

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-20-20-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BIC - Frais et charges - Distinction entre éléments d'actif et charges - Valorisation des actifs - Dépenses relatives à des immobilisations existantes

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Frais et charges

Titre 2 : Distinction avec les éléments d'actif

Chapitre 2 : Valorisation des actifs

Section 2 : Dépenses relatives aux immobilisations existantes

Sommaire :

I. Régime fiscal et comptable

A. Dépenses prolongeant d'une manière notable la durée probable d'utilisation d'un élément d'actif

1. Ouvrages immobiliers

2. Matériels

a. Achat de ponts arrière et de moteurs automobiles

b. Remplacement du moteur d'un chalutier

c. Remplacement du moteur d'une grue

B. Dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'un élément d'actif immobilisé

1. Accroissement de la valeur du fonds de commerce

2. Accroissement de la valeur d'un immeuble bâti

a. Travaux de transformation

b. Travaux de consolidation et de modernisation

3. Accroissement de la valeur d'un bien acquis d'occasion

II. Cas particuliers

A. Les dépenses d'entretien et de réparation

1. Incidences comptable et fiscale des dépenses d'entretien et de réparation

a. Incidences de la règle sur les remplacements imprévus d'éléments d'immobilisations corporelles en cas d'accident

b. Exemple

2. Incidence de la qualité de propriétaire des biens

a. Dépenses d'entretien et de réparation des immeubles dont l'entreprise n'est pas propriétaire

1° Frais d'entretien et de réparation d'un immeuble utilisé pour l'exploitation, mais non inscrit au bilan

2° Dépenses de grosses réparations prises en charge par le locataire

3° Dépenses d'entretien d'immeubles détenus en usufruit

b. Dépenses d'entretien et de réparation du matériel n'ayant pas pour conséquence l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif

B. Les dépenses de mise en conformité du matériel de production (pour des raisons de sécurité ou d'environnement)

C. Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien et de grande révision

1. Définition – Aspects comptable et fiscal
2. Exemple d'application

I. Régime fiscal et comptable

1

Conformément à l'article 311-1 du plan comptable général (PCG), il doit être appliqué les mêmes règles d'activation pour les coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle ou pour les coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts d'entretien ou de grandes révisions.

En d'autres termes, les dépenses engagées ultérieurement à l'inscription d'une immobilisation à l'actif doivent être immobilisées :

- si ces dépenses entraînent une augmentation des avantages économiques futurs liés à l'immobilisation sur laquelle ces dépenses ont été réalisées ;
- et si elles peuvent être évaluées avec une fiabilité suffisante.

Il convient d'appliquer sur le plan fiscal ces critères d'identification d'une immobilisation aux dépenses réalisées sur des immobilisations existantes.

Par ailleurs, l'augmentation des avantages économiques doit également avoir pour effet d'accroître la valeur de l'immobilisation.

A. Dépenses prolongeant d'une manière notable la durée probable d'utilisation d'un élément d'actif

10

D'une manière générale, les dépenses qui ont pour effet de prolonger notablement la durée probable d'utilisation d'un élément d'actif ne peuvent être comptabilisées en charges. Elles doivent être inscrites dans des comptes d'actif et sont seulement susceptibles de faire l'objet d'un amortissement échelonné.

Remarque : Toutefois, il résulte de la jurisprudence du Conseil d'État que certaines dépenses sont déductibles en totalité au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées, dès lors qu'elles n'ont d'autre objet que de permettre l'utilisation normale de l'élément d'actif jusqu'à la fin de la période d'amortissement, et n'ont pas pour effet de prolonger sa durée probable d'utilisation au-delà de cette date.

Ce critère de la prolongation de la durée d'utilisation peut notamment être illustré par les arrêts suivants. Bien que rendus antérieurement à la réforme comptable de 2005, ils conservent leur portée quant au traitement fiscal de la dépense.

