

Relatif aux modalités de reprise des dépréciations comptables et de neutralisation des incidences fiscales dans les comptes individuels

Au plan comptable, les modalités de comptabilisation et de reprise éventuelle des dépréciations et leur impact sur la base amortissable sont précisées par les textes suivants :

- Article 322-4.6 du règlement n°99-03 : « *Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toutefois, toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable.* »
- Article 322-5.3 du règlement n°99-03 : « *Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est-à-dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan. La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié.* »
- Article 322-5.4 du règlement n°99-03 : « *Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations lors de leur première constatation s'appliquent à leur évaluation postérieure.* »
- Paragraphe 2.2.3-Suivi de dépréciations- de l'avis n° 2002-07 du 27 juin 2002 :
« *Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations lors de leur première constatation s'appliquent à leur évaluation postérieure. En particulier, lorsque l'indice montrant que l'actif avait pu perdre de la valeur a disparu ou diminué, la valeur d'usage est réestimée, la dépréciation est ajustée et le plan d'amortissement est modifié de manière prospective. Toutefois, la valeur nette comptable d'un actif, augmentée suite à la reprise d'une dépréciation, ne doit pas être supérieure à la valeur nette comptable qui aurait été déterminée (valeur brute moins amortissements) si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs.* »

La constatation d'une perte de valeur modifie de manière prospective le plan d'amortissement. L'avis n° 2002-07 prévoit également qu'en cas de disparition ou de diminution de l'indice de perte de valeur, la dépréciation est reprise à due concurrence et le plan est également modifié de manière prospective. Toutefois il devra être tenu compte des amortissements qui auraient dû être dotés en l'absence de dépréciation, car « *la valeur nette comptable d'un actif, augmentée suite à la reprise d'une dépréciation, ne doit pas être supérieure à la valeur nette comptable qui aurait été déterminée (valeur brute moins amortissements) si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs.* »

Au plan fiscal, la base de calcul des amortissements correspond, en application des dispositions de l'article 15 de l'annexe II du CGI, au prix de revient de l'immobilisation et non à la valeur comptable amortissable diminuée des dépréciations. Par ailleurs, le rythme des amortissements fiscaux peut être plus rapide (amortissements calculés sur la durée d'usage et dégressifs), que celui des amortissements comptables (calculés sur la durée d'utilisation). Il est noté à cet égard que les entreprises peuvent retenir, au plan fiscal, une durée réelle d'amortissement (i.e. la durée d'utilisation) plus longue que la durée d'usage, sans être pénalisées par l'application des dispositions de l'article 39B, sauf cas manifestement abusifs (BO 4 A-13-05 § 98).

Enfin en l'état actuel de la doctrine fiscale, la dépréciation comptabilisée ne peut être admise en déduction que si elle est calculée par rapport à la valeur vénale (la déduction fiscale de la provision calculée à partir de la valeur d'usage n'est pas admise).

Le sous-groupe de travail chargé d'analyser les incidences fiscales de la comptabilisation d'une dépréciation a identifié deux questions principales liées à l'application de ces textes.

1) **La première question** résulte de la prééminence, du point de vue comptable, de la dépréciation sur les amortissements, avec, en cas de dépréciation constatée, le maintien d'une quote-part de la valeur d'origine en dépréciation jusqu'à la fin d'utilisation du bien.

En effet, les règles comptables actuelles n'identifient que deux cas de reprise de la dépréciation à savoir :

- lors de la disparition ou de la diminution de l'indice de perte de valeur ;
- et à la cession du bien.

De plus, en cas de dépréciation constatée⁽¹⁾, une quote-part de la valeur d'origine est maintenue en dépréciation, même dans l'hypothèse d'une disparition totale de l'indice de perte de valeur du fait de la limitation de la reprise de dépréciation prévue par l'avis 2002-07 (§ 2.2.3). En effet, « *la valeur nette comptable d'un actif, augmentée suite à la reprise d'une dépréciation, ne doit pas être supérieure à la valeur nette comptable qui aurait été déterminée (valeur brute moins amortissements) si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs.* »

La comptabilisation des dépréciations comptabilisées ainsi selon les dispositions visées ci-avant peut entraîner un retard de déductibilité fiscale.

⁽¹⁾ La dépréciation portant sur un actif corporel et incorporel d'exploitation est constatée en résultat d'exploitation, sauf lorsqu'elle a trait à un événement inhabituel. Dans ce dernier cas, elle est constatée en résultat exceptionnel.

2) **La seconde question** est liée à la prise en compte d'une dépréciation calculée du point de vue comptable sur une valeur nette comptable généralement supérieure à la valeur nette fiscale (prise en compte dans cette valeur nette fiscale des amortissements dérogatoires comptabilisés notamment en raison de l'utilisation de la durée d'usage).

