d'amortissement déduit. |

| Rubrique 1 | Droit fiscal - Dispositions | Remarques |
|---|--|---|
| <p data-bbox="129 398 292 461">Coût d'entrée (fin)</p> <p data-bbox="129 555 292 618">Coût de production</p> <p data-bbox="129 734 292 797">Acquisitions à titre gratuit...</p> | <p data-bbox="323 129 619 163">• Immobilisations créées :</p> <p data-bbox="323 185 957 286">→ il est fait usage des mêmes règles que celles retenues en comptabilité tant pour les immobilisations corporelles, qu'incorporelles,</p> <p data-bbox="323 309 957 409">→ les précisions données pour les immobilisations acquises notamment au niveau des coûts d'emprunt et des coûts de démantèlement s'appliquent également,</p> <p data-bbox="323 432 957 533">→ la période d'incorporation des coûts pour une immobilisation incorporelle débute lorsque les conditions régissant ladite immobilisation sont remplies,</p> <p data-bbox="323 555 957 633">→ Certaines immobilisations incorporelles relèvent de règles particulières (voir ci-après en rubrique n°3).</p> <p data-bbox="323 633 957 701">• Immobilisations acquises à titre gratuit, par voie d'apport ou d'échange :</p> <p data-bbox="323 723 957 824">→ à titre gratuit = règle de la valeur vénale comme en comptabilité mais sans prise en compte des coûts de sortie,</p> <p data-bbox="323 846 957 925">→ par voie d'apport = valeur d'apport autonome de la valeur inscrite en comptabilité,</p> <p data-bbox="323 947 957 1014">→ par voie d'échange = valeur vénale hors coûts de sortie même si l'échange n'a pas de substance commerciale.</p> | <p data-bbox="986 159 1485 477">• La règle fiscale relative au point de départ d'attribution des coûts pour une immobilisation incorporelle ne diverge pas de la règle comptable car si le PCG retient la date de prise de décision d'acquisition ou de production par la direction (art 321-11 du PCG), les coûts activables sont ceux répondant aux conditions régissant l'immobilisation incorporelle en cause (frais de développement, logiciels, sites internet...)</p> <p data-bbox="986 499 1485 622">• Les frais de dépôt (marque, brevet...) sont des coûts incorporables sauf lorsque que les actifs ne sont pas reconnus comptablement (exemple : marque développée en interne).</p> <p data-bbox="986 947 1485 1093">• Pour les immobilisations acquises par voie d'échange, il n'est pas possible de retenir la valeur comptable comme le prévoit le PCG dans le cas où la transaction n'a pas de substance commerciale.</p> |
| <p data-bbox="129 1462 292 1619">Dépenses relatives aux immobilisations existantes</p> <p data-bbox="129 1641 292 1709">(coûts ultérieurs)</p> | <p data-bbox="323 1115 786 1149">• Dépenses d'entretien et de réparation :</p> <p data-bbox="323 1171 957 1227">- alignement du traitement fiscal sur le traitement comptable ;</p> <p data-bbox="323 1238 957 1361">- activation des dépenses si elles entraînent une augmentation des avantages économiques futurs produits par l'immobilisation et si elles sont évaluées avec fiabilité ;</p> <p data-bbox="323 1373 957 1473">- les conséquences des dépenses (charges ou immobilisations) s'apprécient dorénavant à la date à laquelle interviennent les dites dépenses ;</p> <p data-bbox="323 1485 957 1664">- les remplacements d'éléments significatifs indispensables au fonctionnement de l'actif doivent être immobilisés et traités comme des composants distincts comme au plan comptable car en leur absence, l'actif ne produit plus d'avantage économique (cas par exemple de l'échange standard du moteur d'un véhicule).</p> <p data-bbox="323 1686 957 1753">• Dépenses engagées pour des raisons de sécurité ou d'environnement :</p> <p data-bbox="323 1776 957 1854">- les dépenses peuvent prendre la forme d'immobilisations nouvelles, d'améliorations apportées à des installations existantes... (11) ;</p> <p data-bbox="323 1865 957 1989">- alignement du traitement fiscal sur le traitement comptable prévoyant l'activation de ces dépenses au motif qu'elles permettent à l'actif associé de produire des avantages économiques ;</p> <p data-bbox="323 2000 957 2067">- la déduction de ces dépenses activées s'opère donc par la voie de l'amortissement.</p> | <p data-bbox="986 1115 1485 1216">• L'augmentation des avantages économiques se traduit par une augmentation des flux nets de trésorerie c'est-à-dire :</p> <p data-bbox="986 1227 1485 1317">- une augmentation de la durée d'utilisation à la date à laquelle intervient la dépense et/ou ;</p> <p data-bbox="986 1328 1485 1373">- une augmentation de la valeur de l'actif.</p> <p data-bbox="986 1384 1485 1429">• Pour "les remplacements d'éléments significatifs...", voir la fiche sur les immobilisations par composants :</p> <p data-bbox="986 1440 1485 1563">- "Dépenses de gros entretien et/ou de grandes révisions" pour les dépenses d'entretien et de réparation programmées dès l'origine ;</p> <p data-bbox="986 1574 1485 1664">- "Cas des composants de 1^{ère} catégorie non identifiés à l'origine" pour les remplacements d'éléments significatifs.</p> <p data-bbox="986 1686 1485 1776">• Pour le comité d'urgence (11), ces dépenses doivent remplir les 3 conditions cumulatives suivantes pour être activées :</p> <p data-bbox="986 1787 1485 1877">* être engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou d'environnement,</p> <p data-bbox="986 1888 1485 1955">* être imposées par des obligations légales,</p> <p data-bbox="986 1966 1485 2067">* leur non-réalisation entraîne l'arrêt de l'activité ou de l'installation de l'entreprise.</p> |

(1) Cas par exemple d'un sous-traitant industriel non propriétaire des moules de fabrication fournis par un donneur d'ordre mais qui assume l'intégralité des risques et qui peut s'en servir tant pour la production à l'intention du donneur d'ordre que pour sa propre production. Les moules (sous réserve des autres critères) doivent figurer à l'actif du bilan du sous-traitant et être amortis en conséquence.

(2) Les biens mobiliers ou immobiliers faisant l'objet d'une clause de réserve de propriété sont inscrits au bilan de l'acquéreur tant au plan comptable qu'au plan fiscal comme antérieurement.

(3) Pour la jurisprudence du Conseil d'Etat, un actif incorporel doit satisfaire cumulativement aux trois conditions suivantes : constituer une source régulière de profit, être doté d'une pérennité suffisante et être cessible. Ces critères ne s'appliquent plus sauf dans le cas des contrats de location-financement (exemple : crédit-bail) dans l'attente de l'achèvement des travaux du CNC sur ce sujet.

(4) L'exception vise :

- les cassettes vidéo destinées à la location. Elles doivent être immobilisées car elles sont acquises pour servir de façon durable [règle fiscale] ;

- les pièces de rechange et de sécurité principales, utilisables sur plus d'une période (durée supérieure à 12 mois) ou qui ne peuvent être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle. Elles doivent être immobilisées et amorties comme l'immobilisation (même point de départ, même durée, même rythme) [règle comptable reconnue fiscalement].