1. Ouvrages immobiliers

20

Les travaux effectués par une entreprise sur un ouvrage qu'elle exploite en qualité de concessionnaire ne constituent pas des charges déductibles lorsqu'ils ont pour objet de prolonger de manière notable la durée probable d'utilisation de l'ouvrage alors même que cet élément d'actif était amorti et qu'il était concédé (CE, arrêt du 30 mars 1994, req. n° 114589-119360, 8e et 9e s.-s.).

2. Matériels

a. Achat de ponts arrière et de moteurs automobiles

30

L'acquisition par une entreprise de ponts arrière et de moteurs destinés à être montés sur des véhicules automobiles en cours d'amortissement ne constitue pas une dépense immédiatement déductible du bénéfice imposable de ladite entreprise lorsque cette dernière n'établit pas que l'acquisition en cause n'a pas eu pour effet de prolonger la durée d'utilisation des véhicules réparés au-delà de la période d'amortissement (CE, arrêt du 21 juin 1968, req. n° 69539, RJCD, 1er partie, p. 200).

b. Remplacement du moteur d'un chalutier

40

De même, les sommes versées pour l'acquisition d'un moteur de chalutier ne peuvent être regardées comme des dépenses de réparation à comprendre dans les frais généraux si cet achat a eu pour objet non pas de permettre l'utilisation dudit chalutier jusqu'à la fin de la période normale de son amortissement mais de prolonger cette période par le remplacement d'un des éléments essentiels du navire (CE, arrêt du 13 mai 1964, req. n° 59526, RO, p. 99).

c. Remplacement du moteur d'une grue

50

Le coût de remplacement du moteur, élément essentiel d'une grue entièrement amortie, a nécessairement eu pour effet de prolonger de manière notable la durée probable de son utilisation, qu'il lui ait ou non apporté un supplément de valeur. La dépense en cause n'est donc pas immédiatement déductible (CAA Nantes, arrêt du 9 février 1994, req. n° 92NT00784, 1er Ch.).

B. Dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'un élément d'actif immobilisé

60

D'une manière générale, les dépenses qui ont pour effet d'augmenter la valeur d'un élément de l'actif ne peuvent être comptabilisées en charges et doivent être inscrites dans des comptes d'actif .

Remarque : En revanche, les dépenses qui ont pour seul objet de maintenir en état les immobilisations et installations de l'entreprise et présentent de ce fait le caractère de simples travaux d'entretien ou de réparation peuvent être valablement inclus dans les charges de l'exercice au titre duquel les travaux ont été effectués.

1. Accroissement de la valeur du fonds de commerce

70

Le versement d'une somme d'argent par une entreprise au dirigeant d'une société anonyme, en contrepartie de l'engagement pris par ce dernier, en son nom et celui de ses héritiers, de ne pas vendre à autrui pendant une durée de cinquante ans les actions qu'il détient dans ladite société sans en prévenir l'entreprise en cause et lui donner la préférence doit -le droit de préférence ainsi consenti garantissant l'entreprise contre une acquisition éventuelle desdites actions par une société étrangère importante dont elle redoutait la concurrence- être regardé comme ayant entraîné un accroissement de la valeur du fonds de commerce exploité par elle. Par suite, ce versement ne constitue pas une charge déductible de son bénéfice imposable (CE, arrêt du 9 juillet 1971, req. n° 80254, RJ II, p. 137).

80

Exploitant d'une fromagerie ayant, par convention, renoncé, au profit d'une entreprise concurrente, à son droit d'effectuer le ramassage du lait sur le territoire d'une commune et qui, quelques années après, a obtenu de ladite entreprise la résiliation de cette convention moyennant le versement d'une somme forfaitaire. Jugé que cette somme, qui représente le prix versé par le contribuable pour l'accroissement de la zone sur laquelle il exerce son activité, a pour contrepartie une augmentation des éléments d'actif de son fonds de commerce et ne saurait, dès lors, être admise dans les charges déductibles de son bénéfice (CE, arrêt du 27 octobre 1971, req. n° 78715, RJ II, p. 167).

