

Conséquences fiscales des réformes comptables 2005 (1^{re} partie)

L'Administration fiscale vient d'apporter des précisions sur les modalités d'articulation entre les nouvelles règles comptables en matière de définition et d'évaluation des actifs, des amortissements et des dépréciations et leur traitement fiscal.

Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005, les nouvelles règles comptables en matière de définition et d'évaluation des actifs, des amortissements et des dépréciations sont applicables aux entreprises.

Ces modifications ont été introduites dans le Plan comptable général (PCG) par convergence avec les normes comptables internationales IAS-IFRS (1).

Les décrets d'application de fin 2005 (D. n° 2005-1442, 14 nov. 2005, JO 25 nov., p. 18289 ; D. n° 2005-1757, 30 déc. 2005, JO 31 déc., p. 20838), complétés par l'instruction administrative du 30 décembre 2005 (Instr. 30 déc. 2005, BOI 4 A-13-05) précisent les modalités d'articulation entre ces nouvelles règles comptables et les traitements fiscaux, alors même que le principe de connexité entre comptabilité et fiscalité prévu par la loi n'est pas remis en cause. Il est en effet prévu que « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt » (CGI, ann III, art. 38 quater).

Le panorama général est présenté dans cette première partie ; le prochain numéro des

Nouvelles Fiscales comprendra une analyse particulière, notamment, au titre du champ d'application et de la première mise en œuvre au 1^{er} janvier 2005 du suivi des coûts de démantèlement et du traitement particulier des immeubles de placement.

→ Nouvelles définitions comptables des actifs et conséquences fiscales

La synthèse des nouveautés est présentée ci-après, avec des renvois éventuels aux paragraphes concernés de l'instruction administrative du 30 décembre 2005.

(1) Les normes IAS-IFRS applicables en Europe sont publiées au JOUE dans le cadre de règlements de la Commission Européenne. Le délai du 1^{er} janvier 2005 est repoussé au 1^{er} janvier 2007 pour le cas des comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne uniquement par le marché obligataire (Ord. n° 2004-1382, 20 déc. 2004). Pour les comptes consolidés des sociétés non cotées, l'application des normes IAS-IFRS est possible sur option (C. com., art. L 233-24). IAS signifie : International accounting standard (norme comptable internationale).

IFRS signifie : International financial reporting statement (norme internationale d'information financière).

Les normes IAS (émises avant 2001) et IFRS (émises à partir de 2002) sont établies par l'IASB (Board), agissant en tant qu'institution privée.

Pour plus de détails : se reporter à la synthèse des travaux du groupe IAS et Fiscalité du Conseil national de la comptabilité (voir « Lamy Optimisation Fiscale », étude 405 ; Les Nouvelles fiscales n° 937, p. 25 et « le Petit Guide FID » sur les normes comptables internationales, mars 2005, 2^e édition, FID Édition).



Par **Éric DELESALLE**,
Expert-Comptable
Associé, Cabinet
DELESALLE,
DUPUI,
BORREMANS,
Professeur agrégé,
CNAM-INTEC,
Commissaire aux
Comptes.



Instr. 30 déc. 2005,
BOI 4 A-13-05

→ Repère
Lamy fiscal 2005
§ 595, 762, 908
et 1119.

ANCIENNES RÈGLES COMPTABLES	NOUVELLES RÈGLES COMPTABLES	NOUVELLES RÈGLES FISCALES	DIFFICULTÉS PARTICULIÈRES
<p>Le PCG ne donnait pas de définition des immobilisations incorporelles (il s'agissait des immobilisations ni corporelles ni financières). En revanche, la jurisprudence du Conseil d'État avait défini des conditions pour l'inscription à l'actif de certains versements de redevances ou assimilés (2).</p>	<p>- Les immobilisations incorporelles sont définies sur la base de la norme IAS 38 « une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique (PCG, art. 211-1). - Dans les cas de versements sur redevances et assimilés, le critère de cessibilité n'est pas retenu au plan comptable. - Les dépenses créées en interne telles que les marques ne sont pas qualifiées d'actif.</p>	<p>- En l'absence de définition fiscale des immobilisations, aucune modification n'est introduite : les textes comptables sont donc opposables à l'Administration - Pour les versements sur redevances et assimilés, la condition de cessibilité est supprimée (§ 12). - Les frais de recherche d'antériorité et de dépôt des marques à l'INPI ou de renouvellement liés aux marques développées en interne sont immédiatement déductibles (§ 13).</p>	<p>En cas d'inscription à l'actif des droits incorporels sur des contrats, il faut opérer une estimation des redevances à payer ; l'instruction fiscale ne donne aucune précision particulière sur les modalités de prise en compte de de l'actualisation.</p>
<p>Le coût d'acquisition des immobilisations corporelles comprend le prix d'achat et les frais accessoires, à savoir les droits de douane, la TVA non récupérable, les frais de transport et d'installation nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien.</p>	<p>- Deux nouveaux types de dépenses sont ajoutés aux frais accessoires : . les coûts de démantèlement et de restauration des sites ; . les droits de mutation, commissions et frais d'actes. Pour ces dernières dépenses, un autre traitement est possible : l'imputation immédiate en charges (3), la notion de charges à répartir n'étant plus applicable (y compris pour les titres immobilisés et de placement). - Pour les immobilisations et les stocks, les escomptes obtenus viennent diminuer le coût net d'entrée des actifs concernés (comme un rabais)</p>		
<p>Le coût de production d'un bien fabriqué (immobilisation ou stock) peut incorporer des charges financières.</p>	<p>Le PCG maintient cette option en l'étendant au coût d'acquisition d'un bien (immobilisation ou stock).</p>	<p>Il y a dorénavant connexité entre comptabilité et fiscalité</p>	<p>L'inclusion des charges financières au coût des actifs nets éligibles ne concerne qu'une partie des frais concernés pendant la période de fabrication ou de préparation (§ 59)</p>

(2) Les conditions fiscales sont que les droits susceptibles d'être immobilisés doivent constituer une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante, être cessibles ; ce dernier critère n'a pas été validé au plan comptable pour le cas particulier du versement de la redevance UMTS au titre du réseau de téléphonie de 3^e génération (voir Avis n° 02.B du Comité d'urgence du CNC).

(3) Il s'agit d'une option comptable globale, c'est-à-dire applicable à tous les actifs (il ne faut pas faire une analyse immobilisation par immobilisation) ; dans son avis n° 05-J du 6 décembre 2005, le Comité d'urgence du CNC a cependant considéré que l'option globale peut être différenciée entre les immobilisations incorporelles et corporelles d'une part, et les titres immobilisés et de placement d'autre part.

Aucune modification n'est introduite au niveau de l'enregistrement comptable en matière de **contrats de location** (location simple, crédit-bail, ...) ; les biens demeurent donc inscrits à l'actif du bilan du locataire, et en cas de levée d'option d'achat, c'est le prix payé par le locataire qui figure à l'actif (pendant la période de location, les redevances constituent des charges). Il n'y a **pas de nouvelles précisions fiscales** sur ces points, et les régimes particuliers demeurent, tels que les contrats de crédit-bail immobilier, le suivi du premier surloyer de crédit-bail, etc.

L'instruction administrative ne donne pas non plus de précisions nouvelles sur le traitement des baux à construction.

Les nouvelles dispositions ne concernent pas non plus les actifs compris dans les **contrats de concession** (délégations de service public) : les **règles antérieures** demeurent donc applicables. Après avoir indiqué qu'« en pratique, dans la plupart des cas, la nouvelle définition comptable des actifs ne devrait pas entraîner de modification des traitements antérieurs, même si le critère de propriété n'est plus exigé par la nouvelle définition des actifs » (§ 4), l'instruction administrative donne une **illustration** particulière au cas des **moules de fabrication**. L'exemple suivant est donné (§ 5) :

EXEMPLE

Soit une société A ayant conclu un contrat de sous-traitance avec une société X afin de fabriquer des pièces destinées à être intégrées dans les machines outils qu'elle fabrique. Aux termes du contrat, la société X est chargée de concevoir les moules destinés à fabriquer ces pièces par rapport aux caractéristiques techniques des machines et en assume les coûts. Toutefois, les coûts des moules sont refacturés à la société A dans le prix de vente des pièces fabriquées par X.

Par hypothèse, le contrat prévoit également que :

- les moules sont transférés gratuitement à l'issue de la production des pièces, ce transfert étant assorti de la faculté de les reprendre en cas de rupture anticipée du contrat ;

- la société A assume les risques liés au défaut de conception technique ou à l'insuffisance de commandes, en indemnisant la société X du coût des moules non encore refacturés.

La solution, identique en comptabilité et en fiscalité, est l'**inscription à l'actif des moules au niveau de la société A, agissant en tant que donneur d'ordre** (en contrepartie d'un compte de dette), puisque les quatre conditions de reconnaissance des actifs sont remplies : identification, valeur économique positive, contrôle, évaluation fiable.