(5) L'instruction fiscale du 30.12.2005 ne traite pas des subventions d'équipement sauf pour l'étalement car le traitement comptable de celles-ci n'a pas été modifié. En effet, le règlement CRC 2004-06 n'a pas repris par exemple les dispositions de la norme comptable internationale IAS 20 sur la comptabilisation des subventions publiques : norme interdisant notamment la comptabilisation en capitaux propres des subventions et autorisant à titre de traitement alternatif, pour les subventions liées à des actifs, la déduction de celles-ci du coût d'entrée.

(6) L'escompte est toujours traité comme une charge financière dans les comptes du vendeur en application des articles 446-66 et 447-70 du PCG. Le maintien de cette règle provoque une divergence importante entre le traitement de l'escompte chez l'acquéreur d'un bien immobilisé et chez le vendeur. De surcroît, le maintien du traitement des escomptes chez le vendeur en tant que charges financières n'est pas conforme avec certaines interprétations de la norme comptable internationale IAS 18 sur les produits des activités ordinaires.

(7) Les immobilisations acquises au moyen de rentes viagères restent donc évaluées sur la base du prix inscrit dans l'acte ou à défaut, sur la base d'une estimation au jour de l'acquisition (règle comptable admise fiscalement). Le coût d'entrée est également définitif pour les immobilisations dont le prix est libellé en devises ou pour celles dont le prix fait l'objet d'un règlement échelonné et indexé car les variations ultérieures du cours de la devise ou du niveau de l'index constituent des charges déductibles ou des produits imposables.

(8) Pour les immobilisations acquises par redevances (brevets et marques notamment), la position de l'administration fiscale reste inchangée aussi :

- le prix de revient fiscal de l'actif est toujours provisoire à la différence du droit comptable et, il sera corrigé à la hausse ou à la baisse en fonction des redevances effectivement payées ;

- les redevances versées au-delà de la dette inscrite en comptabilité et comptabilisées en charges doivent être réintégrées.

Toutefois, il convient de rappeler que, dans le cas des brevets, l'administration fiscale admet chaque année la déduction d'un amortissement égal au montant de la redevance versée. Cette déduction prend la forme d'un amortissement dérogatoire venant compléter l'amortissement comptable.

(9) Il est ainsi possible par exemple d'intégrer les frais d'acquisition dans le coût d'entrée des immobilisations corporelles et incorporelles et de retenir le prix d'acquisition comme coût d'entrée des titres.

(10) Conformément aux règles comptables régissant la définition d'un passif (article 212-1 alinéa 2 du PCG), l'obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

(11) Selon avis 2005-D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence.

[Retour sommaire](#)

| Rubrique 2 | Droit fiscal - Dispositions | Remarques |
|-------------------------|--|---|
| Amortissement | <p>Principes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les nouvelles définitions comptables (actif dont la durée est déterminable, consommation des avantages économiques, répartition systématique du montant de l'actif en fonction de son utilisation) n'ont pas de conséquence fiscale sur les biens fiscalement amortissables ou non amortissables (1) ; - à l'inverse, les règles d'amortissement comptables (base, durée et mode) divergent des règles fiscales. Aussi et en partie à la différence des immobilisations décomposées, les rappels et principes suivants s'appliquent : <p>➔ seuls les amortissements effectivement comptabilisés sont déductibles,</p> <p>➔ il y a déconnexion entre les durées d'amortissement comptable et fiscale à la différence des immobilisations décomposées,</p> <p>➔ l'amortissement dérogatoire sert d'outil d'ajustement obligatoire ou facultatif entre la comptabilité et la fiscalité,</p> <p>➔ la règle de l'amortissement minimum est maintenue avec quelques assouplissements dans certaines situations.</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Pour les immobilisations incorporelles : <ul style="list-style-type: none"> - l'administration reconnaît depuis plusieurs années, l'amortissement de certains droits incorporels sur la base de la disparition à une date donnée des effets bénéfiques, ce qui consacre explicitement aujourd'hui : <ul style="list-style-type: none"> • la notion de consommation des avantages économiques et, • le critère de protection juridique retenu par le droit comptable ; - toutefois, certaines immobilisations incorporelles conservent un traitement spécifique (voir la rubrique 3 des immobilisations non décomposées). • Pour les contrats de location : <ul style="list-style-type: none"> - le PCG (article 337-1) stipule que les règles relatives à la détermination du coût d'entrée s'appliquent lors de la levée d'option (2) ce qui entraîne aussi l'application des règles relatives aux amortissements ; - l'application de ces règles est dans certains cas source de difficultés avec les règles fiscales en vigueur notamment pour le crédit-bail immobilier ou encore les transferts de contrats (3). |
| Principes et incidences | <ul style="list-style-type: none"> • Incidences sur la base : <ul style="list-style-type: none"> - le cas de la valeur résiduelle : <ul style="list-style-type: none"> ➔ la base amortissable au plan comptable correspond au coût d'entrée diminué de la valeur résiduelle, ➔ la base amortissable au plan fiscal correspond au prix de revient fiscal, ➔ un amortissement dérogatoire doit obligatoirement être constaté (respect de l'amortissement minimum) ; - le cas des dépréciations d'actifs immobilisés amortissables : <ul style="list-style-type: none"> ➔ les dépréciations (dotations et reprises) modifient comptablement la base amortissable pour le futur (modification prospective du plan d'amortissement), ➔ la base amortissable fiscalement correspond au prix de revient de l'immobilisation mais elle devrait pouvoir être modifiée de manière prospective (textes comptables et fiscaux en attente). | <ul style="list-style-type: none"> • voir ci-après pour le traitement fiscal des dépréciations. |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Incidence de la durée réelle : <ul style="list-style-type: none"> ➔ les immobilisations sont amorties comptablement sur leur durée réelle d'utilisation (DR), ➔ les immobilisations sont amorties fiscalement sur leur durée d'usage (DU), ➔ les différences entraînent : <ul style="list-style-type: none"> ☞ la comptabilisation facultative d'un amortissement dérogatoire si $DR > DU$, ☞ une réintégration extra-comptable de l'excédent d'amortissement si $DR < DU$ (4). <p>📌 Dispositif spécifique pour les PME à consulter</p> | <ul style="list-style-type: none"> • La tolérance des 20 % est maintenue et les entreprises peuvent, en le justifiant, retenir des durées $\leq 20\%$ à la durée d'usage. • En l'absence d'amortissement dérogatoire et sauf abus, la règle de l'amortissement minimum ne sera pas opposée à l'entreprise. • Les amortissements réintégrés pourront être déduits soit : <ul style="list-style-type: none"> - lors de la sortie de l'immobilisation du patrimoine (cession, mise au rebut...), - extra-comptablement et de manière linéaire sur la durée résiduelle d'usage. |