2. Accroissement de la valeur d'un immeuble bâti

a. Travaux de transformation

90

En application des règles exposées ci-dessus, le Conseil d'État a jugé que les travaux effectués dans une salle de radiologie et qui ont consisté en une transformation du local, ne peuvent être considérés comme ayant pour objet une simple remise en l'état mais constituent une immobilisation amortissable (CE, arrêt du 24 juillet 1970, req. n° 78878, 8° et 9° s.-s.).

100

De même, les travaux qu'une entreprise exploitant divers fonds de commerce de vente d'appareils électroménagers a fait effectuer en vue de transformer complètement ses locaux professionnels ou de procéder à des aménagements importants pour améliorer ses conditions d'exploitation doivent être regardés comme ayant eu pour contrepartie un accroissement des éléments de l'actif immobilisé. Les dépenses engagées à ce titre ne constituent pas des charges déductibles pour ladite entreprise. Il en est de même des honoraires versés aux architectes à l'occasion desdits travaux (CE, arrêt du 20 février 1974, req. n° 83452, RJ n° II, p. 41).

b. Travaux de consolidation et de modernisation

110

Les frais occasionnés par des travaux de consolidation et de modernisation augmentent la valeur d'inscription à l'actif de l'immeuble et ne peuvent donc être regardés comme des charges déductibles (CE, arrêt du 19 mars 1969, req. n° 74171, 7e et 9e s.-s.).

120

De même, les travaux de réfection des fondations d'un immeuble ne peuvent être compris dans les charges déductibles, dès lors qu'il n'est pas établi que les travaux ont eu pour seul objet de maintenir l'actif en l'état (CE, arrêt du 15 mars 1968, req. n° 70016, 9° s.-s.).

3. Accroissement de la valeur d'un bien acquis d'occasion

130

Les dépenses engagées pour la réparation d'un bien acheté d'occasion constituent un élément du coût de revient dès lors qu'elles sont nécessaires à sa mise en état d'utilisation.

Il en est ainsi des frais de remise en état d'un véhicule acheté d'occasion (CE, arrêt du 2 mars 1990, req. n° 67828, 9e et 8e s.-s.).

II. Cas particuliers

A. Les dépenses d'entretien et de réparation

1. Incidences comptable et fiscale des dépenses d'entretien et de réparation

140

D'une manière générale, les dépenses d'entretien et de réparation des locaux professionnels, du matériel et du mobilier constituent des charges de l'exercice au titre duquel elles ont été engagées.

Peuvent donc être comprises parmi les charges les dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période d'amortissement restant à courir (CE, arrêt du 19 juin 1959, req. n° 40282, 7e et 8e s.-s., RO p. 448).

En application de l'article 311-1 du PCG, l'effet sur les avantages économiques futurs attachés à une immobilisation des dépenses ultérieures réalisées sur cette même immobilisation doit être apprécié au moment où ces dépenses sont engagées.

Il convient d'appliquer cette même règle sur le plan fiscal conformément à l'article 38 quater de l'annexe III au CGI.

En d'autres termes, les dépenses réalisées sur des immobilisations existantes doivent être immobilisées si elles ont pour objet de prolonger la durée probable d'utilisation non à la date d'acquisition ou de création de l'immobilisation, mais à la date à laquelle intervient la dépense en cause. Il en va de même en cas d'augmentation de la valeur de l'immobilisation.

a. Incidences de la règle sur les remplacements imprévus d'éléments d'immobilisations corporelles en cas d'accident

150

Les remplacements d'éléments significatifs indispensables au fonctionnement doivent être immobilisés, dès lors qu'à la date de ce remplacement, l'immobilisation ne peut plus être utilisée en l'absence de ce remplacement. En effet, dans cette situation, les avantages économiques attachés à l'immobilisation sont nuls, cette dernière ne pouvant plus être utilisée.