Par ailleurs, l'instruction du 30 décembre 2005 confirme que l'**option comptable** prise au titre d'un choix est **opposable au plan fiscal** en matière de reconnaissance à l'actif des coûts de développement. Il est d'ailleurs rappelé que l'option pour la reconnaissance d'un actif incorporel est soumise au respect de six conditions, et doit être opérée pour l'ensemble des projets de l'entreprise, et non projet par projet (§ 18). Les **dispositions fiscales spécifiques** applicables en matière de frais de **conception de logiciels** (*Instr. 2 mars 1999, BOI 4 E-2-99*), avec la possibilité d'un amortissement dérogatoire afin d'amortir à 100 % les dépenses visées, ne sont **pas remises en cause**.

Pour le traitement des **dépenses de création de sites Internet**, les mêmes règles s'appliquent (*Instr. 9 mai 2003, BOI 4 C-4-03*), étant cependant précisé, d'une part, que « les dépenses de création ou d'acquisition de sites assimilables aux frais qu'engage une entreprise pour la création ou l'acquisition de logiciels sont soumises aux règles applicables pour ces opérations », et, d'autre part, que « les coûts relatifs à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine ne seront inscrits à l'actif que lorsque l'entreprise aura choisi d'inscrire à l'actif en tant qu'immobilisation incorporelle l'ensemble des coûts éligibles engagés au titre de la phase de développement et de production » (§ 22 et § 23).

Aucune divergence entre comptabilité et fiscalité n'existe pour les précisions particulières formulées récemment par le normalisateur comptable en matière de comptabilisation des **quotas d'émission de gaz à effet de serre** (§ 25) et des **indemnités de mutation** versées par les sociétés à **vocation sportive** (§ 27).

En ce qui concerne les **frais d'établissement**, l'instruction confirme les règles antérieures ; ainsi, en cas d'imputation des frais d'augmentation de capital sur les primes d'émission, il est confirmé la **déduction extra-comptable** de ces dépenses (§ 46).

Pour les **coûts de démantèlement**, la loi de finances rectificative pour 2005 a précisé des règles particulières (*L. n° 2005-1720, 30 déc. 2005, art. 46 ; Les Nouvelles Fiscales n° 950, p. 51 ; voir également la prochaine étude à paraître dans Les Nouvelles Fiscales*).

Aucune modification n'est introduite en matière de suivi des **subventions d'investissement** (§ 97).

→ Nouvelles définitions comptables des amortissements et conséquences fiscales

La synthèse des nouveautés se présente comme suit :

ANCIENNES RÈGLES COMPTABLES	NOUVELLES RÈGLES COMPTABLES	NOUVELLES RÈGLES FISCALES	DIFFICULTÉS PARTICULIÈRES
<p>- Le mode et la durée d'amortissement sont déterminés sur la base des usages généralement admis. La notion de composants n'existe pas. Les gros entretiens font l'objet d'un suivi en provision pour risques et charges.</p> <p>- Les dépenses qui n'ont pas pour effet d'augmenter la durée de vie d'une immobilisation sont comptabilisées en charges.</p> <p>- Les dépenses qui n'ont pas pour effet d'augmenter la durée de vie d'une immobilisation sont comptabilisées en charges.</p>	<p>- Si dès l'origine, un ou plusieurs éléments de l'actif ont des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément (c'est l'analyse par composants) avec un plan d'amortissement propre (avec une durée et un mode spécifique à chaque composant).</p> <p>- Chaque composant « vit sa vie » : le remplacement d'un composant est immobilisé, avec mise au rebut du précédent composant. Les gros entretiens comme les ravalements des immeubles sont suivis soit par l'analyse par composant, soit par la constitution d'une provision. Les actifs doivent être amortis sur leur durée de vie réelle, spécifique à chaque entreprise.</p>	<p>- La notion de composant est reprise par connexité avec le droit comptable sous quatre conditions (voir infra)</p> <p>- Le suivi des stocks de pièces détachées et de sécurité est repris des définitions comptables.</p> <p>- Pour les immeubles de placement, la durée fiscale d'amortissement de la structure (partie non décomposée) est la durée réelle ; en revanche, pour les autres immobilisations, la durée d'usage est maintenue et le passage de l'amortissement comptable à l'amortissement fiscal est à opérer par le biais des amortissements dérogatoires.</p>	<p>- Le vrai impact de la réforme porte sur le suivi des dépenses de remplacement de composant : il faudra tant au plan comptable que fiscalement analyser, au cas par cas, pour savoir si la dépense constitue un composant (à immobiliser en contrepartie de la mise au rebut du précédent élément qu'il ait été ou non décomposé à l'origine) ou une charge d'entretien.</p> <p>En matière de taxe de professionnelle, il y aura des incidences notamment si le coût de remplacement du composant est supérieur au coût d'origine.</p>
<p>Le PCG 1982 prévoyait que l'amortissement devait être calculé sur le coût de revient diminué de sa valeur résiduelle de revente ; mais en pratique, cette disposition comptable était très rarement mise en œuvre.</p>	<p>Le montant amortissable d'une immobilisation est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle, lorsque cette dernière est significative et mesurable.</p>	<p>La déduction de la valeur résiduelle de la base amortissable n'est pas reconnue fiscalement : il faut donc enregistrer un amortissement dérogatoire afin d'éviter la notion d'amortissements irrégulièrement différés (§ 91).</p>	<p>En pratique, la mise en œuvre de la déduction de la valeur résiduelle de la base amortissable devra être réservée à des cas particuliers, à savoir notamment lorsque les actifs font l'objet d'un contrat de revente à terme fixant de manière précise la valeur résiduelle. En effet, à défaut de caractère mesurable, il convient de considérer que celle-ci a une valeur nulle.</p>

Au plan fiscal, la notion de composant fait l'objet d'une définition particulière : « (...) sont regardés comme des composants les éléments principaux d'une immobilisation corporelle :

- ayant une durée réelle d'utilisation différente de celle de cette immobilisation ;
- et devant être remplacés au cours de la durée réelle d'utilisation de cette immobilisation »

(CGI, art. 15 bis I ; D. n° 2005-1442, 14 nov. 2005, JO 24 nov. p. 18289).

La partie non décomposée est appelée « structure », et l'Administration a fourni les exemples suivants : carlingue pour les avions, gros-œuvre pour les immeubles, châssis et coque pour les véhicules routiers (§ 31).

Le composant doit être par nature séparable de la structure ; « si des remplacements n'in-

terviennent qu'après que l'immobilisation aura été cédée compte tenu de la durée réelle d'utilisation prévue, aucun composant ne devrait alors être identifié » (§ 34).

L'instruction précise également que « les composants identifiés du point de vue comptable ne seront pas remis en cause sur le plan fiscal, sauf cas manifestement abusif de décomposition » (§ 32). Ces cas d'abus ne sont pas cités, mais on peut considérer qu'il pourrait s'agir d'une décomposition en composants de valeur significative, amortis sur une durée rapide et remplacés, en conséquence, très rapidement par des composants de très faible valeur (entraînant une diminution substantielle de la valeur brute de l'actif, ceci ayant des effets importants sur la base imposable à la taxe professionnelle).

L'instruction précise aussi que (§ 36) :

- « le niveau de décomposition au sein d'une même entreprise d'immobilisations de même nature doit être identique sauf justification par l'entreprise de conditions particulières, par exemple d'emplois des biens » ;

- « pour les entreprises établissant des comptes consolidés, le niveau de décomposition retenu pour l'établissement des comptes sociaux devrait être identique à celui adopté pour l'établissement des comptes consolidés ».

Inversement, « lorsqu'un composant n'a pas été identifié comptablement, il en ira de même du point de vue fiscal dans les situations où le composant n'est pas significatif » (§ 32). Cette introduction d'un **seuil pratique de signification** est développée par **trois critères** :

- la **valeur absolue du composant** : « il doit avoir une **valeur significative** » ; ainsi, fiscalement, il n'y a pas de composant de moins de 500 € HT (c'est la notion de faible valeur) ; comptablement, ce critère peut aussi être utilisé en pratique ;

- la **valeur relative du composant par rapport à la valeur totale**, retenue, pour les matériels, à hauteur de 15 % par rapport à la valeur d'ensemble et pour les immeubles à hauteur de 1 % par rapport à la valeur d'ensemble.

Comptablement, ce critère est aussi particulièrement utile ; on peut considérer que le seuil de 15 % est cohérent, sous réserve que le seuil soit adapté aux cas particuliers des installations complexes spécialisées (ICS), des immobilisations acquises d'occasion ou suite à la levée d'option d'achat d'un contrat de crédit-bail, etc. Celui de 1 % pour les immeubles est particulièrement bas, et on peut regretter que le seuil de 5 % n'ait pas été retenu par l'Administration.

