

# La lettre de Xavier Paper

www.xavierpaper.com

Janvier 2021



## Réévaluation des immobilisations corporelles amortissables : quelle incidence sur le plan d'amortissement ?

La crise économique liée à la pandémie de Covid-19 limite depuis plusieurs mois les capacités de financement des entreprises ; dans ce contexte, la loi de finances pour 2021 (article 31) prévoit un dispositif de neutralisation temporaire des conséquences fiscales des réévaluations d'immobilisations corporelles et financières, dont l'objectif est de permettre aux entreprises d'améliorer la présentation de leurs capitaux propres, sans impact fiscal immédiat.

Les développements qui suivent ont pour objet de préciser l'incidence de la réévaluation des immobilisations corporelles amortissables sur leur plan d'amortissement ultérieur (mode et durée d'amortissement) (cf. infra .6).

Au préalable, nous examinons ci-après :

- les dispositions de la loi de finances pour 2021 (cf. infra §.1) ;
- les modalités de mise en œuvre d'une réévaluation au plan comptable (cf. infra §.2) ;
- les dispositions du Plan comptable général (le « **PCG** ») relatives au plan d'amortissement (cf. infra §.3) ;
- les dispositions du PCG relatives aux estimations comptables (cf. infra §.4) ;
- les dispositions du PCG relatives à l'impact des changements d'estimation sur le plan d'amortissement (cf. infra §.5) ; et
- l'incidence de la réévaluation sur le plan d'amortissement ultérieur (cf. infra §.6).

## Les dispositions de la loi de finances pour 2021

Les dispositions du mécanisme incitatif susvisé, applicables à la première opération de réévaluation constatée au terme d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2020 jusqu'au 31 décembre 2022 sont développées à l'article 238 bis JB du Code Général des Impôts comme suit :

*« L'entreprise qui procède à une réévaluation d'ensemble des immobilisations corporelles et financières dans les conditions prévues à l'article L. 123-18 du code de commerce peut ne pas prendre en compte l'écart de réévaluation qu'elle constate pour la détermination du résultat imposable de l'exercice au titre duquel elle procède à cette réévaluation.*

*L'application du premier alinéa du présent article est subordonnée à l'engagement de l'entreprise :*

*1° De calculer la plus-value ou la moins-value réalisée ultérieurement lors de la cession des immobilisations non amortissables d'après leur valeur non réévaluée ;*

### Titres

- 1 Les dispositions de la loi de finances pour 2021
- 2 Les modalités de mise en œuvre d'une réévaluation au plan comptable
- 3 Les dispositions du PCG relatives au plan d'amortissement
- 4 Les dispositions du PCG relatives aux estimations comptables
- 5 Les dispositions du PCG relatives à l'impact des changements d'estimation sur le plan d'amortissement
- 6 L'incidence de la réévaluation sur le plan d'amortissement ultérieur

---

*L'examen des modalités de mise en œuvre d'une réévaluation repose notamment sur les dispositions du Code de commerce et du PCG.*

---

*2° De réintégrer l'écart de réévaluation afférent aux immobilisations amortissables dans ses bénéfices imposables. La réintégration de l'écart de réévaluation est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée, et par parts égales sur une durée de cinq ans pour les autres immobilisations.*

*La cession d'une immobilisation amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de l'écart de réévaluation afférent à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée à la date de la cession.*

*L'entreprise qui a procédé à une réévaluation d'ensemble dans les conditions prévues au premier alinéa calcule les amortissements, provisions et plus-values de cession ultérieurs afférents aux immobilisations amortissables d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de la réévaluation. [...] »*

## **Les modalités de mise en œuvre d'une réévaluation au plan comptable**

L'examen des modalités de mise en œuvre d'une réévaluation repose notamment sur les dispositions du Code de commerce (le « **Code** ») et du PCG.