Après avoir envisagé différentes solutions pour neutraliser les incidences fiscales de la dépréciation comptable, le groupe a retenu la solution consistant à transférer la dépréciation en compte d'amortissement au rythme des dotations qui auraient été constatées en l'absence de dépréciation si le plan d'amortissement avait été maintenu sur cette base. Le traitement comptable de transfert de la dépréciation en dotations aux amortissements est établi pour des raisons fiscales. Dans ces conditions, les reprises de la dépréciation et les dotations aux amortissements sont constatées en résultat exceptionnel.

Ces écritures comptables de régularisation n'ont pas d'incidence dans les comptes consolidés, à l'exclusion de l'impôt différé qui n'a pas été traité dans les comptes individuels.

Ce transfert permet ainsi de comptabiliser un amortissement déductible alors que la dépréciation ne l'est pas.

De plus, dans cette solution, l'amortissement fiscal est toujours maintenu sur une base fiscale inchangée et la déduction s'opère sur la durée d'usage.

Les autres voies explorées n'ont pas été retenues et notamment le traitement extra-comptable de la dépréciation (i), la déduction fiscale de la dépréciation lors de la cession du bien (ii) et le maintien de la base fiscale et du dérogatoire (iii).

- (i) **Traitement extra-comptable de la dépréciation** : cette solution consiste à déduire de manière extra-comptable (sur le tableau 2058) la fraction de la dépréciation restant à déduire, étalée sur la durée d'usage fiscale. Ce traitement impose des obligations déclaratives supplémentaires entraînant une modification des textes fiscaux ainsi que des retraitements extra-comptables assez sophistiqués.
- (ii) **Déduction fiscale de la dépréciation lors de la cession de l'actif** : cette solution pénalise les entreprises car, la base fiscale amortissable étant diminuée du montant total de la dépréciation comptable constatée, les entreprises ne peuvent pas bénéficier de la déductibilité fiscale des amortissements à hauteur de la dépréciation. Cette solution retarde la déduction jusqu'à la cession de l'actif.
- (iii) **Maintien de la base fiscale et des amortissements dérogatoires** (sans transformation de la dépréciation en amortissement) : cette solution qui consiste à compléter l'amortissement comptable d'un amortissement dérogatoire à hauteur de la dotation fiscalement déductible (coût de revient/durée d'usage) conduit à constater un montant excédentaire de charges correspondant au cumul de l'amortissement comptable, de l'amortissement dérogatoire et de la dépréciation. Cet excédent de charges qui réduit d'autant le bénéfice distribuable de l'exercice ne sera résorbé que lors de la sortie du bien de l'actif.

Deux exemples relatifs au traitement de cette opération de transfert sont joints en annexes I et II.

Annexe I

1 - EXEMPLE : AMORTISSEMENT LINEAIRE – DUREES COMPTABLE ET FISCALE EQUIVALENTES – DEPRECIATION NON DEDUCTIBLE FISCALEMENT

Un bien est acquis le 1^{er} janvier N pour une valeur de 1000 K€ amorti sur 10 ans en linéaire, soit des annuités de 100 K€. Le bien est fiscalement amorti sur la même durée de 10 ans. Il est supposé, en outre, que l'entreprise a considéré qu'aucune valeur résiduelle ne pouvait être mesurée de manière fiable à la date d'acquisition. Dans ces conditions, le bien est amorti sur son prix de revient total, soit 1 000 K€, aussi bien comptablement que fiscalement.

Par hypothèse, on suppose qu'en N+4, une dépréciation de 200 K€ doit être constatée, mais que cette dépréciation n'est pas considérée comme fiscalement déductible. Il est par ailleurs supposé que cette dépréciation est toujours justifiée dans son principe et dans son montant au cours des exercices ultérieurs.

1.1 Plan d'amortissement en anciennes règles

Plan d'amortissement initial

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	N+8	N+9
Valeur d'origine	1000									
Dotations comptables	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100
Cumul amortissements	100	200	300	400	500	600	700	800	900	1000
VNC après dotation annuelle	900	800	700	600	500	400	300	200	100	0

La dépréciation comptabilisée en N+4 est de 200 K€. La base amortissable n'est toutefois pas modifiée prospectivement de ce montant ; en contrepartie la provision fait l'objet de reprises au fur et à mesure des amortissements. Fiscalement, la dotation et les reprises ultérieures font l'objet, respectivement de réintégration et de déductions extra-comptables.