| Rubrique 2 | Droit fiscal - Dispositions | Remarques |
|---|---|--|
| <p style="text-align: center;">Amortissement</p> <p style="text-align: center;">Principes et incidences</p> | <p>• Incidence du mode d'amortissement retenu :</p> <p>→ au plan comptable, le mode doit correspondre au rythme de consommation des avantages économiques et peut donc être variable (exemple : amortissement basé sur des unités d'œuvre telles des heures d'utilisation d'une machine, des kilomètres pour un véhicule...) ou à défaut linéaire,</p> <p>→ le mode linéaire reste la référence fiscale compte tenu des dispositions de l'article 39B du CGI sur l'amortissement minimum,</p> <p>→ un mode variable sera fiscalement accepté :</p> <ul style="list-style-type: none"> - s'il est pertinent par rapport à la dépréciation de l'immobilisation, - si la dépréciation est précisée dès l'origine et ne varie pas de façon aléatoire, - si la règle de l'amortissement minimum est respectée. <p>☞ Il en résulte les règles suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> * amortissement dérogatoire à comptabiliser obligatoirement pour respecter la règle de l'amortissement minimum ; * réintégration extra-comptable du supplément d'amortissement comptable par rapport à l'amortissement fiscal (cas d'un amortissement variable à base d'unité d'œuvre supérieur à l'amortissement linéaire). | <p>• L'amortissement dégressif est une mesure d'aide fiscale mais ne correspond pas à un rythme de consommation des avantages économiques :</p> <ul style="list-style-type: none"> - il ne peut donc pas être retenu en tant qu'amortissement économique, - la différence entre l'amortissement comptable débutant à la date de consommation des avantages économiques (mise en service en général (5)) et l'amortissement fiscal dégressif débutant le 1^{er} jour du mois d'acquisition doit être comptabilisée en amortissement dérogatoire (6). <p>• L'amortissement exceptionnel est également une mesure d'aide fiscale (7) pour lequel le supplément d'amortissement doit être comptabilisé en amortissements dérogatoires.</p> <p>• Les installations complexes spécialisées :</p> <ul style="list-style-type: none"> - peuvent être amorties selon une durée et un mode unique au plan comptable comme au plan fiscal sous conditions (8) ; - peuvent être amorties fiscalement en dégressif si l'élément prédominant y ouvre droit comme antérieurement. |
| | <p>• Incidence des plafonnements fiscaux :</p> <p>→ sont visés ici les amortissements non déductibles en raison d'une règle fiscale comme le plafonnement en base amortissable des véhicules de tourisme,</p> <p>→ le différentiel entre l'amortissement fiscal et l'amortissement comptable (exemple : DU < DR) doit être obligatoirement comptabilisé (amortissement dérogatoire),</p> <p>→ en l'absence de comptabilisation, l'entreprise générera des amortissements irrégulièrement différés (règle de l'amortissement minimum posée par l'article 39 B du CGI).</p> | <p>• Base maximale d'amortissement des véhicules de tourisme :</p> <p>→ 18 300 € TTC si la 1^{ère} mise en circulation est intervenue depuis le 1/11/1996 ;</p> <p>→ 9 900 € TTC pour les véhicules acquis à compter du 1/01/2006 :</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ qui ont un taux d'émission de dioxyde de carbone > à 200 g/km ; ☞ dont la 1^{ère} mise en circulation est intervenue après le 1/06/2004. |
| | <p>• Incidence par rapport aux subventions d'équipement :</p> <p>→ en cas d'étalement (9) d'une subvention d'investissement et selon l'article 362-1 du PCG, dans le cas d'une immobilisation amortissable, il convient de retenir la même durée et le même rythme que l'immobilisation,</p> <p>→ au plan fiscal, il faut comme antérieurement, retenir l'amortissement fiscal et donc tenir compte des amortissements dérogatoires.</p> | <p>• Il ne devrait pas y avoir de divergence si les quotes-parts de subventions d'investissement virées au compte de résultat pour une immobilisation amortissable, sont déterminées conformément aux amortissements fiscaux.</p> |

| Rubrique 2 | Droit fiscal - Dispositions | Remarques |
|--|--|--|
| Dépréciation des immobilisations (10) | <ul style="list-style-type: none"> • Les règles comptables prévoient dorénavant l'obligation de déprécier une immobilisation qu'elle soit amortissable ou non ; cette dépréciation étant soumise à plusieurs conditions. ➔ L'administration accepte la dépréciation des immobilisations amortissables en plus de l'amortissement : <ul style="list-style-type: none"> ☞ si les critères fiscaux de déductibilité des provisions sont respectés, ☞ si la dépréciation ne revêt pas un caractère irréversible comme au plan comptable, ☞ si la valeur vénale au sens fiscal est effectivement inférieure à la valeur nette fiscale de l'immobilisation, ☞ si la dépréciation n'a pas été déterminée par référence à la valeur d'usage auquel cas des retraitements sont à effectuer (12) (13). | <ul style="list-style-type: none"> • Outre la comptabilisation, les provisions déductibles fiscalement doivent correspondre à des pertes ou des charges nettement précisées que des événements en cours rendent probables. • L'intention de céder n'est pas une condition de déductibilité et le caractère probable de la dépréciation doit être justifié (11). • La valeur vénale s'entend hors coût de sortie à la différence de la comptabilité. • La valeur nette fiscale se détermine par rapport aux amortissements fiscaux c'est-à-dire par exemple après déduction des amortissements dérogatoires. • Sauf cas particulier, il ne devrait pas y avoir de retraitement (12) (13). |

(1) Les biens mobiliers et immobiliers faisant l'objet d'une clause de réserve de propriété sont amortissables comptablement et fiscalement. L'interdiction d'amortissement des biens immobiliers tant que le transfert de propriété n'est pas intervenu est levée.

(2) Les opérations de locations-financement (crédit-bail) n'ont pas été traitées par le règlement CRC 2004-06. Aussi et à la différence des dispositions fixées par la norme comptable internationale IAS 17, les biens faisant l'objet de contrats de location financement ne sont pas inscrits à l'actif du bilan du preneur dès la conclusion du contrat. Les seules inscriptions à l'actif en vigueur actuellement résultent soit de la levée d'option, soit des transferts (cessions) de contrats et de l'enregistrement en droit au bail du prix du contrat acheté.

(3) Le Conseil National de la Comptabilité et l'administration fiscale devraient préciser durant l'année 2006 les règles à retenir pour les opérations de crédit-bail mobilier et immobilier notamment par rapport aux amortissements.

(4) Les constructions sur sols d'autrui peuvent illustrer ce cas. Comptablement, elles doivent être amorties sur la durée résiduelle du bail relatif au terrain (date de fin des avantages économiques) et fiscalement sur la durée d'usage de la construction. La différence entraîne une réintégration du supplément d'amortissement comptable constaté si la durée du bail est inférieure à la durée d'usage de la construction.

A ce titre, la solution antérieure qui visait à comptabiliser un amortissement de la construction sur la durée normale d'utilisation et une provision [pour risques et charges] non déductible fiscalement à hauteur de la différence entre l'amortissement déterminé sur la durée du bail et l'amortissement sur la durée d'utilisation, n'a plus vocation à s'appliquer.

(5) Il s'agit de la date à laquelle le niveau de performance initial attendu par la direction est atteint et non la date à laquelle l'immobilisation a atteint sa pleine capacité de production.