En matière de réévaluation, l'article L. 123-18 du Code indique ce qui suit :

*« A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à leur valeur vénale et les biens produits à leur coût de production.*

*Pour les éléments d'actif immobilisés, les valeurs retenues dans l'inventaire doivent, s'il y a lieu, tenir compte des plans d'amortissement. Si la valeur d'un élément de l'actif devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice, que la dépréciation soit définitive ou non.*

*Les biens fongibles sont évalués soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entré.*

*La plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée. S'il est procédé à une réévaluation de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières, l'écart de réévaluation entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable ne peut être utilisé à compenser les pertes ; il est inscrit distinctement au passif du bilan. »*

Selon les dispositions de l'article L. 123-18 du Code, la réévaluation, qui présente un caractère facultatif, s'applique à l'ensemble des seules immobilisations corporelles et financières. La contrepartie des immobilisations réévaluées figure au passif du bilan, au sein des capitaux propres, dans un poste intitulé (*Ecart de réévaluation*) ; à la date de sa mise en œuvre, la réévaluation n'a donc strictement aucun impact sur le résultat.

De son côté, l'article 214-27 du PCG indique ce qui suit :

*« Des ajustements de valeur portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes. Cette réévaluation est une option ponctuelle à l'initiative de l'entité ou prévue par la loi.*

*L'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres. [...]. »*

Dans le prolongement des dispositions de l'article L. 123-18 du Code susvisées, celles de l'article 214-27 du PCG confirment donc le caractère facultatif de la réévaluation, son application à l'ensemble des immobilisations corporelles et financières ainsi que son absence d'impact sur le résultat.

---

*La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie.*

---

S'agissant de la notion de valeur actuelle, l'article 214-6 du PCG indique ce qui suit :

*« La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation, sous réserve des dispositions de l'article 221-4 relatives aux titres évalués par équivalence et de celles de l'article 214-27 relatives à la réévaluation.*

*La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.*

*La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, sous réserve des dispositions de l'article 221-3 relatives aux titres de participation et de celles de l'article 221-4 relatives aux titres évalués par équivalence.*

*La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie. [...].*

*La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Ceux-ci correspondent à l'estimation des flux nets de trésorerie actualisée attendus de l'actif ou du groupe d'actifs conformément à l'article 214-15. [...]. »*

## **Les dispositions du PCG relatives au plan d'amortissement**

A l'article 214-13, le PCG définit les modalités d'amortissement des immobilisations comme suit :

*« L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.*

*L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement établi en fonction de la durée et du mode d'amortissement propres à chaque actif amortissable, tels qu'ils sont déterminés par l'entité.*

*Les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques doivent être amortis de la même manière.*

*Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est défini, soit en termes d'unités de temps, soit en termes d'unités d'oeuvre. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté. »*

Selon les dispositions du PCG, les modalités d'amortissement des immobilisations reposent donc sur la durée et sur le mode d'amortissement.

## Les dispositions du PCG relatives aux estimations comptables

A l'article 122-4, le PCG définit les estimations comptables comme suit :

*« Les estimations comptables sont le résultat de l'exercice du jugement et de la mise en œuvre d'hypothèses dans l'application d'une méthode comptable. »*

Dans son recueil des normes comptables françaises (Comptes annuels - Règlement n°2014-03 relatif au Plan comptable général - Version en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2020) (le « **Recueil** »), l'Autorité des normes comptables (ANC) ajoute les précisions suivantes concernant les estimations comptables visées à l'article 122-4 du PCG :

*« En raison des incertitudes inhérentes à la vie des affaires, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent être évalués avec précision. L'entité doit alors recourir à des estimations comptables pour appliquer ses méthodes comptables. Ces estimations nécessitent l'exercice du jugement et/ou l'utilisation d'hypothèses fondées sur les dernières informations disponibles. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des comptes. [...] »*

## Les dispositions du PCG relatives à l'impact des changements d'estimation sur le plan d'amortissement

A l'article 122-5, le PCG définit les changements d'estimation comme suit :

*« Les changements d'estimation résultent soit :*

- d'un changement de circonstances sur lesquelles l'estimation était fondée ;*
- de nouvelles informations ou ;*
- d'une meilleure expérience.*

*Les changements d'estimation n'ont un effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. [...] »*

Il en résulte logiquement que si les circonstances sur lesquelles l'appréciation initiale du mode d'amortissement et/ou de la durée de vie d'une immobilisation était fondée sont modifiées par suite de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience, le mode d'amortissement et/ou la durée d'amortissement futurs de cette immobilisation devraient être revus sur la base de son nouveau mode d'amortissement et/ou de sa nouvelle durée de vie résiduelle.