- l'**importance du composant** eu égard à l'ac-

tivité de l'entreprise : « lorsque les éléments pris individuellement ne sont pas considérés comme principaux selon les critères définis ci-dessus mais que l'entreprise dispose d'un grand nombre de ces éléments, elle peut considérer nécessaire d'identifier un composant à raison de l'élément concerné » ; cette précision ne semble pas avoir d'impact particulier.

De manière pratique, ceci pouvant être adopté au plan comptable, l'instruction donne deux éléments complémentaires de « tolérance » permettant de limiter la mise en œuvre de la décomposition (§ 33).

Ainsi, « il sera admis que les éléments principaux d'une immobilisation dont la durée d'utilisation est égale à 80 % ou plus de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation prise dans son ensemble ne soient pas identifiés en tant que tels » ; par ailleurs, « les éléments considérés comme principaux, par exemple du fait de leur coût, mais ayant une durée d'utilisation inférieure à douze mois n'ont pas à être identifiés comme composant ».

Cette dernière précision répond à la question sur le **suivi des immobilisations à renouvellement régulier** : il n'y a pas, *a priori*, de modification dans le suivi comptable et le traitement fiscal ; l'illustration est donnée dans l'exemple suivant par l'Administration fiscale :

EXEMPLE

Cas d'une entreprise de transport :

les pneus doivent être régulièrement changés.

« La durée moyenne d'utilisation des pneus est inférieure à douze mois. Dès lors, l'entreprise est admise à n'identifier aucun composant. Lors des remplacements, les coûts de remplacement sont traités en charges ».

Pour le cas des immeubles, l'instruction indique qu'il est possible de se référer aux études sectorielles (organismes de HLM, étude CSTB, ...). Le nombre de composants est en définitive restreint, et il importe, en pratique, d'opérer la décomposition dans un niveau de détail permettant d'assurer le suivi cohérent des remplacements, par une inscription à l'actif en remplacement, ou par mise au rebut de l'élément sorti.

En cas de **remplacement imprévu** d'un composant, par exemple du fait d'un accident, il convient d'opérer une inscription de l'actif de la nouvelle dépense, et de « sortir » le composant remplacé, qu'il ait été ou non décomposé à l'origine. Il convient ainsi de procéder à un **recalcul de la valeur historique** du composant remplacé et de son amortissement. ▶

À titre de règle simplifiée, l'instruction (§ 38) autorise les PME à considérer que la valeur brute de l'élément remplacé est égale au coût de remplacement. Il reste alors simplement à calculer les amortissements attachés à cet élément et à procéder à sa sortie comptable.

Il s'agit des entreprises qui ne dépassent pas à la clôture de l'exercice deux des trois seuils suivants (*D. n° 2005-1757, 30 déc. 2005, JO 31 déc., art. 17, p. 20838*) :

- chiffre d'affaires : 7 300 000 €
- total du bilan : 3 650 000 €
- effectif : 50 salariés.

Mais l'instruction confirme qu'un tel suivi des remplacements de composants doit être réservé aux éléments significatifs. À défaut, il faut comptabiliser la nouvelle dépense en charge (§ 38).

Dans le cas où un remplacement de composant a été inscrit en charges au lieu d'être immobilisé, l'Administration (§ 36) indique que le droit à pratiquer un amortissement dans les conditions de droit commun sera accordé sans mise en œuvre de la règle des amortissements irrégulièrement différés (*CGI, art. 39 B*), « sauf dans les cas manifestement abusifs, notamment lors de manquements exclusifs de bonne foi, erreurs répétées ou graves ».

Le cas des pièces de rechange et de sécurité est aligné fiscalement (§ 10) sur les définitions comptables récapitulées notamment dans l'avis n° 2005-D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence, à savoir :

- « les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles » (*PCG, art. 321-14, 3*).
- la distinction suivante est à opérer tant en comptabilité qu'en fiscalité entre d'une part, les pièces de sécurité (à savoir : « pièces principales d'une installation acquises pour être utilisées en cas de panne ou de casse accidentelle, afin d'éviter une interruption longue du cycle de production ou un risque en matière de sécurité. Leur remplacement n'est pas planifié »), qui sont immobilisées et amorties dès leur acquisition et, d'autre part, les pièces de rechange (à savoir : pièces « destinées à remplacer ou à être intégrées à un composant de

l'immobilisation principale »), qui sont immobilisées (en tant qu'immobilisations en cours) et amorties uniquement lors de leur mise en service c'est-à-dire lors du remplacement.

En pratique, la mise en œuvre de ces définitions est très délicate à opérer, notamment parce qu'un même « stock » peut servir à la fois pour la sécurité et la rechange ; il apparaît cependant que seules les pièces significatives, notamment par rapport au critère de 15 %, et dont la durée d'utilisation est de plus d'un an, à l'exclusion en conséquence des pièces à changements récurrents, sont visées par ces nouvelles règles, où le Comité d'urgence a d'ailleurs posé qu'un stock pouvait constituer une ... immobilisation !

Pour les dépenses engagées sur des immobilisations pour raisons de sécurité et d'environnement, l'instruction administrative du 30 décembre 2005 précise un alignement des définitions fiscales sur les solutions comptables. Ainsi, les dépenses de mise en conformité répondant à ces trois conditions sont à immobiliser (à défaut il s'agit de charges) :

- dépenses engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementales ;
- dépenses imposées par des obligations d'ordre légal ou réglementaire ;
- dépenses de la non-réalisation entraînerait l'arrêt immédiat ou différé de l'activité ou de l'installation de l'entreprise.

Ainsi, conformément à la solution comptable (voir Avis n° 2005-D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence du CNC), il est précisé que les dépenses de désamiantage des locaux constituent des charges et non des immobilisations (§40).

En ce qui concerne les grosses réparations, gros entretiens et grandes révisions, il existe deux possibilités de suivi (*PCG, art. 311-2*) : soit en tant que composant à l'actif (on parle de composants de « seconde catégorie »), soit en tant que provision (au passif du bilan). Au plan fiscal, le décret précité du 14 novembre 2005 (*D. n° 2005-1442, 14 nov. 2005, JO 25 nov. p. 18289*) a confirmé la non reconnaissance d'un composant pour ces dépenses futures. Aussi, l'instruction administrative (§ 42) confirme-t-elle que le suivi :

- est identique entre comptabilité et fiscalité s'il est choisi, au plan comptable, la comptabilisation d'une provision ;
- est complexe en cas d'identification d'un composant au titre des grosses réparations. Dans ce cas il faut considérer que le composant comptable n'existe pas au plan fiscal : il y a ainsi une réintégration des amortissements relatifs, en pra-

tiquant un amortissement fiscal sur la structure ; par ailleurs il est nécessaire de déduire la charge de gros entretien lorsqu'elle survient. Enfin il convient de réintégrer le coût de la valeur nette comptable des dépenses de gros entretien lorsqu'elles sont réalisées et la valeur des amortissements futurs pratiqués sur les dépenses immobilisées au plan comptable. 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 ». L'exemple donné dans l'annexe 1 de cette étude (voir p. 23 de ce numéro) donne une illustration pratique de cette analyse.

En matière de **durée d'amortissement**, le principe de l'identité entre comptabilité et fiscalité est rapporté (§ 98 et 99). En effet, au plan comptable, il faut retenir la durée réelle, alors que fiscalement, hors le cas des immeubles de placement, les durées d'usage restent la référence applicable.

Lorsque la **durée réelle est plus longue que la durée d'usage**, il faut utiliser le compte de l'amortissement dérogatoire ; néanmoins, « il sera (...) admis que les entreprises qui retiendraient une durée réelle d'amortissement plus longue que la durée d'usage applicable ne soient pas pénalisées par l'application des dispositions de l'article 39 B, sauf cas manifestement abusif. L'amortissement fiscalement différé pourra donc être déduit au fur et à mesure de l'amortissement comptable. Cette durée réelle d'amortissement doit être équivalente à celle retenue dans les comptes consolidés pour les entreprises établissant de tels comptes ».

En revanche, lorsque la durée réelle est **plus courte que la durée d'usage** (situation qui devrait être très rare en pratique), il faut réintégrer le montant excédentaire de l'amortissement fiscal ; il est admis que « cette fraction de l'amortissement comptable ainsi reportée du point de vue fiscal sera admise en déduction lors de la cession de l'immobilisation ».

Pour les composants, la durée d'amortissement doit correspondre à la durée à courir jusqu'à leur remplacement étant précisé que « cette durée normale d'utilisation devrait correspondre dans la plupart des cas à la durée comptable ». En outre, « dans le cas où la durée normale d'utilisation du premier composant identifié à l'origine ou à la suite d'un accident serait supérieure à la durée d'usage de la structure (...), il sera admis que ce composant puisse être amorti sur la durée d'usage de la structure, et

non sur sa durée propre d'utilisation. Cette différence entre la durée d'amortissement fiscale et la durée comptable sera constatée par voie d'amortissements dérogatoires » (§ 111).