Ces dépenses doivent être traitées comme des composants, tant du point de vue comptable que fiscal, sous réserve de la tolérance fiscale prévue dans le BOI-BIC-CHG-20-10-10 n°s 90 à 130). Dans ces conditions, l'inscription à l'actif des

dépenses de remplacement a pour contrepartie la sortie en charge de la valeur nette comptable (VNC) de l'élément remplacé. A cette fin, la VNC de l'élément remplacé doit être reconstituée en deux temps :

- la reconstitution de la valeur brute de l'élément remplacé à la date du remplacement, selon une méthode rationnelle et cohérente, lorsque le prix d'origine de l'élément remplacé ne peut être déterminé avec précision (cf. pour plus de précisions, [BOI-BIC-CHG-20-20-10 n°s 250](#)) ;

A titre d'exemple, lorsque le remplacement porte sur un élément incorporé à un immeuble, la valeur brute de l'élément remplacé pourra être reconstituée à partir de la valeur à neuf du nouveau composant corrigée du taux d'inflation depuis la date d'investissement d'origine ou de l'indice du coût de la construction ;

- la reconstitution des amortissements pratiqués sur cet élément à partir de sa valeur brute reconstituée et en fonction de la durée d'amortissement de l'immobilisation.

Cependant, il sera admis, à titre de simplification, que pour les petites et moyennes entreprises, la valeur brute de l'élément remplacé est égale au coût de remplacement. Sont concernées les entreprises qui ne dépassent pas, à la clôture de l'exercice, deux des trois critères fixés au [deuxième alinéa de l'article 17 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983 modifié](#), soit un total du bilan inférieur ou égal à 3 650 000 €, un chiffre d'affaires inférieur ou égal à 7 300 000 €, et un nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice inférieur ou égal à 50.

A titre d'exemple, selon la doctrine précédemment applicable, les échanges standard d'éléments d'immobilisation corporelle qui n'avaient pour effet, ni de prolonger la durée de vie de l'immobilisation au-delà de la durée normale d'utilisation, ni d'en améliorer la valeur, étaient comptabilisés et déduits en charge. Or, la modification de l'approche comptable, qui prévoit d'apprécier la durée d'utilisation de l'immobilisation à la date du remplacement ou de la réparation, implique de comptabiliser à l'actif les dépenses relatives à ces remplacements ou réparations, y compris lorsqu'il s'agit de simples échanges standard.

Il est précisé que, lorsque le composant de remplacement ne revêt pas un caractère significatif, ce caractère pouvant être apprécié par rapport aux critères fixés dans le [BOI-BIC-CHG-20-10-10 n°s 90 à 130](#)), et que ce remplacement n'a pas été considéré en tant que composant sur le plan comptable, la méthode par composant n'est pas appliquée au remplacement proprement dit.

Dès lors, dans ce cas, le coût du remplacement du bien n'est pas inscrit à l'actif, mais peut être immédiatement comptabilisé en charges, sous réserve qu'il n'ait pas pour effet de prolonger sa durée d'utilisation, ni d'en augmenter sa valeur .

En contrepartie, la valeur nette comptable de l'élément remplacé n'est pas comptabilisée en charges.

b. Exemple

160

Soit un camion acquis le 1er janvier n par une entreprise A, qui a prévu de le revendre après cinq ans d'exploitation. Ce camion a été acheté pour une valeur de 50 000 €. Aucun remplacement d'élément significatif du camion n'ayant été prévu par l'entreprise A, aucun composant n'a été identifié. Le véhicule est par conséquent amorti selon cinq annuités de 10000 €.

Toutefois, en janvier N+2, le moteur du camion tombe en panne accidentelle et doit être intégralement remplacé pour que le camion puisse être exploité. La valeur du moteur neuf est égale à 5 000 €.

Selon les règles antérieurement applicables, la réparation du moteur, en tant qu'échange standard, aurait pu être comptabilisée en charges. Désormais, il convient d'analyser les avantages économiques futurs à la date de remplacement du moteur. Or, en l'absence de remplacement, le camion est inutilisable.