(6) Le cas où l'amortissement dégressif correspondrait au rythme de consommation des avantages économiques apparaît peu vraisemblable et la gestion en amortissements dérogatoires (provisions réglementées) de ce mode d'amortissement fiscal ne souffre d'aucune exception y compris pour les PME en l'état actuel des textes comptables.

(7) L'amortissement exceptionnel d'origine fiscale ne doit pas être confondu avec celui d'origine comptable qui ne peut être utilisé dorénavant que dans le cas où un actif cesse d'être utilisé de façon irréversible (cas de la mise au rebut par exemple selon les dispositions de l'article 442-28 du PCG).

Les principaux actifs immobilisés concernés par l'amortissement exceptionnel fiscal sur 12 mois sont :

- ✓ les matériels destinés à économiser l'énergie, à lutter contre le bruit ;
- ✓ les installations de production destinées à l'épuration des eaux ou à lutter contre la pollution, les odeurs... ;
- ✓ les véhicules non polluants et accessoires ;
- ✓ les terminaux d'accès à l'internet à haut débit par satellite ;
- ✓ les logiciels acquis...

(8) L'avis 2005-D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence maintient les dispositions comptables antérieures relatives aux installations complexes spécialisées exploitées de façon indissociable (exemple : système de levage incorporé de façon irréversible à une construction ; système dont le démontage entraînerait la destruction de la construction ou son inutilité) à condition qu'aucun remplacement ne soit prévu ou prévisible dès l'origine.

(9) L'étalement comptable des subventions d'investissement est optionnel, quel que soit le financeur et l'objet financé (immobilisation ou activité). Pour le droit fiscal et de façon optionnelle, seules peuvent être étalées les subventions accordées par l'Etat, les collectivités publiques ou organisme public finançant une immobilisation déterminée. Le choix comptable effectué par l'entreprise (imposition immédiate ou étalement) lui est opposable.

(10) Le décret n° 2005-1757 du 30.12.2005 (modifiant le décret de 1983 sur les obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés) et le règlement CRC 05-09 du 3.11.2005 fixent dorénavant la terminologie suivante :

- pour l'actif : dépréciation (au lieu de provision pour dépréciation) ;
- pour le passif : provision (au lieu de provision pour risques et charges).

(11) Il faut justifier d'événements particuliers ayant affecté la valeur de l'immobilisation ou une valeur de référence telle une valeur de marché ou une valeur déterminée par une expertise indépendante.

(12) Les dépréciations déterminées par rapport à des valeurs d'usage (valeurs issues des flux futurs de trésorerie) sont considérées par l'administration fiscale comme des provisions pour manque à gagner car elles sont fondées sur une baisse des performances, des rendements, ou de la valeur par modification des conditions financières (exemple : changement de taux dans l'évaluation des flux de trésorerie) ou encore des évolutions environnementales défavorables. Elles ne peuvent donc pas être admises en déduction du résultat fiscal.

De plus, la détermination d'une valeur d'usage pour un actif isolé est relativement difficile ; le calcul des flux de trésorerie étant en général possible pour un groupe d'actifs générant soit une production, soit un chiffre d'affaires "isolable et déterminable".

(13) L'instruction prévoit de réintégrer la différence entre la dépréciation calculée en fonction de la valeur d'usage et celle déterminée par rapport à la valeur vénale. En dehors du problème des coûts de sortie exclus de la valeur vénale au sens fiscal, il ne devrait pas y avoir de retraitements à l'exception du cas particulier où l'entreprise doit retenir la valeur d'usage faute de pouvoir déterminer la valeur vénale.

En effet, pour la dépréciation, l'entreprise doit toujours retenir la plus élevée des deux valeurs entre la valeur vénale et la valeur d'usage. Si l'entreprise retient la valeur d'usage, la dépréciation comptable est alors plus faible que celle obtenue par rapport à la valeur vénale. Il n'y a donc pas de réintégration à prévoir.

[Retour sommaire](#)

| Rubrique 3 | Droit fiscal - Dispositions | Remarques |
|---|--|--|
| <p>Règles spécifiques liées à certains actifs incorporels</p> | <p>Frais d'établissement :</p> <p>→ pas de changement, le traitement fiscal est identique au traitement comptable :</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ les frais de constitution comptabilisés en charge sont déductibles immédiatement et ceux portés à l'actif sont déductibles par la voie de l'amortissement dans un délai maximum de 5 ans ; ☞ les frais d'augmentation de capital ou de fusion imputés sur la prime associée sont déductibles extra-comptablement. | <ul style="list-style-type: none"> • Au plan comptable, les méthodes préférentielles sont : <ul style="list-style-type: none"> - la comptabilisation en charge des frais de constitution ; - l'imputation sur la prime associée des opérations d'augmentation de capital, de fusion... |
| | <p>Frais de développement :</p> <p>→ alignement du traitement fiscal sur le traitement comptable en ce qui concerne les définitions, les conditions d'activation, la période d'incorporation des coûts, les coûts incorporables et l'option retenue (voir articles 311-3 et 321-17 du PCG) :</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ si charge de l'exercice alors = charge déductible, ☞ si activation des frais de développement alors = frais déductibles par la voie de l'amortissement ; <p>→ pour l'amortissement comptable des frais de développement portés à l'actif, la règle du décret de 83 demeure inchangée c'est-à-dire :</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ amortissement sur 5 ans maximum ou, ☞ amortissement sur une durée > 5 ans à titre exceptionnel. Cette possibilité concerne des projets particuliers et la durée retenue ne doit pas excéder la durée d'utilisation de l'actif ; <p>→ pour l'amortissement fiscal :</p> <ul style="list-style-type: none"> ☞ utilisation des mêmes règles c'est-à-dire et sauf exception justifiée : amortissement sur la durée d'utilisation dans la limite de 5 ans, ☞ mode linéaire, ☞ pas de possibilité de déduire les dépenses activées par le biais d'un amortissement dérogatoire à la différence des logiciels créés. | <ul style="list-style-type: none"> • L'option comptable d'activation des frais de développement est préférentielle et globale car elle vise l'ensemble des projets. Elle est également définitive sauf changement de méthodes comptables. • Les coûts d'emprunt selon l'option comptable retenue font partie du coût d'entrée des frais de développement. • Si l'entreprise a opté pour l'activation des frais de développement, la quote-part d'amortissement correspondante peut le cas échéant être incluse dans le coût des stocks. • Le point de départ de l'amortissement comptable est fixé à la date d'achèvement du projet alors qu'en droit fiscal, l'amortissement des frais de développement débute dès l'inscription à l'actif. Ce décalage temporel peut être géré par un amortissement dérogatoire. Néanmoins, l'instruction du 30/12/2005 n'apporte aucune précision sur ce point. |
| | <p>Logiciels :</p> <p>• Logiciels acquis :</p> <ul style="list-style-type: none"> - au plan comptable, ils sont amortis sur la durée réelle d'utilisation à compter de leur date d'acquisition par dérogation aux règles générales (art 331-3 du PCG) ; - au plan fiscal, la même règle s'applique et les logiciels bénéficient toujours de l'amortissement exceptionnel sur 12 mois à compter du 1^{er} jour du mois d'acquisition. <p>• Logiciels créés :</p> <ul style="list-style-type: none"> - pas de changement, ni dans le traitement comptable, ni dans le traitement fiscal ; - amortissement comptable des logiciels à compter de leur date d'achèvement ; - possibilité comme auparavant de déduire fiscalement l'intégralité des dépenses immobilisées en comptabilisant un amortissement dérogatoire complémentaire. | <ul style="list-style-type: none"> • Au plan comptable et à la différence des frais de développement, l'inscription à l'actif des logiciels créés est obligatoire dès lors que les conditions sont remplies. • Au plan fiscal, les logiciels créés mais associés à des projets de développement bénéficient de la déduction immédiate des dépenses s'ils sont immobilisés. Ils ne sont donc pas traités comme des frais de développement. |