En ce qui concerne les **modalités d'amortissement**, le PCG fixe le principe du calcul linéaire à défaut d'une autre méthode plus appropriée (progressif, dégressif, variable, ...). Du point de vue fiscal, aucune disposition n'interdit l'application du mode d'amortissement retenu en comptabilité, que ce mode soit linéaire ou variable. Toutefois, le mode d'amortissement linéaire constitue la référence de calcul pour l'application de la règle de l'amortissement minimal (CGI, art. 39 B). En outre, l'amortissement traduisant la dépréciation des immobilisations, l'entreprise qui aurait recours à un mode d'amortissement variable non linéaire devrait justifier de la pertinence de cette méthode au regard de la dépréciation de son actif.

Il est ainsi autorisé de retenir l'**amortissement dérogatoire** pour le calcul au titre d'un **composant**, soit lorsque l'immobilisation dans sa globalité est éligible à ce système soit lorsque le composant lui-même y est éligible (§ 125). Le coefficient à retenir est celui fixé en fonction de la durée d'amortissement du composant, et non de la durée d'amortissement de la structure.

Les **installations complexes spécialisées (ICS)** concernent les unités complexes fixes d'usage spécialisé pouvant comprendre des constructions, matériels ou pièces qui, même séparables par nature, sont techniquement liées pour leur fonctionnement et que cette incorporation de caractère irréversible rend passibles du même rythme d'amortissement. Le Comité d'urgence du CNC (Avis n°2005-D, 1^{er} juin 2005) a précisé que de, manière exceptionnelle, il pouvait être admis de pratiquer l'amortissement sur une durée et un mode unique ; fiscalement, l'instruction précise que « le même traitement sera appliqué en matière fiscale. Les installations complexes spécialisées pourront donc (...) être amorties selon un plan unique, et le cas échéant, bénéficier dans leur ensemble du régime de l'amortissement dégressif lorsque l'élément prédominant est éligible à ce système d'amortissement » (§ 130). En tout état de cause, par le mécanisme de l'amortissement dérogatoire tel qu'indiqué ci-dessus, les actifs visés demeurent amortissables fiscalement sur les durées d'usage.

Le cas particulier des immeubles de placement sera présenté dans la 2^e partie de cette étude à paraître dans le prochain numéro des ►

Nouvelles Fiscales.

Pour les **brevets acquis**, l'instruction confirme un amortissement sur une durée de **cinq années** à la condition que la même durée d'amortissement soit retenue en comptabilité (§ 138) ; il ne semble pas admis, sur ce point, la pratique des amortissements dérogatoires. Enfin, dans le cas des **plus et moins-values de cessions des BIC**, la date de remplacement des

composants n'est pas retenue pour déterminer la qualification à court ou à long terme du résultat de cession (§ 131), puisque l'immobilisation reste considérée comme un tout.

→ Nouvelles définitions comptables des dépréciations et conséquences fiscales

La synthèse des nouveautés se présente comme suit :

ANCIENNES RÈGLES COMPTABLES	NOUVELLES RÈGLES COMPTABLES	NOUVELLES RÈGLES FISCALES	DIFFICULTÉS PARTICULIÈRES
<p>- Exceptionnellement, si la valeur vénale est inférieure à la valeur d'inventaire, une immobilisation amortissable peut faire l'objet, en complément de l'amortissement, d'une provision lorsque la dépréciation n'est pas jugée définitive.</p> <p>- La reprise de la provision s'opère ultérieurement en fonction des amortissements pratiqués au fur et à mesure.</p>	<p>- À chaque clôture, la VNC de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle (4) et la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié.</p> <p>- En cas de renversement de la dépréciation, il doit y avoir reprise de la provision et dotation des amortissements non pratiqués antérieurement par le fait d'avoir diminué la base amortissable (par un recalcul d'amortissements qui auraient été obtenus si la dépréciation n'avait pas été constatée).</p>	<p>Pour être déductible, une provision doit être constituée pour faire face à une charge nettement précisée que des événements en cours rendent probables (CGI, art. 39-1-5°) ; il n'existe pas d'interdiction de principe en ce qui concerne la possibilité de constater une dépréciation en supplément de l'amortissement (§ 171).</p>	<p>Que la dépréciation ait été ou non déduite l'amortissement fiscal, ultérieur se calcule sur la base de la valeur nette.</p>

Pour la détermination de la dépréciation au plan fiscal, « le caractère probable de la perte doit être étayé par l'existence d'une **dépréciation effective**, par référence soit à des **événements particuliers** ayant affecté la valeur de l'immobilisation, soit à une **valeur de marché** s'il en existe une, soit à une **valeur d'expertise indépendante** » (§ 145). De plus, l'Administration fiscale précise que :

- les dépréciations fondées sur des manques à gagner (ou diminutions de recettes) ne sont pas fiscalement déductibles conformément à la jurisprudence constante du Conseil d'État sur les provisions pour pertes. Dans ces situations, la dépréciation sera admise à hauteur de la seule valeur vénale, le différentiel entre la valeur d'usage et la valeur vénale étant non déductible ;

- sur le plan fiscal, la valeur vénale doit être déterminée, abstraction faite des coûts de sortie. Dans ces conditions, la fraction de la dépréciation correspondant aux coûts nets de sortie ne peut être admise en déduction.

Et dans l'instruction (§ 146), l'Administration

a confirmé que la dépréciation est limitée à la valeur nette fiscale de l'immobilisation, après avoir pris en considération les amortissements dérogatoires.

En cas de dotation simultanée aux amortissements et aux dépréciations sur un même bien, « le plan d'amortissement fiscal sera modifié de façon prospective, comme sur le plan comptable, de façon à tenir compte de la minoration de la base amortissable résultant de la dépréciation », quel que soit le traitement fiscal de la provision pour dépréciation, c'est-à-dire que celle-ci soit déductible ou non du résultat fiscal. Les dispositions de l'article 39 B ne seront par conséquent pas appliquées à l'amortissement correspondant à la fraction initiale d'amortissement sur laquelle est imputée la dépréciation, sauf application abusive de ces nouvelles dispositions comptables (§ 94).

(4) La valeur actuelle est la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, cette dernière étant appréciée sur la base de l'estimation des flux futurs de trésorerie.

Des compléments de précisions fiscales sont attendues.

ANNEXE

Exemple d'application : suivi des gros entretiens (§ 43)

Soit une entreprise A qui acquiert une immobilisation corporelle pour un prix d'acquisition de 2 000 K€, réparti en un composant de première catégorie C1 (remplacement) et la structure, pour respectivement 500 K€ et 1500 K€. Le composant est amorti sur cinq ans, la structure est amortie comptablement sur dix ans, mais peut être amortie fiscalement sur sa durée d'usage de huit ans.

Par ailleurs, des dépenses de gros entretien de l'immobilisation sont évaluées à 200 K€ par l'entreprise, qui choisit de les comptabiliser à l'actif sous la forme d'un composant de

deuxième catégorie (C2). Ces dépenses doivent être amorties sur une durée de quatre 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 1^{er} janvier N ; la date de clôture des exercices est fixée au 31 décembre.

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 2000, réparti en sous-comptes de la manière suivante :

- structure : 1500 - 200 = 1300
- 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
<i>Dotation</i>	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130
<i>Cumul</i>	130	260	390	520	650	780	910	1040	1170	1300
<i>VNC</i>	1170	1040	910	780	650	520	390	260	130	0

Composant C1

	N	N+1	N+2	N+3	N+4
<i>Dotation</i>	100	100	100	100	100
<i>Cumul</i>	100	200	300	400	500
<i>VNC</i>	400	300	200	100	0

Composant C2

	N	N+1	N+2	N+3
<i>Dotation</i>	50	50	50	50
<i>Cumul</i>	50	100	150	200
<i>VNC</i>	150	100	50	0

Remplacement des composants

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 1^{er} janvier N+4 ; la valeur du nouveau composant est fixée à 240 K€, correspondant au montant des dépenses engagées lors du gros entretien, amortissable sur quatre 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
<i>Dotation</i>	50	50	50	50	60	60	60	60
<i>Cumul</i>	50	100	150	200	60	60	180	240
<i>VNC</i>	150	100	50	0	180	120	60	0

Traitement fiscal

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

Les composants de deuxième catégorie ne sont pas reconnus sur le plan fiscal et ne peuvent faire l'objet d'un plan d'amortissement propre (CGI, ann. II, art. 15 bis).