Le moteur de remplacement répond donc aux critères de définition des actifs et doit être traité par l'entreprise comme un composant : en contrepartie de l'inscription à l'actif de la dépense de 5 000 €, la VNC du moteur remplacé doit être sortie en charges.

Cependant l'entreprise ne connaît pas avec précision la valeur d'origine du moteur acquis avec le camion.

Elle procède donc à la reconstitution de la VNC du moteur du camion en fonction de sa valeur estimée, par hypothèse, à 3 000 €, et de la durée d'amortissement courue, soit 2/5.

La VNC ainsi reconstituée, soit 1 800 € ($3\,000 \times 3/5$) est comptabilisée en charges.

Si l'entreprise A est une PME au sens indiqué ci-dessus au n° 150, elle est admise à considérer que la valeur brute du moteur en panne est de 5 000 €. Elle doit dans ce cas reconstituer les amortissements calculés jusqu'à la date de l'accident, et déduire la VNC ainsi déterminée en charges, soit au cas d'espèce 3 000 € ($5\,000 \times 3/5$).

2. Incidence de la qualité de propriétaire des biens

170

Les dépenses d'entretien et de réparation déductibles sont :

- d'une part, lorsque le bien est inscrit à l'actif, les charges qui incombent au propriétaire (charges de la propriété) ;
- d'autre part, lorsque le bien est affecté à l'exploitation, les charges qui incombent à l'utilisateur (charges liées à l'utilisation).

a. Dépenses d'entretien et de réparation des immeubles dont l'entreprise n'est pas propriétaire

1° Frais d'entretien et de réparation d'un immeuble utilisé pour l'exploitation, mais non inscrit au bilan

180

Se reporter au [BOI-BIC-CHG-40-20-10](#).

2° Dépenses de grosses réparations prises en charge par le locataire

190

Se reporter au [BOI-BIC-CHG-40-20-10](#).

3° Dépenses d'entretien d'immeubles détenus en usufruit

200

Les frais d'entretien des locaux à usage professionnel détenus en usufruit sont admis en déduction pour la détermination du résultat fiscal dans la limite du montant des charges supportées par l'exploitant pour satisfaire à ses obligations d'usufruitier.

b. Dépenses d'entretien et de réparation du matériel n'ayant pas pour conséquence l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif

210

Dépenses d'entretien et de remplacement du matériel engagées par le locataire.

Une entreprise industrielle qui a pris en location le matériel et le mobilier servant à son exploitation à charge de les entretenir en bon état et de remplacer les éléments devenus hors d'usage par d'autres de même nature et de même valeur est en droit de comprendre dans les charges de chaque exercice les dépenses d'entretien et de remplacement qu'elle a supportées pour satisfaire à cette obligation. Mais elle ne saurait être admise à pratiquer un amortissement sur ce mobilier et sur ce matériel qui ne font pas partie de son actif (CE, arrêt du 2 mars 1960, req. n°s 44498 et 48601, RO, p. 35).

B. Les dépenses de mise en conformité du matériel de production (pour des raisons de sécurité ou d'environnement)

220

Le 2 de l'article 321-10 du PCG prévoit que, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, les dépenses d'acquisition, de production d'immobilisations et d'améliorations engagées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement doivent être inscrites à l'actif du bilan. En effet, ces dépenses revêtent un caractère nécessaire pour que l'entreprise puisse obtenir les avantages économiques futurs attachés aux immobilisations liées.

Les dépenses de mise en conformité concernées doivent répondre de manière cumulative aux trois conditions suivantes, dégagées dans l'avis du Comité d'urgence du CNC n° 2005-D du 1er juin 2005 :

- être engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementales ;
- être imposées par des obligations d'ordre légal ou réglementaire ;
- et leur non-réalisation doit entraîner l'arrêt immédiat ou différé de l'activité ou de l'installation de l'entreprise.

230

Les dépenses concernées peuvent se rapporter à la création d'immobilisations nouvelles. A titre d'exemple, il peut s'agir d'une station d'épuration ou de filtres dans une cheminée, dont l'installation conditionnerait la poursuite de l'activité.

