

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

1 – Neutralisation des incidences fiscales de la comptabilisation des dépréciations comptables dans les comptes individuels

1.1 – Contexte

Un sous-groupe de travail « Dépréciations comptables/Dépréciations fiscales » a été créé à la demande de la Direction de la législation fiscale, pour examiner les incidences fiscales de la comptabilisation de la dépréciation comptable d'un actif.

- **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. »

Dès lors qu'une dépréciation est constatée⁽¹⁾ la base amortissable est diminuée du montant de cette dépréciation ce qui réduit d'autant la dotation aux amortissements comptabilisée.

Cette réduction du montant de la dotation aux amortissements subsistera jusqu'à la fin de la durée d'utilisation de l'actif et cela, même en cas de disparition de l'indice montrant que l'actif a pu perdre de la valeur et de reprise de la dépréciation. En effet, la valeur nette comptable d'un actif après reprise d'une dépréciation ne doit pas être supérieure à la valeur nette comptable qui aurait été déterminée si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs.

Ce traitement comptable soulève certaines difficultés quant à la mise en œuvre des règles de déductibilité fiscale des amortissements.

- **Au plan fiscal**, la base pour le calcul des amortissements correspond, en application de l'article 15 de l'annexe II du CGI, au prix de revient de l'immobilisation (déterminé selon les règles prévues à l'article 38 quinquies de l'annexe III du CGI) et non à la valeur comptable amortissable diminuée des dépréciations.

La dépréciation, si elle n'est pas déductible fiscalement (dépréciation calculée sur la valeur d'usage), sera réintégrée dans sa totalité l'année de sa constatation en comptabilité. Quant à la dépréciation déductible fiscalement (calculée à partir de la valeur vénale), elle sera imputée sur une base fiscale réduite par rapport à la base comptable dans tous les cas où le rythme de déductibilité des amortissements est plus rapide du point de vue fiscal que du point de vue comptable. Une partie de la dépréciation comptabilisée sera non-déductible fiscalement et devra être réintégrée l'année de sa constatation en comptabilité.

Au cours des exercices ultérieurs, dans ces deux hypothèses, la quote-part du prix de revient de l'immobilisation qui reste comptabilisée en "dépréciation" (voir ci-avant) ne pourra pas faire l'objet d'une déduction fiscale avant la fin d'utilisation de l'immobilisation.

⁽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.

1.2 – Solution adoptée

Pour permettre la déductibilité fiscale de la dépréciation, la solution adoptée consiste à transférer la dépréciation en compte d'amortissement, à hauteur du montant définitivement acquis à chaque clôture. Le montant du transfert est égal à la différence entre le montant des dotations aux amortissements calculé sur la nouvelle base amortissable, et le montant des dotations aux amortissements qui aurait été comptabilisé en l'absence de dépréciation.

Cette reprise est étalée sur la durée d'utilisation et non la durée d'usage restant à courir. Le traitement comptable de transfert de la dépréciation en dotations aux amortissements est établi pour des raisons fiscales. Dans ces conditions :

- au plan comptable, le mécanisme de transfert de la dépréciation en compte d'amortissement ne modifie pas la base de la valeur nette comptable et donc la base de calcul des amortissements pour les années ultérieures ;
- les reprises de la dépréciation et les dotations aux amortissements sont constatées en résultat exceptionnel ;
- ces écritures 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 est traduit au plan comptable par les écritures suivantes :

Dépréciations des immobilisations Reprises sur dépréciations exceptionnelles
Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations corporelles et incorporelles Amortissements des immobilisations

Ce mécanisme nécessite une modification de l'avis n°2002-07 du CNC.

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

2- Propositions de modification des textes

2.1 – Modification du paragraphe 2.1.2 – Modalités d'évaluation des amortissements de l'avis n°2002-07 du CNC

« 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. En revanche les reprises de dépréciation liées à leur transfert en amortissements pour des raisons fiscales ne modifient pas la base amortissable (cf paragraphe 2.2.3 de l'avis n°2002-07 du CNC). »

2.2 – Modification du paragraphe 2.2.3 - Suivi des dépréciations de l'avis n°2002-07 du CNC

« Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations lors de leur première constatation s'appliquent à leur évaluation postérieure.

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.

Pour des raisons fiscales, indépendamment du suivi de l'indice de perte de valeur, la dépréciation est transférée aux amortissements à la fin de chaque exercice à hauteur de l'amortissement qui aurait été pratiqué si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs. Pour ce faire, une dotation complémentaire aux amortissements est constatée en charges exceptionnelles en contrepartie de cette reprise de dépréciation, qui sera comptabilisée en produits exceptionnels. »