Suivi de la dépréciation et impact en résultat

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	N+8	N+9
Dotations/ reprises comptables	0	0	0	0	-200	0	0	0	+ 100	+ 100
Cumul dépréciation	0	0	0	0	200	200	200	200	0	0
VNC après amortissement et provision	900	800	700	600	300	200	100	0	0	0
Impact en résultat comptable	-100	-100	-100	-100	-300	-100	-100	-100	0	0
Impact en résultat fiscal	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100

1.2 Plan d'amortissement selon les nouvelles règles

Le plan d'amortissement initial est inchangé. En revanche, la comptabilisation de la dépréciation en N+4 a pour conséquence la modification prospective de la base amortissable, d'où le nouveau plan d'amortissement suivant, avec prise en compte des modalités de transfert de la dépréciation en compte d'amortissements tel qu'exposées dans le présent avis.

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	N+8	N+9
Valeur d'origine	1000									
Base amortissable	1000	1000	1000	1000	1000	300	300	300	300	300
Dotations comptables aux amortissements avant transfert des dépréciations	-100	-100	-100	-100	-100	-60	-60	-60	-60	-60
Dotations à la dépréciation(1)	0	0	0	0	-200					
Valeur nette comptable	900	800	700	600	300	240	180	120	60	0
Transfert/dotations aux amortissements exceptionnels (2)						-40	-40	-40	-40	-40
Transfert/reprise des dépréciations (exceptionnels) (3)						+ 40	+ 40	+ 40	+ 40	+ 40
Montant de la dépréciation comptable (cumul)					-200	-160	-120	-80	-40	0
Amortissements fiscaux admis (4)	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Valeur nette fiscale (5)	900	800	700	600	500	400	300	200	100	0

(1) dépréciation non déductible fiscalement

(2) transfert : amortissement exceptionnel à hauteur de la quote-part de la dépréciation transférée

(3) transfert : reprise exceptionnelle de la dépréciation

(4) dotations aux amortissements comptables + dotations exceptionnelles aux amortissements résultant du transfert de dépréciation

(5) valeur d'origine diminuée des dotations aux amortissements comptables (d'exploitation et exceptionnelle)

1.3 - Ecritures de transfert de la dépréciation en amortissement

Ecritures en N+5, N+6, N+7, N+8 et N+9

29	Dépréciations des immobilisations	40	
	7876 Reprises sur dépréciations exceptionnelles		40

6871	Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles et incorporelles	40	
	28 Amortissements des immobilisations		40

ANNEXE II

2 - Exemple : Amortissement linéaire – durées d'amortissement comptable et fiscale distinctes

Un bien est acquis le 1^{er} janvier N pour une valeur de 2000 K€ amorti sur 10 ans en linéaire, soit des annuités de 200 K€. Le bien est fiscalement amorti sur 8 ans en linéaire (250 K€ /an). Il est supposé, en outre, que l'entreprise a considéré qu'aucune valeur résiduelle ne pouvait être mesurée de manière fiable à la date d'acquisition. Dans ces conditions, le bien est amorti sur son prix de revient total, soit 2 000 K€.

Par hypothèse, on suppose qu'en N+4, une dépréciation de 600 K€ doit être constatée, cette dépréciation étant fiscalement déductible. Il est par ailleurs supposé que cette dépréciation est toujours justifiée dans son principe et dans son montant au cours des exercices ultérieurs.

2.1 - Plan d'amortissement en nouvelles règles

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	N+8	N+9
Valeur d'origine	2000									
Base amortissable	2000	2000	2000	2000	2000	400	400	400	400	400
Dotations comptables aux amortissements avant transfert de dépréciation	-200	-200	-200	-200	-200	-80	-80	-80	-80	-80
Dotations à la dépréciation					-600					
Valeur nette comptable (1)	1800	1600	1400	1200	400	320	240	160	80	0
Transfert/dotation aux amortissements exceptionnels (2)						-120	-120	-120	-120	-120
Transfert/reprise des dépréciations (exceptionnelle) (3)						+ 120	+ 120	+ 120	+ 120	+ 120
Montant de la dépréciation comptable (cumul)					-600	-480	-360	-240	-120	0
Dotations/reprise d'amortissements dérogatoires	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	+200	+200
Amortissements fiscaux admis (4)	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250	0	0
Valeur nette fiscale (5)	1750	1500	1250	1000	750	500	250	0	0	0

(1) valeur d'origine diminuée des dotations aux amortissements comptables et des dépréciations comptabilisées

(2) transfert : amortissement exceptionnel à hauteur de la quote-part de la dépréciation transférée

(3) transfert : reprise de la dépréciation exceptionnelle

(4) dotations aux amortissements comptables + dotations aux amortissements dérogatoires

(5) valeur d'origine diminuée des dotations aux amortissements comptables et des dotations aux amortissements dérogatoires (la dépréciation n'impacte pas la base fiscale amortissable)

2.2 - Ecritures de reprises de la dépréciation

Ecritures en N+5, N+6, N+7, N+8 et N+9

29	Dépréciations des immobilisations	120	
	7876 Reprises sur dépréciations exceptionnelles		120
6871	Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles et incorporelles	120	
	28 Amortissements des immobilisations		120