Elles peuvent également viser des améliorations apportées à des installations existantes qui donneront lieu à la comptabilisation d'une immobilisation distincte, ou aux dépenses ultérieures de sécurité ou environnementales à réaliser sur les immobilisations existantes acquises ou créées. Il pourrait s'agir par exemple de l'installation de nouveaux processus de manipulation chimique. En revanche, les dépenses de désamiantage de locaux ne doivent pas être inscrites à l'actif du bilan, dès lors que les opérations de désamiantage ne requièrent pas l'arrêt total de l'activité de l'entreprise en cas de non-engagement desdites dépenses.

240

Sur le plan fiscal, il est de règle que, à défaut d'être considéré comme un composant, les dépenses qui ont pour résultat l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif ou qui entraînent normalement une augmentation de la valeur pour laquelle un élément figure au bilan (cf. § 60 et suivants) ou bien qui ont pour effet de prolonger d'une manière notable sa durée probable d'utilisation (cf. § 10 et suivants) ne constituent pas des charges immédiatement déductibles mais ouvrent droit

à amortissement .

Le traitement fiscal de l'ensemble de ces dépenses est par conséquent aligné sur leur traitement comptable : dès lors qu'elles doivent être inscrites à l'actif du bilan, elles ne peuvent être déduites du résultat imposable mais peuvent, le cas échéant, faire l'objet d'un amortissement ou d'une provision pour dépréciation.

250

D'une manière plus générale, il convient de préciser que l'analyse comptable confirme la position de l'administration relative aux dépenses de mise aux normes ou en conformité des immobilisations avec des obligations légales ou réglementaires , lorsque celle-ci respecte les trois critères définis ci-dessus. En ce sens, elles doivent être traitées conformément aux règles comptables définies pour les obligations relatives à la sécurité ou l'environnement.

Les dépenses de mise aux normes qui doivent être amorties sur la durée probable d'utilisation des équipements de sécurité.

Une distinction doit toutefois être opérée selon que le bien auquel elles s'incorporent est totalement amorti ou non:

- lorsque le bien est complètement amorti, l'immobilisation résultant des travaux de mise aux normes doit être regardée comme un bien autonome susceptible d'être amorti sur une durée d'utilisation propre. Cette durée ne peut toutefois excéder celle de l'immobilisation à laquelle il s'incorpore, arbitrée en fonction de son état au moment de la mise aux normes.

- lorsque le bien est en cours d'amortissement, les travaux en cause doivent être amortis sur la durée d'utilisation résiduelle du bien auquel ils s'incorporent (cf. [réponse ROQUES du 30 décembre 1996](#) , JO, AN p. 6875).

C. Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien et de grande révision

1. Définition – Aspects comptable et fiscal

260

En application de l'[article 311-2 du PCG](#), doivent être identifiées en tant que composants dits de « seconde catégorie » les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application des lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise. Ces dépenses doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation sous réserve qu'aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'ait été constatée (cf. ci-dessous en ce qui concerne l'option qui a été maintenue pour la comptabilisation d'une provision pour gros entretien). Ces composants comptables de « seconde catégorie » correspondent en pratique aux provisions pour grosses réparations, qui couvraient des dépenses de gros entretien et non des dépenses de remplacement.

270

Sur le plan comptable, ces composants de « seconde catégorie » sont traités de la même manière que les composants dits de « première catégorie » . Ainsi, ces éléments font l'objet d'un plan d'amortissement propre, leur coût de revient étant considéré comme faisant partie du coût de l'immobilisation. En outre, lors de leur remplacement, le coût de remplacement est comptabilisé comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable de l'élément remplacé est comptabilisée en charges.

Toutefois, en matière comptable, le choix est laissé aux entreprises entre l'identification du composant et la comptabilisation d'une provision pour gros entretien ou grandes révisions.