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 huit 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 première catégorie) ou pour les coûts effectifs d'entretien (composant de deuxième 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 quatre 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									
Amortissements pour dépréciation	-50	-50	-50	-50	-60	-60	-60	-60	-440
VNC comptable 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 deuxième catégorie a été amortie fiscalement sur huit ans. Par ailleurs, les

charges d'entretien effectives sont déductibles lorsqu'elles sont engagées, selon les règles de droit commun.

COMMENTAIRE

Indéniablement, les relations entre la comptabilité et la fiscalité demeurent complexes : par moment harmonieuses, par moment dangereuses... Les réformes 2005 donnent une importance capitale aux options comptables qui, pour la plupart d'entre elles, constituent des décisions de gestion opposables à l'Administration fiscale. Les praticiens du droit comptable et du droit fiscal ont donc tout intérêt, dans les entreprises, à se connecter de manière forte, d'autant que les choix (fixation des durées réelles, niveau et mode de décomposition, etc.) opérés au niveau des comptes consolidés seront à prendre en considération dans les comptes sociaux, et donc au plan fiscal...


Si le recours à la technique de l'amortissement dérogatoire permet d'assurer une forme de neutralité fiscale de la réforme comptable des amortissements, elle suppose, en pratique, la mise en place de systèmes logiciels performants ; il faut toutefois considérer que dans la plupart des entreprises :

- la décomposition des actifs n'a pas à être systématisée, grâce à l'application du seuil de signification. Sont en pratique visés les immeubles, certains gros matériels industriels complexes, certains matériels de transport spécifique ;
- le suivi des gros entretiens peut, pour simplifier les traitements, être opéré par voie de provision ;
- le cumul sur un même bien d'amortissements et de dépréciations est réservé à des cas exceptionnels ;

- le remplacement ponctuel de pièces importantes nécessitera une immobilisation, avec une sortie estimée du composant initial qu'il ait été ou non mis en évidence de manière séparée ; il faut donc être particulièrement vigilant au suivi des dépenses d'entretien imputés aux comptes de frais généraux ;
 - les durées réelles et les durées d'usage sont, pour les biens courants, assez proches ;
 - la prise en considération des valeurs résiduelles en diminution de la base amortissable est à réserver à des cas particuliers ;
 - l'option pour l'inscription en charges des frais accessoires d'immobilisations est à conseiller, tant au plan de l'optimisation fiscale (surtout pour les actifs non amortissables, comme les fonds commerciaux, les terrains et les titres) qu'au regard de la stricte appréciation du principe comptable de la prudence.
- La situation actuelle est en fait très proche des termes utilisés dans ce dialogue écrit par Ionesco dans L'impromptu de l'Alma :
- seuls comptent les principes
 - c'est-à-dire ce qu'on pense d'une œuvre
 - car l'œuvre en elle-même ...
 - cela n'existe pas ...
 - elle est dans ce qu'on en pense ...
 - dans ce qu'on en dit ...
 - dans l'interprétation qu'on veut bien lui donner.
 - qu'on lui impose...
 - qu'on l'impose au public...
 - d'accord, d'accord je vous approuve... je vous le répète, je vous obéirai, je vous le prouverai...

Conséquences fiscales des réformes comptables 2005 (2^{de} partie)

La mise en œuvre, au 1^{er} janvier 2005, des nouvelles règles comptables en matière de suivi des coûts de démantèlement et d'immeubles de placement entraîne des conséquences importantes sur leur traitement fiscal.


Éric DELESALLE,
 Expert-comptable
 Associé, Cabinet
 DELESALLE,
 DUPUI,
 BORREMANS,
 Professeur agrégé,
 CNAM-INTEC,
 Commissaire aux
 comptes.

Les nouvelles règles comptables en matière de définition et d'évaluation des actifs, des amortissements et des dépréciations sont applicables aux entreprises pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005. La première partie de l'étude a présenté le cadre général de la connexité comptabilité / fiscalité sur ces réformes (voir *Les Nouvelles Fiscales* n° 951, p. 15). Il est développé ci-après, avec des renvois éventuels aux paragraphes concernés de l'instruction administrative du 30 décembre 2005, les questions particulières au titre du champ d'application, de la première mise en œuvre au 1^{er} janvier 2005, du suivi des coûts de démantèlement, et du traitement particulier des immeubles de placement. En annexe à la fin de l'étude, il est proposé dix solutions pratiques pour une mise en application simple des nouvelles règles ainsi synthétisées (voir p. 31 de ce numéro).

→ Champ d'application des réformes

Les nouvelles dispositions s'appliquent, au plan comptable, à tous les commerçants, personnes physiques ou morales, qui relèvent du Code de commerce et de l'application du Plan comptable général (*Règl. CRC n° 99-03, 29 avr. 1999*). Elles s'appliquent aussi, par assimilation des référentiels comptables, aux associations et fondations qui appliquent soit obligatoirement soit par option le règlement CRC n° 99-01. Sont aussi concernées les sociétés civiles immobilières qui dépassent les mêmes seuils que ceux visés pour les associations et

celles qui ont retenu dans leurs statuts, ou dans un acte juridique de même type, l'application d'une comptabilité répondant aux prescriptions du PCG ou de « principes comptables généralement admis ». Sont aussi, à notre avis, assujetties à ces nouvelles dispositions les personnes morales exerçant une activité agricole dont, notamment, les sociétés coopératives. L'Administration fiscale (*Instr. 30 déc. 2005, BOI 4 A-13-05*) complète ces entités par les prescriptions suivantes :

- toutes les entreprises, quelle que soit leur forme juridique, imposables à l'impôt sur le revenu dans la rubrique des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) ou à l'impôt sur les sociétés ; sont ainsi concernés les artisans, les établissements stables français d'entreprises étrangères... ;
- pour les entreprises relevant des bénéficiaires agricoles, sont concernées celles « dont les résultats sont déterminés par application des règles prévues en BIC (*CGI, art. 72, I*), et sous réserve de l'application des règles fiscales spécifiques à ces activités » (§ 1) ;
- pour les contribuables relevant de la rubrique des BNC (bénéficiaires non commerciaux), notamment au titre de la nouvelle analyse des amortissements puisque ceux-ci relèvent des « règles applicables en matière de BIC conformément aux dispositions du 2° du 1 de l'article 93 du CGI » (§ 1).

Au plan pratique, il est évident qu'une société civile immobilière partiellement assujettie à l'IS devra appliquer les nouvelles définitions et évaluations sur l'ensemble du patrimoine de la société, une application proportionnelle



Instr. 30 déc. 2005,
BOI 4 A-13-05.

→ Repère :
Lamy fiscal 2005
§ 289 et 311.

n'étant pas réalisable.

Au plan matériel pour les titulaires de BNC, l'Administration fiscale (*Instr. 30 déc. 2005, BOI 4 A-13-05*) indique que le tableau des amortissements prévu dans la déclaration n° 2035 ne permet pas de distinguer l'amortissement dérogatoire fiscal. Il convient, par conséquent, de porter dans cette déclaration le montant global de l'amortissement déterminé selon les règles fiscales exposées ci-dessous, amortissement dérogatoire compris. S'agissant des **composants**, ils doivent être **identifiés** sur le tableau des immobilisations et des amortissements **comme des immobilisations distinctes amorties séparément** (§ 84).

Ainsi, pour les BNC, la réforme est plus limitée que pour les entités commerciales, puisqu'elle ne concerne principalement que les traitements suivants :

- option globale pour l'inscription des frais accessoires d'achat d'immobilisations ; à savoir : droits de mutation et d'enregistrement, honoraires de notaire, frais d'insertion et d'affiches, frais d'adjudication, commissions versées à un intermédiaire, droits de succession ou de donation versés au notaire à l'occasion de la transmission à titre gratuit du fonds incorporel en immobilisations ou en charges ;
- analyse des immobilisations par composant ;
- traitement des dépenses significatives d'entretien et de remplacement de pièces.

En outre, la mise en œuvre de ces nouvelles règles au 1^{er} janvier 2005 est obligatoirement prospective sans possibilité d'opérer des calculs rétrospectifs.

L'instruction précise que l'étalement des frais d'établissement sur une durée de cinq ans est maintenue (§ 47).

Les nouvelles règles comptables s'appliquent aussi aux associations et fondations :

- soumises à l'IS commercial ;
- ou soumises de droit ou sur option à l'application des prescriptions comptables du règlement CRC n° 99-01 (*Règl. CRC n° 99-01, 16 févr. 1999*).

→ Première application : exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005

Les nouvelles règles comptables s'appliquent aux **exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005**. Sauf cas particulier, ce sont donc les entreprises ayant un exercice correspondant à l'année civile qui seront les premières concernées par le nouveau dispositif.

Comptablement, l'avis du Comité d'urgence

du CNC de juillet 2003 (*Avis CUCNC n° 2003-E, 9 juill. 2003*) a distingué **trois méthodes possibles** pour la première application des nouvelles règles relatives aux actifs et aux amortissements (voir *infra* pour le cas particulier des coûts de développement et des charges à répartir), sur la base des prescriptions formulées dans la norme IFRS 1 et des pratiques étrangères :

- solution 1 : méthode de la « juste valeur » ;
- solution 2 : méthode de la « réallocation des valeurs comptables » ;
- solution 3 : méthode de la « reconstitution du coût historique amorti ».