| Rubrique 3 | Droit fiscal - Dispositions | Remarques |
|--|---|--|
| Règles spécifiques liées à certains actifs incorporels | <p>Sites internet :</p> <p>→ règles comptables et fiscales des logiciels acquis pour les sites acquis et notamment l'amortissement exceptionnel sur 12 mois,</p> <p>→ possibilité comptable (option préférentielle) d'activer, sous conditions, les dépenses relatives à la phase de développement des sites actifs créés en interne (voir article 331-8 du PCG),</p> <p>→ possibilité (comme pour les logiciels créés) de déduire l'intégralité des dépenses activées par la voie d'un amortissement dérogatoire complémentaire (comme cela était déjà le cas).</p> | <p>• Les sites créés dits "passifs" ne fournissent que des informations sur l'entreprise. Ils ne sont pas source d'avantages économiques futurs et ne peuvent pas être inscrits à l'actif.</p> <p>• Le nom de domaine (coût d'obtention et d'immatriculation de l'adressage sur Internet) suit dorénavant le traitement comptable des dépenses :</p> <p>☞ si les dépenses sont activées, il est inscrit à l'actif,</p> <p>☞ si les dépenses sont maintenues en charge, il représente une charge déductible (1).</p> |
| | <p>Brevets :</p> <p>→ ils peuvent être amortis sur la durée de la protection juridique ou sur la durée réelle d'utilisation si elle est inférieure,</p> <p>→ la possibilité d'amortir fiscalement les brevets acquis sur 5 ans demeure mais toujours à la condition que la même durée soit retenue en comptabilité.</p> | <p>• Rappel : les frais de dépôt sont des coûts incorporables sauf lorsque les actifs ne sont pas reconnus comptablement (exemple : marque développée en interne car elle ne peut pas être distinguée et fait globalement partie des frais de développement).</p> <p>• La règle relative à l'identité des durées à pour effet d'exclure l'amortissement dérogatoire.</p> |
| | <p>Autres immobilisations incorporelles :</p> <p>• Quotas d'émission de gaz à effet de serre :</p> <p>→ traitement comptable et fiscal identique tant pour l'actif incorporel, les charges comptabilisées...</p> <p>• Licence UMTS :</p> <p>→ alignement du traitement fiscal sur le traitement comptable et reconnaissance de l'inscription à l'actif pour la part fixe initiale et la part variable si elle est estimée avec une fiabilité suffisante.</p> | <p>• Les licences UMTS correspondent aux autorisations d'établissement et d'exploitation d'un réseau de radiocommunications mobiles de 3^{ème} génération.</p> <p>• Le fait par l'administration fiscale de reconnaître le traitement comptable (2) des licences UMTS est contradictoire avec le maintien des règles fiscales applicables aux biens acquis par des redevances périodiques pour lesquels le coût d'entrée fiscal est fonction des paiements.</p> |

(1) Antérieurement, l'administration fiscale considérait le nom de domaine comme un actif incorporel non amortissable (durée indéterminable) à immobiliser et ce quel que soit le traitement des dépenses de création (immobilisation ou charge). La comptabilisation en charges des dépenses entraînait une réintégration fiscale de celles afférentes au nom de domaine.

(2) Coût d'entrée comptable déterminé de manière définitive dès l'origine et correspondant au montant actualisé des redevances qui seront versées si elles peuvent être estimées de façon fiable ; les écarts ultérieurs résultant des paiements étant comptabilisés en charges.

[Retour sommaire](#)

Les immobilisations par composants

| Rubrique IC | Droit fiscal - Dispositions | Remarques |
|--|---|--|
| Définition et identification des composants dès l'origine | <p>Eléments principaux d'une immobilisation corporelle.</p> <p>3 conditions cumulatives :</p> <ul style="list-style-type: none"> - éléments substantiels de l'immobilisation appréciés selon différents critères de valeur et de volume (1) ; - durée réelle d'utilisation effective (2) différente de celle de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent de façon significative ; - composant faisant l'objet de remplacement (3) au cours de la durée d'utilisation de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent. | <ul style="list-style-type: none"> • Partie non décomposée = structure. <p>Critères :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Valeur unitaire > 500 € HT, • Valeur relative du composant (4) : <ul style="list-style-type: none"> ≥ 15 % pour les biens meubles, ≥ 1 % pour les immeubles, <p>et/ou • Volume conséquent (5).</p> <p>Durée réelle d'utilisation :</p> <ul style="list-style-type: none"> - différence de plus de 20 % entre la durée réelle d'utilisation du composant et celle de l'immobilisation dans son ensemble, - durée d'utilisation du composant ≥ 12 mois. |
| Coût d'entrée fiscal et comptabilisation | <p>Pour le chiffrage du coût d'entrée :</p> <ul style="list-style-type: none"> → utilisation générale des règles relatives aux biens non décomposés (acquis ou créés), → ventilation justifiée du prix de revient fiscal entre la structure et le ou les composants, → symétriquement aux règles comptables, la valeur de la structure majorée de celle des composants ne peut pas excéder le prix de revient fiscal de l'immobilisation dans son ensemble. <p>Pour la comptabilisation :</p> <ul style="list-style-type: none"> → comptabilisation séparée de la structure et des composants de 1^{ère} catégorie à l'identique des dispositions comptables. | <p>Ventilation :</p> <ul style="list-style-type: none"> - sur la base des éléments précisés dans la facture si des valeurs individuelles sont indiquées ou, - sur la base des informations complémentaires apportées par le fournisseur ou, - par répartition du prix en fonction (6) : <ul style="list-style-type: none"> • du coût actuel des différents éléments ; • des ventilations opérées pour des immobilisations semblables (7) <p>Coûts directement attribuables (8) et coûts d'emprunt :</p> <ul style="list-style-type: none"> - affectation distincte à la structure et aux composants, - possibilité de réaliser une affectation en proportion de la valeur de chaque élément. |
| Durée d'amortissement et régimes spécifiques | <ul style="list-style-type: none"> • Base d'amortissement de la structure et des composants de 1^{ère} catégorie : <ul style="list-style-type: none"> → prix de revient fiscal tel que précisé ci-avant. • Durée d'amortissement : <ul style="list-style-type: none"> - de la structure : durée d'usage par principe ou durée réelle retenue en comptabilité à défaut (9) mais autorisation de retenir la durée d'usage de l'immobilisation dans son ensemble sauf exception (10), → comptabilisation d'amortissements dérogatoires quand la durée d'usage est < à la durée réelle retenue en comptabilité (11) ; - des composants de 1^{ère} catégorie = durée d'usage par principe ou durée réelle retenue en comptabilité à défaut (12) (13) : <ul style="list-style-type: none"> → pas de retraitements (réintégrations fiscales) ou d'amortissements dérogatoires car il y aura en principe identité dans les durées ; - des composants renouvelés = amortissement selon le principe énoncé (durée d'usage si elle existe ou durée réelle). <p>Toutefois, si :</p> <ul style="list-style-type: none"> - aucun autre remplacement n'interviendra ou ; - la structure est déjà fiscalement amortie : → le composant renouvelé est amorti sur la durée résiduelle d'utilisation (durée comptable restante) de la structure. | <ul style="list-style-type: none"> • Régime de l'amortissement dégressif : * structure : <ul style="list-style-type: none"> - possible si l'immobilisation dans son ensemble y ouvre droit ; - coefficient déterminé par référence à la durée d'usage. * composant (d'origine et/ou renouvelé) : <ul style="list-style-type: none"> - possible si le composant est éligible au dispositif soit parce que l'immobilisation dans son ensemble y ouvre droit, - coefficient déterminé par rapport à la durée d'amortissement fiscale du composant (durée réelle le plus souvent ou durée plus courte en l'absence de renouvellement). • Régime de l'amortissement exceptionnel : <ul style="list-style-type: none"> - à l'identique de l'amortissement dégressif, le dispositif s'applique à la structure et aux composants si l'immobilisation dans son ensemble y ouvre droit ou à un composant pris isolément s'il est éligible. • Plafonnement des amortissements déductibles : <ul style="list-style-type: none"> - la limite (exemple 18 300 € pour les véhicules de tourisme non polluants) s'applique à l'immobilisation dans son ensemble, soit à répartir le plafond entre la structure et les composants au prorata de leur valeur, - les remplacements ultérieurs de composants régulièrement inscrits à l'actif ne sont pas soumis au plafonnement. |

