

AMORTISSEMENT PAR COMPOSANTS : LES CONSÉQUENCES FISCALES



L'article 42, I-E de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 portant loi de finances rectificative pour 2004 introduit le nouvel article 237 septies - I au CGI pour tirer les conséquences fiscales de la première application de la méthode comptable par composants prévue par le règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002 (modifié par le règlement n° 2003-07 du 12 décembre 2003) relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

Nouvelle approche comptable selon le règlement 2002-10 du CRC

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. Cependant, si dès l'origine un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques selon un régime différent (significatif), composants dits "de première catégorie", doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements. Par exemple : lames d'un four, toiture d'un bâtiment, sièges d'avion⁽¹⁾. Ces éléments ne peuvent plus être provisionnés en tant que grosses réparations.

Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions, composants dits "de seconde catégorie", doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation mais elles peuvent continuer à faire l'objet de provisions pour gros entretien ou grandes révi-

sions. Par exemples : révision d'avions pour motifs de sécurité, carénage de la coque des navires.

Ces nouvelles règles s'appliquent obligatoirement aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Toutefois, elles peuvent être appliquées aux comptes des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

Les dispositions de première application de l'approche par composants⁽²⁾ offrent le choix entre les deux modalités suivantes :

- la **reconstitution du coût historique amorti** qui consiste non seulement à reconstituer le coût réel historique des composants mais aussi les amortissements qui auraient dû être appliqués. Après l'opération de reconstitution du coût de l'actif (c'est-à-dire structure et autres composants), il convient de recalculer les amortissements (impact en capitaux propres : écart positif ou négatif) en fonction des différentes durées d'utilisation qui peuvent être plus courtes mais aussi pour certains, plus longues (pour la structure notamment) ;
- la **réallocation des valeurs comptables** qui consiste à réallouer les valeurs nettes comptables actuelles entre les composants de l'actif. Cette ventilation est appliquée aux valeurs brutes et aux amortissements constatés. La méthode ne dégage aucun écart. Les composants sont comptabilisés ultérieurement à l'actif lors de leur renouvellement.

Étalement des conséquences fiscales selon le nouvel article du CGI

L'article 237 septies I nouveau du CGI prévoit que la majoration ou la minoration du bénéfice imposable du premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005 résultant de l'application aux immobilisations de la méthode par composants est répartie, par parts égales, sur cet exercice et les quatre exercices ou périodes d'imposition suivants.

Toutefois, lorsque le montant de la majoration ou minoration n'excède pas 150 000 €, l'entreprise peut renoncer à cet étalement.

Un décret en Conseil d'Etat précisera les conditions d'application de cette mesure.

L'administration fiscale ne reconnaît pas le **composant de la "deuxième catégorie"**. Elle a en effet fait savoir qu'elle refuserait la déduction de la fraction de l'amortissement pratiqué sur un tel composant qui excéderait la dotation calculée en fonction de la durée d'amortissement du bien considéré. Cette position serait fondée sur la nature même du composant, qui ne répondrait pas à la définition des éléments d'actif immobilisés⁽³⁾. La déductibilité de la provision pour gros entretien ou grandes révisions serait subordonnée aux mêmes conditions que celles actuellement exigées (notamment programmation détaillée des travaux à entreprendre et estimation précise de leur coût). Ce sont donc les composants de la "première catégorie" qui sont concernés par l'étalement fiscal et qui feront l'objet du décret en Conseil d'Etat.

Conclusion

Les conséquences fiscales de la première application de la méthode par composants sont différentes selon les modalités choisies par l'entreprise pour reconstituer ses composants. Seule l'application de la méthode de reconstitution du coût historique amorti est susceptible de générer une augmentation ou une diminution de l'actif net au titre des amortissements reconstitués. L'étalement fiscal concerne :

- les **amortissements** reconstitués au titre des composants dans le cas où l'entreprise a choisi la méthode de reconstitution du coût historique amorti ;
- l'**immobilisation des dépenses de remplacement** antérieurement comptabilisées en charges lors du renouvellement du composant concerné dans le cas où l'entreprise applique la méthode de reconstitution du coût historique amorti ;
- la **reprise des provisions** pour grosses réparations (dépenses de remplacement) qui avaient été déduites des résultats imposables dans le cas où est appliqué l'amortissement par composants.

1. *Mémento Comptable Francis Lefebvre 2005*, § 5937 et s.

2. *CU du CNC 2003-E du 9-7-2003*, § 4.3.

3. *Cf. FR 53/04 Francis Lefebvre*, p. 5 et s.

■ Jean-Pascal REGOLI
Expert-comptable
Maître de conférences associé
INTEC-CNAM