Cet avis a précisé que le choix pour la solution applicable est obligatoirement global et ne peut donc pas être différencié d'un actif à l'autre, contrairement au référentiel IFRS.

Pour le cas des BNC, les nouvelles règles ne peuvent être appliquées que de manière prospective ; en conséquence, les dispositions de l'article 237 septies du CGI ne s'appliquent pas aux BNC (§ 162).

La méthode de la « juste valeur » n'existe pas en tant que telle dans le droit comptable français. Elle consiste à enlever le coût historique des immobilisations existantes au 1^{er} janvier 2005 ou à l'ouverture de l'exercice d'application des nouvelles dispositions et à imputer, à la place, la valeur d'utilité des actifs concernés. Selon la norme IFRS 1, cette méthode peut être mise en œuvre pour **certaines immobilisations**. En droit français, la méthode visée est celle de la **réévaluation libre des immobilisations**, qui présente les principales caractéristiques suivantes :

- c'est une méthode optionnelle ;
- obligatoirement globale sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières, à l'exclusion des immobilisations incorporelles ;
- l'écart, c'est-à-dire la plus-value nette, est à imputer dans un compte de capitaux propres (compte 105) ;
- cet écart est imposable en totalité au taux d'impôt de droit commun sans étalement, ni régime particulier ;
- les actifs réévalués sont amortissables ou le cas échéant dépréciables sur la base de leur nouvelle valeur comptable.

L'Administration fiscale n'a pas apporté pas de commentaires particuliers (*Instr. 30 déc. 2005, BOI 4 A-13-05*) sur cette éventuelle option, car sa mise en œuvre, sera en pratique réservée à ces cas particuliers du fait du régime fiscal d'imposition immédiate des plus-values, et notamment sur les actifs non amortissables (terrains, titres immobilisés...). ▶

La méthode de la « réallocation des valeurs comptables » correspond à une méthode prospective, c'est-à-dire qu'aucun changement de valeur n'est opéré entre le 31 décembre 2004 et le 1^{er} janvier 2005. L'analyse par composant s'opère par une ventilation de la valeur brute d'une part, et des amortissements d'autre part, entre les éléments décomposés et la structure ; chacune des lignes doit ensuite être amortie à compter de 2005 sur la base de la durée résiduelle de vie. Pour les immobilisations totalement amorties, la réallocation n'est donc pas nécessaire à l'ouverture de l'exercice ; mais, en tout état de cause, lors du remplacement des composants, il faut opérer une sortie comptable de la valeur brute et des amortissements qui sera de même montant pour les immobilisations totalement amorties.

Il faut noter que cette méthode, même si elle n'est pas reconnue par le référentiel IFRS, est beaucoup plus simple et est donc à conseiller, sauf cas particuliers.

La méthode de la « reconstitution du coût historique amorti » correspond à une méthode rétrospective. Cela revient donc à rechercher la valeur brute et les amortissements au 1^{er} janvier 2005 pour le montant qui correspondrait à celui qui aurait été obtenu si les nouvelles méthodes de valorisation avaient été appliquées depuis l'origine. Une telle méthode suppose une identité de traitement entre le recalcul antérieur de la valeur brute (incorporation éventuelle des frais accessoires, dernière valeur des composants remplacés...) et le recalcul des amortissements (avec l'analyse par composants, la prise en considération des durées réelles d'amortissement...). Cette méthode est assez lourde à mettre en œuvre en application. Elle est reconnue par le référentiel IFRS. L'écart net résultant des recalculs, tant positif que négatif, est à imputer dans un compte de « report à nouveau » (compte 110), et ne transite donc pas par le compte de résultat comptable (*CGI, art. 237 septies ; L. n° 2004-1485, 30 déc. 2004, art. 42*).

Fiscalement, cet écart est imposable (écart positif) ou déductible (écart négatif). Une mention sur le tableau n° 2058 est donc à opérer à ce titre. Si le montant net est inférieur ou égal à 150 000 €, l'entreprise peut décider de procéder à une réintégration ou à une déduc-

tion totale sur l'exercice 2005 ; à défaut d'option ou en cas de montant net supérieur, le montant de l'écart est échelonné sur cinq années (20 % par an de 2005 à 2009 inclus). L'Administration fiscale précise que l'étalement ne s'applique qu'aux seules conséquences de l'application de la méthode par composants, « à l'exclusion des autres changements liés à la définition, la valorisation des actifs, ou le changement d'options comptables » (§ 169).

L'étalement porte sur les cinq exercices ou périodes d'impositions, même si ceux-ci ont une période cumulée inférieure à soixante mois. Il est précisé que « l'application de ce dispositif n'est pas subordonné au maintien des immobilisations à l'origine de la minoration ou majoration du résultat à l'actif du bilan. Dès lors, la cession de ces immobilisations après la date du changement de méthode n'est pas susceptible de remettre en cause l'étalement pratiqué » (§ 170).

Pour le cas des **immobilisations non décomposables** qui font l'objet d'une reconstitution du coût historique amorti au titre de la prise en compte de la durée réelle d'amortissement, il convient, en principe, d'opérer un recalcul **des amortissements dérogatoires** à enregistrer en contrepartie du compte de report à nouveau ; ainsi, « la minoration du compte d'amortissement pour dépréciation est compensée par une augmentation du compte d'amortissements dérogatoires » (§ 167).

Les **provisions pour grosses réparations** de « première catégorie » destinées à couvrir des remplacements d'actif sont obligatoirement annulées au 1^{er} janvier 2005, en contrepartie du poste de report à nouveau ; si elles ont été déduites du résultat fiscal lors de leur dotation, il convient de procéder à une réintégration totale sur le tableau n° 2058 de l'exercice 2005. Les provisions pour grosses réparations de « seconde catégorie » destinées à couvrir des dépenses de révision, de grande réparation demeurent connectées entre comptabilité et fiscalité si leur suivi est pratiqué en comptabilité par un compte de provisions 157, puisque l'analyse par composant de ces dépenses futures n'est pas reconnu au plan fiscal (*D. n° 2005-1428, 14 nov. 2005, JO 19 nov.*).

La situation s'analyse comme suit :

	MÉTHODE DE RÉALLOCATION	MÉTHODE DE RECONSTITUTION
Les provisions pour gros entretien sont inscrites en compte de provision 157.	<p>Pas de mouvement comptable au 1^{er} janvier 2005.</p> <p>La dotation de l'exercice 2005 est déductible dans les conditions de droit commun.</p>	<p>En cas de besoin : la provision nécessaire est enregistrée en contrepartie du report à nouveau ; ce montant est fiscalement déductible de manière extra-comptable dans les conditions de droit commun.</p>
Les gros entretiens sont considérés comme un composant.	<p>La provision existante est, en principe, virée en « amortissement » ; si elle excède la valeur nette comptable, le montant résiduel est imputé en report à nouveau.</p> <p>Ce montant est imposable au plan fiscal par mention sur le tableau n° 2058 si la provision a été déduite à l'origine.</p>	<p>La provision existante est annulée en contrepartie du report à nouveau ; les amortissements sur le composant « gros entretien » sont calculés en contrepartie du même poste de report à nouveau.</p> <p>Fiscalement :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'annulation de la provision est imposable par mention sur le tableau n° 2058 si, à l'origine, la dotation avait été déduite ; - les amortissements doivent être recalculés au plan fiscal en dehors du composant « gros entretien ». Puisqu'il s'agit d'un élément non identifié au plan fiscal, seul l'amortissement sur la base de la durée de la structure est admis en déduction du tableau n° 2058.

Pour ce qui concerne les charges à répartir, autres que les frais accessoires d'immobilisations, qui ne répondent plus aux critères de reconnaissance d'un actif, deux cas sont prévus (CGI, art. 237 septies) :

- soit les charges à répartir concernées avaient déjà été intégralement déduites du résultat fiscal antérieur à 2005 (ce qui doit être le cas pour la généralité des cas) : l'impact négatif

imputé en report à nouveau ne peut pas être déduit du résultat fiscal ;

- soit les charges à répartir avaient fait l'objet d'un échelonnement identique entre comptabilité et fiscalité antérieurement à 2005 : l'impact négatif est fiscalement déductible de manière extra-comptable (par mention sur le tableau n° 2058).