| Rubrique IC | Droit fiscal - Dispositions | Remarques |
|--|---|---|
| Dépréciation | <ul style="list-style-type: none"> • A affecter à la structure et à chaque composant en fonction de la dépréciation effective de chaque élément. | <ul style="list-style-type: none"> • Par tolérance (14), affectation par priorité à la structure et répartition de l'excédent éventuel de dépréciation sur les composants selon une méthode rationnelle (15). |
| Remplacement d'un composant de 1 ^{ère} catégorie | <p>Remplacement d'un composant :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➔ valeur nette du composant initial en charge, ➔ enregistrement à l'actif du prix de revient fiscal du nouveau composant. | <ul style="list-style-type: none"> • Possibilité de retenir une méthode de répartition du prix global en cas d'acquisition conjointe de plusieurs éléments d'actif dont un ou plusieurs composants. • Le remplacement n'est pas fiscalement assimilé à une cession et ne remet pas en cause : <ul style="list-style-type: none"> - l'étalement des subventions d'investissement ; - les régimes de faveur (16). |
| Cas des composants de 1 ^{ère} catégorie non identifiés à l'origine | <ul style="list-style-type: none"> • Activation des remplacements d'éléments significatifs indispensables au fonctionnement de l'immobilisation (17) : - inscription à l'actif des dépenses de remplacement (18), - constatation en charge déductible de la VNC de l'élément reconstitué (18). <p>☉ Dispositif spécifique pour les PME à consulter</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Reconstitution de l'élément remplacé : <ul style="list-style-type: none"> - reconstitution de la valeur brute par une méthode rationnelle faute de connaissance du prix d'origine, - reconstitution des amortissements selon la durée d'amortissement de l'immobilisation (18), - pas d'application des dispositions de l'article 39 B du CGI sur l'amortissement minimum sauf cas manifestement abusif. • Composant non significatif : <ul style="list-style-type: none"> - remplacement traité comme une charge déductible. |
| Dépenses de gros entretien et/ou de grandes révisions (Composant de 2 ^{ème} catégorie ou provision pour gros entretien / grandes révisions [PGER]) | <p>1^{er} cas = dépenses traitées comme un composant distinct (19) sans PGER :</p> <ul style="list-style-type: none"> - dépenses qui suivent comptablement le traitement des composants (comptabilisation séparée, plan d'amortissement propre...), - composant non reconnu fiscalement entraînant : <ul style="list-style-type: none"> • la réintégration des amortissements comptabilisés (20) au titre du composant ; • la réintégration de la VNC du composant remplacé ; • la déduction extra-comptable des dépenses lorsqu'elles sont engagées. <p>2^{ème} cas = dépenses non traitées comme un composant distinct avec PGER (22) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - provision admise en déduction du résultat fiscal si elle respecte les conditions comptables et fiscales associées (conditions quasiment identiques sauf dans leur formulation). | <p>1^{er} cas :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➔ la réintégration fiscale des amortissements porte sur les amortissements excédentaires par rapport à l'amortissement du prix de revient fiscal de la structure sur sa durée d'usage (20), ➔ il est également admis : <ul style="list-style-type: none"> - que les amortissements non déduits sur le composant initial viennent minorer les réintégrations d'amortissements excédentaires liées au renouvellement du composant et ceci, de façon étalée sur la durée d'usage résiduelle de la structure (21), - qu'en cas de cession avant l'application intégrale de la tolérance énoncée précédemment, le montant non encore déduit majore la VNC de l'immobilisation cédée (21). <p>2^{ème} cas :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➔ les conditions comptables et fiscales sont similaires sur le fond et portent sur : <ul style="list-style-type: none"> - la nature des dépenses car elles doivent avoir pour objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations sans prolonger leur durée de vie ou augmenter le niveau des avantages économiques, - l'existence de programmes pluriannuels ou de plans détaillés, - les dépenses sont évaluées de façon précise et fiable. |
| Sortie du patrimoine et régime des plus-values | <ul style="list-style-type: none"> • Sortie de l'immobilisation décomposée : <ul style="list-style-type: none"> ➔ délai de 2 ans décompté à partir de la date d'acquisition ou de création de l'immobilisation dans son ensemble, ➔ la qualification CT/LT s'opère alors (délai > 2 ans) en fonction des amortissements fiscalement déduits (règle classique). • Sortie isolée d'un composant non renouvelé : <ul style="list-style-type: none"> ➔ délai de 2 ans déterminé à partir de la date d'acquisition ou de remplacement s'il a eu lieu. | <ul style="list-style-type: none"> • La date de renouvellement d'un composant n'a aucun impact en cas de cession de l'immobilisation dans son ensemble. • Le régime des plus et moins values professionnelles concerne principalement les entreprises relevant des catégories BIC, BNC et BA de l'impôt sur le revenu (23). • Remet en cause, le cas échéant, les régimes de faveur (16). |

(1) Pas de remise en cause de la décomposition comptable effectuée par l'entreprise si elle respecte les critères fiscaux ou si, elle répond aux règles comptables sans être manifestement abusive au plan fiscal.

(2) Durée renvoyant aux critères de durée de vie théorique du bien croisée avec ceux de l'activité et de l'utilisation du bien par l'entreprise (exemple : pas d'identification de composants dans une entreprise de location de véhicules de tourisme qui les revend peu de temps après leur acquisition car le renouvellement des composants n'interviendra pas compte tenu de la politique de cession).