Dans le Recueil, l'ANC cite, à titre d'illustration, deux exemples relatifs aux changements d'estimation visés à l'article 122-5 du PCG. Le premier exemple concerne une marque précédemment non amortie, qui doit commencer à être amortie sur sa durée d'utilisation résiduelle dès lors que l'entité qui la détient programme l'arrêt prochain de son exploitation. Le deuxième exemple concerne une immobilisation dont la nouvelle estimation de sa durée de vie doit conduire à revoir sa durée d'amortissement future.

Dans le prolongement des précisions fournies par le Recueil, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes fournit, au paragraphe 3.62 (Changements d'estimations ou de modalités d'application) de sa note d'information intitulée (NI. N° X - Le commissaire aux comptes et les changements comptables - Juin 2011), à titre d'illustration d'une modification des modalités d'amortissement d'un actif, l'exemple d'une entité qui, lors de l'acquisition d'une machine, a estimé sa durée d'utilité à cinq ans et qui, au début du quatrième exercice suivant son acquisition, du fait de [...]

---

*Les estimations comptables sont le résultat de l'exercice du jugement et de la mise en œuvre d'hypothèses dans l'application d'une méthode comptable.*

---

[...] l'expérience acquise, réviser son estimation initiale et considère que la durée d'utilité résiduelle de la machine est désormais de six ans au lieu de deux ans. En application des dispositions du PCG, cette entité doit modifier en conséquence de façon prospective la durée d'amortissement de cette machine et amortir cette dernière sur une durée résiduelle de six ans au lieu de deux ans à compter de la date du changement d'estimation.

---

*En conclusion, il est donc très peu probable, sauf exception dûment justifiée, qu'une réévaluation soit à l'origine, à elle seule, d'un changement de plan d'amortissement.*

---

## **L'incidence de la réévaluation sur le plan d'amortissement ultérieur**

Est-ce qu'au regard des dispositions du PCG relatives aux changements d'estimation, une réévaluation permet de procéder à un changement de plan d'amortissement ?

Les dispositions du PCG et les sources de doctrine comptable française ne comportent aucune précision concernant les conséquences d'une réévaluation sur les modalités d'amortissement des actifs réévalués, tant en termes de mode d'amortissement que de durée d'amortissement. A cet égard, et à titre d'exemple, il n'est nulle part précisé :

- si les actifs *réévalués* doivent être amortis selon le même mode d'amortissement que celui pratiqué antérieurement à la réévaluation ;
- si les actifs réévalués peuvent être amortis selon un mode d'amortissement différent de celui pratiqué antérieurement à la réévaluation ; et
- si la durée résiduelle d'amortissement peut être allongée ou diminuée à compter de la réévaluation.

A l'issue de la réévaluation, est-ce qu'en l'absence de modification significative dûment justifiée des conditions d'utilisation des immobilisations le plan d'amortissement initial doit être modifié ? En particulier, est-il possible de mettre un terme au plan d'amortissement initial et de le reconduire à la date de la réévaluation en retenant la durée d'origine, et non la durée résiduelle ?

En synthèse, ni les dispositions du PCG ni les sources de doctrine comptable française n'apportent de réponse à la question de la permanence des modalités d'amortissement postérieurement à une opération de réévaluation.

Comme nous l'avons indiqué précédemment (cf. supra §.5), les dispositions du PCG conduisent à considérer qu'un changement de plan d'amortissement a la nature d'un changement d'estimation.

Or, sur la base des dispositions de l'article 122-5 du PCG (cf. supra §.5), un changement d'estimation résulte d'un changement de circonstances sur lesquelles l'estimation initiale était fondée, de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience.

En conséquence, afin d'apprécier si une réévaluation permet de justifier un changement de plan d'amortissement, il convient de se demander si une telle réévaluation est liée à l'une de ces trois conditions.

De manière générale, aucune de ces trois conditions ne nous semble remplie.

En conclusion, sur la base de l'ensemble des développements précédents, il est donc très peu probable, sauf exception dûment justifiée, qu'une réévaluation soit à l'origine, à elle seule, d'un changement de plan d'amortissement.