Le cas du solde 4812 – Frais d'acquisition d'immobilisations doit être analysé comme suit :

MÉTHODE DE RÉALLOCATION		MÉTHODE DE RECONSTITUTION	
Option pour l'inscription à l'actif des frais	Option pour l'imputation en charge des frais	Option pour l'inscription à l'actif des frais	Option pour l'imputation en charge des frais
ANALYSE COMPTABLE			
Imputation de la valeur nette comptable au coût de l'immobilisation (et amortissement ultérieur sur cette base).	Imputation de la valeur nette comptable au compte de report à nouveau.	Imputation de la valeur brute des frais au poste de l'immobilisation concernée ; recalcul des amortissements y afférents par composant (le cas échéant) ; annulation des amortissements constatés sur le poste de charges à répartir ; impact net imputé au poste de report à nouveau.	Imputation de la valeur nette comptable au compte de report à nouveau.
ANALYSE FISCALE			
Comme en comptabilité (pas de mention sur le tableau n° 2058 en 2005).	Déduction extra-comptable (sur le tableau n° 2058) de ce montant net au titre de l'exercice 2005.	Comme en comptabilité : le compte de report à nouveau est imposable ou déductible par report sur le tableau n° 2058 de l'exercice 2005.	Déduction extra-comptable (sur le tableau n° 2058) de ce montant net au titre de l'exercice 2005.

Le suivi des principales autres modifications se résume comme suit :

	COMPTABLE	FISCAL
Frais de recherche et développement à éliminer de l'actif (au 1 ^{er} janvier).	Imputation en report à nouveau.	Déductible sur le tableau n° 2058 A.
Coûts de développement reconnus au 1 ^{er} janvier (méthode rétrospective).	Imputation en report à nouveau.	Imposable sur le tableau n° 2058 A.
Charges financières exclues des actifs au 1 ^{er} janvier.	Imputation en report à nouveau.	Pas de déduction, puisque le montant a déjà été déduit.
Charges financières incluses au coût des actifs éligibles au 1 ^{er} janvier (méthode rétrospective).	Imputation en report à nouveau.	Imposable sur le tableau n° 2058 A.
Escomptes obtenus en diminution de la valeur des actifs au 1 ^{er} janvier (méthode rétrospective).	Imputation en report à nouveau et recalcul des amortissements s'il s'agit d'une immobilisation.	Déductible sur le tableau n° 2058 A et incidence des amortissements incluse dans l'analyse de l'impact net cité ci-dessus.

Bien entendu, dans le cas de coûts d'emprunt incorporés au coût de production d'un actif et que l'entreprise décide de ne plus activer au cours de l'exercice 2005, il n'y a aucune déduction fiscale à opérer, puisque le montant a déjà été déduit antérieurement (§ 167).

Au plan comptable, le compte de report à nouveau va faire l'objet d'une inscription de contrepartie pour son montant brut des impacts. Le Comité d'urgence du CNC (*Avis CUCNC,*

n° 2005-D, 1^{er} juin 2005) a précisé pour que l'étalement de la réintégration ou de la déduction (*CGI, art. 237 septies*), l'impôt différé doit être suivi comme suit :

- s'il s'agit d'un impact positif (boni imposable) : « une provision pour impôt à payer doit donc être comptabilisée dès lors que le paiement est probable » ; à notre avis, il convient ainsi d'enregistrer l'écriture suivante :
 . débit : compte 11 de report à nouveau

. crédit : . compte 444 - Dette d'IS pour 1/5^e de l'IS dû (à savoir l'impôt exigible de l'année 2005)

. compte 155 - Provision pour impôt pour l'estimation de l'IS au titre des 4/5^e du montant.

- s'il s'agit d'un impact négatif (mali déductible) : « aucune écriture n'est enregistrée », et la créance d'impôt n'est donc pas constatée.

Pour les autres mouvements du report à nouveau soumis à réintégration ou à déduction au plan fiscal, le Comité d'urgence ne donne aucune précision (*Avis CUCNC n° 2005-D, 1^{er} juin 2005*) il nous semble cependant logique d'appliquer une règle de rattachement de l'impôt à son origine comptable.

Aussi, et puisqu'il s'agit d'un impôt exigible, les éléments n'entrant pas dans le champ de l'étalement sur cinq ans les écritures comptables sont les suivantes :

- en cas d'impact positif (boni imposable) : la dette d'impôt (compte 444) est constatée par le débit du compte 11 de report à nouveau ;

- en cas d'impact négatif (mali déductible) : la créance d'impôt, pour autant qu'elle soit imputée sur les autres résultats imposables de l'exercice, est constatée par le crédit du compte 11 de report à nouveau et ne fait l'objet d'une telle écriture qu'à hauteur de l'imputation en cas d'excédent, aucune créance d'impôt différé ne pouvant être constatée.

En tout état de cause, au plan fiscal, c'est le montant brut de l'impact qu'il faut reporter sur le tableau n° 2058 (§ 169).

→ Traitement des coûts de démantèlement

Le Comité d'urgence du CNC distingue deux cas (*Avis CUCNC n° 2005-H, 6 déc. 2005*):

- d'une part, le cas de la dégradation progressive : les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sont à comptabiliser sous forme d'une provision (compte 15) au passif du bilan ;

- d'autre part, le cas de la dégradation immédiate : ces coûts sont à provisionner immédiatement, en contrepartie d'une majoration du coût d'entrée de l'actif concerné.

En termes d'évaluation, le Comité d'urgence retient le principe d'une **évaluation avec prise en compte de l'actualisation**, les effets de celle-ci entraînant une variation de la base de l'actif dans le cas de la dégradation immédiate avec modification prospective du plan d'amortissement. Aussi, lorsque l'actif est totalement amorti, les variations ultérieures du

passif doivent être constatées en contrepartie du compte de résultat. Toutefois, la mise en œuvre obligatoire du calcul actualisé est « reportée » dans l'attente de la conclusion d'un autre groupe de travail réuni au sein du Conseil national de la comptabilité.

Selon le Comité d'urgence (*Avis CUCNC n° 2005-H, 6 déc. 2005*), l'**ajustement de la valeur de la provision** dans le cas de la dégradation immédiate peut conduire :

- soit à une **augmentation de la valeur nette comptable** de l'immobilisation : « cela peut constituer un indice de perte de valeur, devant donner lieu à la réalisation d'un **test de dépréciation** » ;

- soit à une **diminution de la valeur nette comptable** de l'immobilisation : le montant déduit ne doit pas excéder la valeur nette comptable de l'actif ; il y a d'abord imputation sur l'actif de contrepartie, puis sur l'actif en principal. Le complément éventuel constitue une **reprise de provision** enregistré au niveau du compte de résultat.

Pour la première mise en œuvre de ces nouvelles règles, **seule la méthode rétrospective est applicable**, le Comité d'urgence excluant la pratique de la méthode de réallocation des valeurs comptables.

Des précisions ont été apportées dans le cas des actifs/passifs liés à une dégradation immédiate (*L. n° 2005-1720, 30 déc. 2005, art. 46 ; voir Les Nouvelles Fiscales n° 950, p. 50*). À noter qu'il n'y a pas de précision particulière pour le cas des dégradations progressives :

- à l'origine, la provision n'est pas déductible puisqu'elle n'est pas dotée par le compte de résultat ; en revanche, l'amortissement de l'actif de contrepartie sera déductible du résultat fiscal ;

- lors de sa reprise, cette provision sera imposable ;

- déduction linéaire de l'actif de contrepartie ;

- imposition immédiate de la provision en cas de diminution des coûts estimés pour un montant supérieur à la valeur nette comptable ; en revanche au plan comptable, il y a imputation sur l'actif comme mentionné précédemment. Ce dernier point, pouvant être assez complexe, fera l'objet de commentaires administratifs particuliers.

Au plan des impôts locaux, l'écriture relative à la valorisation symétrique de l'actif et du passif est neutralisée, et en conséquence, le supplément de valeur n'est pas à prendre en considération au niveau de la base d'imposition à la taxe professionnelle (*CGI, ann. II, art. 310 HF*). ▶

→ Traitement des immeubles de placement

Les immeubles relèvent, *a priori*, de la notion d'actifs décomposables. Ainsi, tant les PME que les autres entreprises doivent opérer la décomposition (dans les conditions et modalités récapitulées dans la 1^{re} partie de cette étude voir *Les Nouvelles Fiscales n° 951, p. 15*), et appliquer les durées réelles aux composants identifiés et à la structure. La spécificité du traitement fiscal des immeubles de placement réside dans le fait qu'il n'est **pas possible de maintenir les durées d'usage sur la structure** (aucun amortissement dérogatoire ne peut donc être pratiqué).

La notion d'immeuble de placement a été définie par la loi de finances pour 2006 (*L. n° 2005-1719, 30 déc. 2005, art. 25*; voir *Les Nouvelles Fiscales n° 950, p. 47*): « constituent des immeubles de placement les biens immobiliers inscrits à l'actif immobilisé et non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale, à l'exclusion des biens mis à la disposition ou donnés en location à titre principal à des entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI affectant ce bien à leur propre exploitation ».