280

Sur le plan fiscal, ces dépenses d'entretien doivent demeurer des charges et n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 15 bis de l'annexe II au CGI. Pour cette raison, la durée d'amortissement des composants de « seconde catégorie » identifiés lors de l'acquisition ou de la création de l'immobilisation (structure ou composant de « première catégorie ») à laquelle ils se rattachent ne doit pas être différente de celle de cette immobilisation.

Dès lors, dans l'hypothèse où l'entreprise aura choisi de considérer ces dépenses comme un composant, les dotations excédentaires qui auront été constatées sur le plan comptable devront être réintégrées extra-comptablement.

Lors du remplacement du composant de « seconde catégorie », il convient sur le plan fiscal d'adopter le traitement suivant :

- la valeur nette comptable du composant d'origine ou précédent, en principe nulle, ne peut être admise en déduction ;
- le coût de remplacement immobilisé sur le plan comptable est déduit de manière extra-comptable ;
- après intervention d'un remplacement, les dotations aux amortissements pratiqués sur le composant renouvelé ne peuvent être admises en déduction et devront donc être réintégrées sur le plan fiscal. Toutefois, il sera admis que les dotations aux amortissements non admises en déduction sur le composant d'origine viennent minorer le montant de cette réintégration de manière étalée sur la durée d'amortissement restant à courir de l'immobilisation à laquelle il se rattache.

En cas de cession de l'immobilisation avant que l'intégralité des dotations aux amortissements non admises en déduction sur le composant d'origine ait pu être déduite suivant les modalités précisées ci-avant, il sera admis que le montant non encore déduit majoré la valeur nette comptable de l'immobilisation cédée.

Toutefois, il est rappelé que du point de vue comptable, le choix est laissé aux entreprises entre l'identification du composant et la comptabilisation d'une provision pour gros entretien ou grandes révisions.

Ainsi, pour les entreprises ayant opté pour la comptabilisation de ces dépenses sous la forme d'une provision pour gros entretien, cette provision sera admise en déduction dans les mêmes conditions que les anciennes provisions pour grosses réparations et, plus généralement si elles respectent les conditions générales fixées à l'article 39-1-5° du CGI.

2. Exemple d'application

290

Soit une entreprise A qui acquiert une immobilisation corporelle pour un prix d'acquisition de 2 000 000 €, réparti en un composant de 1ère catégorie C1 (remplacement) et la structure, pour respectivement 500 000 € et 1 500 000 €. Le composant est amorti sur 5 ans, la structure est amortie comptablement sur 10 ans, mais peut être amortie fiscalement sur sa durée d'usage de 8 ans.

Par ailleurs, des dépenses de gros entretien de l'immobilisation sont évaluées à 200 000 € par l'entreprise, qui choisit de les comptabiliser à l'actif sous la forme d'un composant de 2ème catégorie (C2). Ces dépenses doivent être amorties sur une durée de 4 ans, le composant devant être renouvelé après cette période. Par hypothèse, ce composant d'entretien est rattaché à la structure du bien décomposé.

L'immobilisation est par hypothèse acquise le 1er janvier N ; la date de clôture des exercices est fixée au 31/12.

Traitement comptable lors de l'acquisition du bien et en cours de vie (chiffres en K€)

Lors de l'acquisition : l'immobilisation est inscrite à l'actif pour un coût d'ensemble de 2 000, réparti en sous-comptes de la manière suivante :

- structure : $1\,500 - 200 = 1\,300$

- composant C1 : 500

- composant C2 : 200

En cours de vie : les plans d'amortissement de l'immobilisation sont établis de la manière suivante :

Structure

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	N+8	N+9
Dotation	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130
Cumul	130	260	390	520	650	780	910	1 040	1 170	1 300
VNC	1 170	1 040	910	780	650	520	390	260	130	0

Composant C1

	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Dotation	100	100	100	100	100
Cumul	100	200	300	400	500
VNC	400	300	200	100	0