(3) Le nombre de remplacements n'interfère pas mais il faut au moins un remplacement et celui-ci doit incomber à l'entreprise.

(4) Valeur relative = valeur du composant / prix de revient fiscal de l'immobilisation.

(5) Le composant a une valeur inférieure aux seuils fiscaux et ne devrait pas être identifié. Toutefois, compte tenu du volume et implicitement du coût des remplacements, l'entreprise peut décider de le reconnaître en tant que tel (exemple : les pneus pour une entreprise de location de véhicule de longue durée qui dispose d'une flotte importante peuvent être identifiés).

(6) Cette situation se rencontre notamment en cas d'apports ou d'acquisition de biens d'occasion. En cas d'apports réalisés à la valeur comptable (exemple : fusion entre entreprises sous contrôle commun), il convient de se référer à la ventilation opérée chez l'apporteuse sauf si la société bénéficiaire des apports peut justifier d'une décomposition différente compte tenu de l'utilisation qu'elle compte faire de l'actif apporté.

(7) Possibilité de se référer aux données internes de l'entreprise, à des études sectorielles externes (exemple : avis du CNC n° 2004-11 sur la décomposition des logements sociaux).

(8) Y compris les frais d'acquisition (honoraires, commissions, droits de mutation...) si l'entreprise, dans les comptes individuels, n'a pas opté pour leur comptabilisation en charges déductibles de l'exercice.

(9) En l'absence de durées d'usage identifiées pour les structures, il faut retenir la durée réelle d'utilisation comptable.

(10) L'exception vise les immeubles de placement décomposés qui doivent sur le plan fiscal être amortis sur la durée réelle d'utilisation retenue en comptabilité. Il n'est pas possible pour ce type d'actif immobilisé de profiter de l'existence d'une durée d'usage au plan fiscal plus courte. Les immeubles de placement sont définis comme des biens immobiliers immobilisés mais non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation qu'elle soit commerciale, industrielle, agricole ou libérale (exemple : immeubles locatifs dans une entreprise industrielle).

(11) S'agissant d'une mesure dérogatoire de faveur, il n'y a pas lieu de procéder à une réintégration extra-comptable lorsque la durée d'usage est > durée réelle d'utilisation comptable tel que cela est le cas pour les immobilisations non décomposées. En effet, dans cette hypothèse et compte tenu du principe d'adéquation entre les durées comptables et fiscales d'amortissements pour les immobilisations décomposées, l'entreprise ne fera pas usage de la dérogation.

(12) Il n'existe pas de durée d'usage pour les composants sauf quelques rares exceptions comme les installations et agencements des constructions amortissables séparément sur une durée d'usage comprise entre 10 et 20 ans. En outre, il est admis que, si la durée réelle d'utilisation du 1^{er} composant identifié à l'origine est > à la durée d'usage de la structure, ce composant soit fiscalement amorti sur la durée d'usage de la structure via la comptabilisation d'amortissements dérogatoires.

(13) Les pièces de rechange répondant à la définition posée par l'article 321-14.3 du PCG (et donc figurant à l'actif) mais destinées à remplacer ou être intégrées à un composant sont amorties au plan comptable à partir de la date de remplacement de la pièce (et non dès le départ comme pour les immobilisations non décomposées) et ceci, dans les mêmes conditions que le composant auquel elles sont associées. Cette disposition fixée par le comité d'urgence est reconnue fiscalement : l'amortissement débute à partir du remplacement de la pièce sur la durée résiduelle du composant.

(14) Absence de règle comptable pour l'instant.

(15) Voir toutefois les règles de déductibilité des dépréciations des immobilisations non décomposées.

(16) Régime spécial des fusions et opérations assimilées et régime des cessions internes à des sociétés appartenant au même groupe fiscal.

(17) Alignement du traitement fiscal sur le traitement comptable. Voir également le traitement des dépenses d'entretien et de réparation.

(18) Exemple : échange standard d'un moteur de camion amorti sur 5 ans en linéaire comptablement et fiscalement ; le moteur n'ayant pas été identifié à l'origine. Le camion a été acquis pour 50 000 € le 1/01/N et le remplacement intervient le 1/01/N+2 pour 5 000 €. Par hypothèse, la valeur initiale du moteur est estimée à 3 000 € ce qui entraîne une VNC de 1 800 € [3 000 – (3 000 x 2/5)].

| | | 01/01/N+2 | | | |
|-------|---|-----------|--|-------|--|
| 21822 | Matériel de transport - Moteur - | 5 000 | | 5 980 | <i>Constatation du composant remplacé</i> |
| 44562 | TVA déductible sur immobilisations | 980 | | | |
| 404 | Fournisseurs d'immobilisations | | | | |
| | Facture XXX | | | | |
| 675 | Valeur nette comptable... ==> Charge déductible | 1 800 | | | |
| 28182 | Amortissements matériel de transport | 1 200 | | | <i>Sortie de l'ancien composant après reconstitution</i> |
| 2182 | Matériel de transport | | | 3 000 | |
| | Sortie du composant non identifié | | | | |

Les stocks et en-cours

| Rubrique SC | Droit fiscal - Dispositions | Remarques |
|----------------------------|---|---|
| Définition | <ul style="list-style-type: none"> Maintien de la définition fiscale des stocks et notamment du critère de propriété à la date de l'inventaire : <ul style="list-style-type: none"> ➔ le droit fiscal ne reconnaît pas le critère du contrôle à la différence des immobilisations, ➔ en conséquence chez l'acheteur : <ul style="list-style-type: none"> ☞ neutraliser les impacts liés aux stocks inclus en raison du critère de contrôle mais dont l'entreprise ne dispose pas de la propriété (1), ☞ neutraliser les impacts liés aux stocks exclus en raison de l'absence de contrôle alors qu'elle en est toujours propriétaire, ☞ procéder aux retraitements fiscaux relatifs aux dépréciations constatées sur ces stocks ; ➔ un traitement symétrique doit être opéré chez le vendeur. Les stocks assortis d'une clause de réserve de propriété font partie du patrimoine de l'acheteur comme auparavant. | <ul style="list-style-type: none"> Le transfert de propriété emporte en général le transfert de risques. Aussi, sauf en présence de contrats déséquilibrés ou de situations atypiques, les retraitements devraient être rarissimes (1). Les pièces de rechange et de sécurité principales, utilisables sur plus d'une période (durée supérieure à 12 mois) ou qui ne peuvent être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle, doivent être immobilisées et amorties comme l'immobilisation (2). |
| Évaluation à l'entrée | <ul style="list-style-type: none"> Identité d'évaluation (coûts et méthodes) des stocks et en-cours entre le droit comptable et le droit fiscal tant pour les biens acquis que pour ceux produits : <ul style="list-style-type: none"> ➔ le droit fiscal aligne ses règles d'évaluation sur celles de la comptabilité. Toutefois, il convient de préciser que : <ul style="list-style-type: none"> ☞ l'intégration des coûts d'emprunt aux stocks de biens acquis à titre onéreux et produits doit répondre aux mêmes conditions que celles posées pour les immobilisations et notamment une durée > 12 mois (2), ☞ les amortissements dérogatoires (exclus comptablement) le sont aussi fiscalement y compris ceux comptabilisés pour respecter la législation fiscale obligatoire (3), ☞ Comme auparavant, le coût de production doit être éventuellement retraité de la quote-part d'amortissement des frais de développement et des frais de conception de logiciels. | <ul style="list-style-type: none"> Les règles comptables et fiscales prévoient que les stocks sont évalués dorénavant après déduction de l'escompte. Mais, si l'escompte n'est plus comptabilisé chez l'acquéreur d'une immobilisation (4), il reste comptabilisé : <ul style="list-style-type: none"> - en tant que charge financière (compte 665) chez le vendeur (article 447-70 du PCG (5)) ; - en tant que produit financier (compte 765) chez l'acheteur de biens non immobilisés (articles 446-60 et 447-76 du PCG (5)). Le retraitement de la quote-part d'amortissement d'exploitation intervient lorsque les frais de développement et les frais de conception de logiciels ont été déduits intégralement du résultat (6). |
| Inventaire et dépréciation | <ul style="list-style-type: none"> Aucun changement dans les règles fiscales applicables. Les stocks (sauf travaux en cours) sont toujours évalués soit : <ul style="list-style-type: none"> ☞ par comparaison entre le coût de revient et le cours du jour à l'inventaire ou, ☞ à titre exceptionnel par application d'une décote à la valeur de leur stock (7). Les dépréciations relatives aux stocks de travaux en cours sont déterminées par rapport au prix de revient desdits stocks uniquement (règle comptable et fiscale). | <ul style="list-style-type: none"> Comme antérieurement : <ul style="list-style-type: none"> - le cours du jour c'est-à-dire la valeur de marché (au plan comptable comme au plan fiscal) tient compte des perspectives de ventes, - les dépenses non engagées en vue de la commercialisation future des stocks sont exclues fiscalement pour évaluation des stocks (8). |