Ainsi, selon l'Administration fiscale (*Instr. 30 déc. 2005, BOI 4 A-13-05*), sont visés « les actifs immobiliers utilisés par les entreprises pour en retirer des loyers ou valoriser le capital » ; sont donc exclus les biens destinés à la revente dans le cadre des activités de marchands de biens ou de promoteurs immobiliers, les hôtels exploités directement ou par une société qui est liée... (§ 120).

Lorsqu'une entreprise détient directement ou par personne interposée la majorité du capital de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision, ou lorsque les deux entreprises sont placées l'une et l'autre, dans ces conditions, sous le contrôle d'une même tierce entreprise (cas des sociétés sœurs), il existe des liens de dépendance (*CGI, art. 39, 12°*). Selon l'instruction précitée du 30 décembre 2005, « le caractère principal de l'occupation de l'immeuble par des entreprises liées s'apprécie par référence à la proportion des superficies louées aux entreprises liées par rapport à la superficie totale de l'immeuble. Ce caractère est, bien enten-

du, déterminé immeuble par immeuble. Par mesure de simplification, il sera considéré que les immeubles occupés effectivement à plus de 50 % par des entreprises liées à l'entreprise bailleuse ne sont pas considérés comme immeubles de placement.

Dès lors, ne seront considérés comme immeubles de placement que les immeubles dont l'occupation par les entreprises liées est inférieure ou égale à 50 % de la superficie. Cette condition d'occupation doit être appréciée au cours d'un exercice donné en tenant compte des changements d'affectation intervenus. Le seuil de 50 % doit, par conséquent, correspondre au taux d'occupation moyen par des entreprises liées au titre de l'exercice » (§ 121).

EXEMPLE

Qualification d'un immeuble de placement (§ 122) :

Une entreprise A détient un immeuble qu'elle donne en location. Elle clôture son exercice le 31/12/N.

Au titre de l'année N, l'occupation de l'immeuble qu'elle détient est répartie dans le temps de la façon suivante :

- du 01/01 au 30/04 : location à 100 % à des sociétés tierces ;

- du 01/05 au 31/08 : location à 60 % à des sociétés liées, et à 40 % à des sociétés tierces ;

- du 01/09 au 31/12 : location à 70 % à des sociétés liées, et à 30 % à des sociétés tierces.

Le taux d'occupation par des sociétés liées est de :

$(60\% \times 4/12) + (70\% \times 4/12) = 43,33\%$.

L'immeuble détenu par l'entreprise A est, par conséquent, considéré comme un immeuble de placement, car il n'est pas donné en location à titre principal à des sociétés liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI.

En ce qui concerne le **changement de qualité d'un même immeuble**, l'Administration fiscale indique qu'il n'y a **aucune correction rétrospective des amortissements pratiqués** :

- le plan d'amortissement est modifié de manière prospective. Il n'est plus possible de constituer un amortissement dérogatoire pour la différence de cadence d'amortissement de la structure entre sa durée d'usage et sa durée réelle dans le cas d'un immeuble d'exploitation devenant immeuble de placement, ou inversement dans l'autre hypothèse ;

- « la règle de l'amortissement minimal prévue à l'article 39 B du CGI est appliquée en tenant compte des modifications du plan d'amortissement » (§ 123).

ANNEXE

Dix solutions pratiques pour « faire simple » au titre de 2005

1. Opter pour l'imputation des frais accessoires d'achat d'immobilisations et de titres de placement en charges, aux fins d'« optimiser » la base fiscale imposable et de demeurer dans une application prudente du coût historique.
2. Restreindre, en termes d'amortissements, la décomposition aux immeubles, détenus par des PME ou non, et certains matériels industriels ou roulants spécifiques, sur la base d'un seuil de signification de 15 % du composant par rapport au prix en principal et d'une prévision de remplacement spécifique dudit composant par rapport à la structure.
3. Vérifier les imputations de dépenses dans les comptes de charges (615 ou 606), afin d'immobiliser le cas échéant les remplacements de composants, en tant que pièces significatives, que les actifs en principal concernés aient été ou non décomposés à l'origine (avec un recalcul estimé de la valeur brute et des amortissements des composants sortis). À ce titre, la règle de simplification autorisée par l'Administration fiscale (*Instr. 30 déc. 20005, BOI 4 A-13-05*) permettant de considérer que la valeur initiale est égale à la nouvelle valeur est bien pratique, même si elle est réservée aux PME...
4. Mettre en œuvre la décomposition dans un cadre de préparation des changements à venir de composants ; il ne faut donc pas utiliser de grilles standardisées dont le détail ne serait pas conforme à ce qui est pratiqué pour le suivi de l'actif ; ceci est notamment vrai pour les immeubles : les grilles de type « HLM » ne correspondent pas généralement à une gestion courante de composants, et il est préférable de recourir à une expertise pour obtenir une analyse par plateaux, par zone particulière, etc.
5. Opter pour le suivi des dépenses futures de gros entretiens et de grosses réparations par la technique comptable des provisions (en compte 157), à l'exclusion du système par composant qui n'est pas reconnu au plan fiscal.
6. Retenir, à la date d'ouverture de l'exercice d'application (soit le 1^{er} janvier 2005 pour les entreprises ayant un exercice correspondant à l'année civile), la méthode prospective de réallocation des valeurs comptables.
7. Considérer, sauf situation très particulière, que la valeur résiduelle d'un actif est égale à zéro ; ainsi l'immobilisation demeure amortissable sur sa valeur brute d'achat, et il n'est pas besoin de recourir à l'amortissement dérogatoire pour assurer l'amortissement fiscal minimal.

8. Éviter, sauf cas particulier, de cumuler pour un même actif une perte de valeur « amortissement » (irréversible) et une perte de valeur « dépréciation » (réversible) : une modification prospective du plan d'amortissement sera, en pratique, plus adaptée et plus neutre au plan fiscal.

9. Considérer que seules les pièces détachées ayant une durée d'utilisation sur plus de douze mois sont à qualifier d'immobilisation, pour autant qu'elles soient liées aux composants des actifs principaux.

10. Étudier avec attention les relations entre les durées d'amortissement consolidées, les durées d'usage, les durées réelles au plan des comptes sociaux : car les jeux d'écritures comptables finissent généralement par provoquer plus de maux que d'avantages réels.

À ce titre, la simplification ouverte aux PME de considérer que les immobilisations non décomposables demeurent amortissables sur leur durée d'usage pourrait être utilement reprise par toutes les entreprises, pour autant que l'harmonisation soit faite avec les comptes consolidés.

Rappel : par PME, il faut entendre les entreprises qui ne dépassent pas, à la clôture de l'exercice, deux des trois seuils suivants (*D. n° 2005-1757, 30 déc. 2005, art. 2*) :

- chiffre d'affaires (net des réductions sur ventes et hors taxes) : 7,3 M € ;
- total du bilan (colonne « net ») : 3,65 M€ ;
- effectif (moyenne arithmétique à la fin de chaque trimestre civil des salariés permanents liés à l'entreprise par un contrat de travail à durée indéterminée) : 50 salariés.

COMMENTAIRE

Si, en 2002, la réforme comptable des passifs a été mise en œuvre sans soucis majeurs, les réformes comptables 2005, par leur ampleur et leur technicité, relèvent d'une autre qualification. Si, dans le cadre d'une analyse globale, on peut considérer que la connexité assurée entre comptabilité et fiscalité est assurée, et permet donc *a priori* une simplicité du traitement pour les entreprises et une taxation fiscale du résultat économique, il s'avère que dans les détails des nouvelles dispositions, il existe des points complexes tant du fait des prescriptions comptables peu explicites que des positions fiscalement, le cas échéant, différentes qui vont nécessiter des attentions vigilantes au moment des arrêts de comptes.

Les « dix conseils » formulés ci-avant ont une vocation générale et s'inscrivent dans la recherche de la simplification des traitements. Ils doivent faire l'objet d'une analyse au cas par cas, car les options possibles, notamment au titre de la première application, permettent aux entreprises de choisir leur « voie ». Le principal reste de ne pas se tromper, et de conserver l'objectif de comparabilité des comptes d'une part, et la raison du rapport coûts/avantages d'autre part, dans les critères principaux des choix dans les traitements fiscaux-comptables. Il faut aussi s'assurer de la validité permanente des choix opérés, car la réelle modernité est celle qui préserve l'avenir.

« On travaille mal dans une usine où l'on ne voit pas clair, et pour qu'on y voie clair, il faut un bon éclairage et une bonne comptabilité » (de A. Detoeuf, Propos de OL Barenton, Confiseur) : en ce début d'année, comptables et fiscalistes doivent donc s'unir afin que ces réformes apportent un meilleur éclairage, et restent Intelligibles, Fortement Raisonnées et Simples : n'est-ce d'ailleurs pas cela le meilleur... IFRS ?