Composant C2

	N	N+1	N+2	N+3
Dotation	50	50	50	50
Cumul	50	100	150	200
VNC	150	100	50	0

Remplacement des composants

Lors des remplacements, la VNC du composant est comptabilisée en charge. La valeur du composant de remplacement est comptabilisée à l'actif, et un plan d'amortissement spécifique est établi sur la durée d'utilisation prévue du composant. Par hypothèse, le composant C2 est remplacé le 01/01/N+4 ; la valeur du nouveau composant est fixée à 240 K€, correspondant au montant des dépenses engagées lors du gros entretien, amortissable sur 4 ans si une nouvelle dépense d'entretien est prévue dans 4 ans. Le nouveau plan d'amortissement du composant C2 est le suivant :

Composant C2 (après remplacement)

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7
Dotation	50	50	50	50	60	60	60	60
Cumul	50	100	150	200	60	120	180	240

VNC	150	100	50	0	180	120	60	0
-----	-----	-----	----	---	-----	-----	----	---

Traitement fiscal

Réintégration du sur-amortissement lié à l'identification du composant de 2e catégorie

Les composants de 2ème catégorie ne sont pas reconnus sur le plan fiscal et ne peuvent faire l'objet d'un plan d'amortissement propre (art. 15 bis de l'annexe II au CGI). Le montant de 200 K€ correspondant à la valorisation initiale de ce composant doit être amorti selon le plan établi pour la structure, c'est-à-dire sur 8 ans (durée d'usage fiscale), soit une dotation déductible fiscalement de 25 K€ par an.

L'entreprise doit par conséquent procéder à la réintégration extra-comptable d'une fraction de la dotation annuelle comptable égale de $50 - 25 = 25$ K€ au titre de chacune des années N à N+3 inclus.

Remplacement du composant

Lors du remplacement du composant, la VNC est comptabilisée en charges mais en contrepartie un nouveau composant est comptabilisé à l'actif pour sa valeur d'acquisition (composant de 1ère catégorie) ou pour les coûts effectifs d'entretien (composant de 2ème catégorie).

Du point de vue fiscal, il convient :

- de réintégrer la charge comptable correspondant à la VNC du composant : en l'occurrence, elle est dans l'exemple de 0 ;

- d'admettre en déduction le supplément d'actif net comptable lié à l'inscription à l'actif de la valeur du composant de remplacement, en remplacement de la valeur d'origine du composant remplacé. Cette déduction est effectuée via la déduction extra-comptable de ce supplément, soit en l'occurrence 240 K€ au titre de l'exercice N+4.

Par ailleurs, l'amortissement du coût de remplacement au titre des années N+4 à N+7 ne peut être admis en déduction, le coût de remplacement ayant déjà été déduit au titre de N+4. Toutefois, il est admis que l'amortissement non admis en déduction au titre du composant d'origine, soit $4 \times 25 = 100$, vienne minorer le montant de cette réintégration de manière étalée sur la durée résiduelle d'amortissement de la structure à laquelle il est rattaché, soit 4 ans. Ainsi, après le remplacement, les réintégrations fiscales ne s'élèveront pas à 60 au titre de chaque année, mais à $60 - (100/4) = 35$.

Synthèse des retraitements relatifs au composant C2 de N à N+7

	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	N+6	N+7	Total
Charges et produits comptables									
Amortissement pour dépréciation	-50	-50	-50	-50	-60	-60	-60	-60	-440
VNC comptable sortie lors du remplacement					0				0
Supplément d'actif net lié au remplacement					240				240
Traitements fiscaux									
Réintégration de l'amortissement du composant	25	25	25	25	35	35	35	35	240

Réintégration de la VNC					0				0
Neutralisation du supplément d'actif net					-240				-240
Total	-25	-25	-25	-25	-25	-25	-25	-25	-200

En définitive, la fraction du prix d'acquisition de la structure de 200 considérée comme un composant de 2e catégorie a été amortie fiscalement sur 8 ans. Par ailleurs, les charges d'entretien effectives sont déductibles lorsqu'elles sont engagées, selon les règles de droit commun.