(1) Pour exemple, le stock de marchandises d'une entreprise, évalué conformément aux règles comptables, est de 90 000 € au 1/01/N et de 130 000 € au 31/12/N. L'inventaire du 31/12/N-1 mentionne que des articles évalués à 5 000 € et dont l'entreprise était encore propriétaire n'ont pas été compris dans le stock en raison des pouvoirs et risques transférés à l'acheteur-revendeur. La même mention figure sur l'inventaire du 31/12/N pour un montant de 6 000 €.

Comptablement, l'impact sur le résultat est de - 40 000 (90 000 - 130 000). Fiscalement, cet impact est de - 41 000 € (95 000 - 136 000), soit à déduire extra-comptablement lors de la détermination du résultat fiscal de l'exercice N 1 000 € (5 000 - 6 000).

(2) Voir la fiche sur les immobilisations non décomposées.

(3) Cas des amortissements dérogatoires par exemple comptabilisés en raison de la règle fiscale de l'amortissement minimum.

(4) Voir fiche sur les immobilisations non décomposées.

(5) Règlement CRC 99-03 ; PCG applicable au 1/01/2005 après mise à jour (règlements CRC 2002-10 et 2004-6 notamment). Pour les stocks et à la différence des immobilisations, le traitement de l'escompte chez l'acheteur est symétrique à celui opéré chez le vendeur. Toutefois, le fait de comptabiliser l'escompte en produits financiers chez l'acquéreur apparaît incohérent avec celui de l'évaluation des stocks pour lesquels l'escompte est déduit du coût d'entrée.

(6) Ce retraitement ne peut pas intervenir pour les frais de développement dans la mesure où l'option fiscale est exclusive et suit celle exercée en comptabilité (immobilisation ou charges). Aussi, si l'entreprise a maintenu en charge ses frais de développement, elle n'a pas d'actif incorporel et donc pas d'amortissement d'exploitation à inclure dans le coût d'entrée.

Par contre, pour les logiciels créés, un retraitement peut avoir lieu :

- car l'inscription comptable à l'actif est obligatoire (ainsi que l'amortissement) dès que les conditions sont respectées ;
- si l'entreprise a choisi d'utiliser la faculté de déduire intégralement les dépenses (amortissement dérogatoire à hauteur des dépenses et sous déduction de la quote-part d'amortissement d'exploitation constatée).

(7) Dispositions fiscales reconnaissant depuis 2001 les règles comptables (articles 321-22 et 322-8 du PCG) autorisant des évaluations de stocks non fondées sur le coût d'acquisition ou de production dans certains cas (exemple : évaluation exceptionnelle des stocks selon le prix de détail lorsque les autres méthodes entraînent des contraintes excessives pour l'entreprise).

(8) Cette règle fiscale entraîne la réintégration de la fraction de la dépréciation des stocks relative aux frais de commercialisation non encore engagés ; frais retenus au plan comptable dans la détermination de la valeur d'inventaire des stocks.

[Retour sommaire](#)

Dispositions en faveur des PME

| Rubrique DP | Mesure | Précisions |
|--|---|--|
| PME | <p>Personnes physiques ou morales ayant la qualité de commerçants qui ne dépassent pas 2 des 3 critères de présentation de l'annexe simplifiée :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Total bilan $\leq 3\ 650\ 000$ € ; • Total chiffre d'affaires $\leq 7\ 300\ 000$ € ; • Nombre moyen de salariés permanents ≤ 50. | <p>Les seuils de présentation d'une annexe simplifiée :</p> <ul style="list-style-type: none"> - ont été modifiés par le décret 2005-1757 du 30.12.05 modifiant le décret de 1983 sur les obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés ; - s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. |
| Immobilisation non décomposée (1) | <p>Durée d'amortissement :</p> <p>→ possibilité de retenir dans les comptes individuels les durées d'usage,</p> <p>→ ceci permet :</p> <ul style="list-style-type: none"> * de ne pas rechercher les durées réelles ; * de continuer à bénéficier du maximum déductible au niveau des amortissements ; * de ne pas comptabiliser un amortissement dérogatoire au titre des différences de durées. | <p>• A retenir :</p> <p>→ la dotation d'exploitation comptable correspond aux amortissements calculés fiscalement sur la durée d'usage,</p> <p>→ la dérogation (dotation unique) ne s'applique pas au mode et notamment à l'amortissement dégressif qui devra faire l'objet d'une gestion en amortissement dérogatoire.</p> |
| Immobilisation décomposée (2) | <p>Cas des composants de 1^{ère} catégorie non identifiés à l'origine :</p> <p>→ la valeur brute de l'élément remplacé est égale au coût de remplacement,</p> <p>→ les amortissements sont reconstitués sur la base de cette valeur brute.</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Cette disposition évite à l'entreprise : <ul style="list-style-type: none"> - de rechercher le prix initial de l'élément remplacé ou ; - de reconstituer la valeur de l'élément remplacé par une méthode rationnelle et cohérente. |

(1) D'après Décret 2005-1757 du 30.12.2005, Règlement CRC du 3.11.2005 et Avis 2005-D CU du 1.06.05.

(2) Selon Instruction fiscale du 30.12.2005 (BO 4 A-13-05 n°213).

[Retour sommaire](#)