

2005 : des paysages comptable et fiscal nouveaux pour les EPSCP

L'impact des lois de finances adoptées à la fin de l'année 2004

Plusieurs dispositions de la loi de finances pour 2005 et de la loi de finances rectificative pour 2004 sont susceptibles de concerner les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel.

La présente note a uniquement pour objet de les lister et de les présenter à grands traits. Pour recueillir de plus amples informations sur un point précis, il convient de se reporter aux revues ou aux documents spécialisés apportant des commentaires sur le sujet ou encore de poser une ou plusieurs questions à l'adresse suivante : <mailto:fiscalite@amue.fr>

1 – Loi de finances pour 2005

1.1- Une réduction suivie d'une suppression de la contribution additionnelle du montant de l'impôt sur les sociétés (art. 25)

Fixée à 3 % pour les exercices clos depuis le 1^{er} janvier 2002, la contribution additionnelle sur l'IS est réduite à 1,5 % pour les exercices clos en 2005.

Il en va de même pour le taux de **l'acompte sur cette contribution**¹. Ainsi, le montant de cet acompte est abaissé de 3 à 1,5 % de l'impôt de référence servant de base au calcul de la contribution, c'est-à-dire de l'IS effectivement dû, calculé sur les résultats de l'exercice clos le 31 décembre 2004.

La contribution sera définitivement supprimée pour les exercices clos en 2006. En revanche, la **contribution sociale de 3,3 %**² est quant à elle maintenue.

1.2- Des avantages fiscaux liés à la création de pôles de compétitivité (art. 24, I et II)

Afin de lutter contre les délocalisations, la loi de finances pour 2005 prévoit la création de pôles de compétitivité constitués par le regroupement, sur un même territoire, d'entreprises, **d'établissements d'enseignement supérieur** et d'organismes de recherche publics ou privés engagés dans des projets de recherche et de développement innovants. Les dossiers de candidature à cet égard sont à déposer dans les préfectures de région avant le 28 février 2005 ([circulaire du 1^{er} Ministre du 25 novembre 2004](#)).

Ce dispositif s'accompagne, sous réserve que soient remplies deux conditions cumulatives exposées infra, notamment d'un train d'avantages fiscaux dont pourront bénéficier, au regard de certaines de leurs activités les EPSCP participant à un projet de recherche et de développement au sein de ces pôles de compétitivité.

Prévus à [l'article 44 undecies](#) du code général des impôts, ces avantages sont les suivants :

- une exonération totale d'impôt sur les sociétés sur les résultats des trois premiers exercices bénéficiaires³ et un abattement de 50 % sur les résultats des deux exercices bénéficiaires suivants⁴ ;

¹ http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/ImpotSociete_ModalitesPratiques_EPSCP.pdf

² http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/ImpotSociete_ModalitesPratiques_EPSCP.pdf

³ L'exonération s'applique pour la première fois aux résultats de l'exercice clos à compter de la date de délimitation des zones de recherche et de développement par décret en Conseil d'État.

⁴ . Le régime instauré permet d'exonérer totalement ou partiellement cinq années de **résultats bénéficiaires**, sans que celles-ci soient nécessairement consécutives. Au surplus, les années dont le résultat est déficitaire (après déduction d'éventuels reports d'exercices antérieurs) ne sont pas retenues pour le décompte de la période d'application des allègements.

La période durant laquelle s'appliquent les exonérations s'ouvre à compter du début du mois au cours duquel intervient le démarrage des travaux de recherche propres au projet de recherche et de développement agréé par les services de l'État. Cette



- une exonération totale d'imposition forfaitaire annuelle (IFA) pendant la période d'exonération des bénéficiaires ([CGI, art. 223 nonies A](#)) ;
- une exonération pendant 5 ans de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe professionnelle, sur délibération des collectivités territoriales ([CGI, art. 1383 F](#) ; [art. 1466 E](#)) ;
- et un accès à la procédure de rescrit fiscal afin de pouvoir interroger l'administration fiscale pour s'assurer que les conditions requises pour bénéficier de cette nouvelle mesure sont bien remplies⁵.

Concrètement, le régime fiscal de faveur est subordonné au strict respect de deux conditions cumulatives :

- le projet de recherche et de développement auquel participe un EPSCP a été agréé par les services de l'État et l'établissement concerné collabore à ce projet tout au long de la période au titre de laquelle il sollicite le bénéfice de l'allègement d'IS ;
- l'EPSCP prétendant à ce régime de faveur est implanté, en tout ou partie, dans une zone de recherche et de développement située dans un pôle de compétitivité⁶.

De surcroît, il est impératif de déposer, dans les délais légaux, la déclaration de résultats n° 2065⁷ accompagnée de ses annexes et de la liasse fiscale.

Bien évidemment, seules les activités lucratives d'un établissement éligibles au régime de faveur peuvent être concernées par les exonérations fiscales

Il est à noter également que certains produits considérés comme étrangers à la réalisation de projets de recherche et de développement sont exclus des exonérations fiscales dont il fait état ci-dessus, y compris lorsque ceux-ci sont directement liés à l'exploitation de l'établissement dans la zone de recherche bénéficiant du régime de faveur.

Ainsi, sont exclus :

- les produits des actions ;
- les montants représentatifs de subventions d'exploitation, d'équilibre ou d'équipement allouées par l'État, les collectivités publiques ou les tiers. Selon, l'administration, il en va de même des dons, des legs et des remises de dettes ;
- les produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède celui des frais financiers engagés au cours du même exercice ou de la période d'imposition. Ces produits comprennent les revenus de valeurs mobilières autres que les actions et parts de sociétés, les intérêts de prêts et autres produits financiers (cautionnement,...).

Enfin, conformément aux dispositions de [l'article 244 quater B du CGI](#) modifié par l'article 24 –II.G de la loi de finances pour 2005 et de [l'article 244 quater K du même code](#), les exonérations d'impôt sur les sociétés évoquées ci-dessus peuvent se cumuler respectivement avec le [crédit d'impôt recherche](#) ou avec le [crédit d'impôt pour l'accès aux nouvelles technologies](#), étant précisé que [seul l'un ou l'autre de ces crédits d'impôt est cumulatif](#).

période ne peut pas excéder dix ans. Enfin, les exonérations fiscales en question sont prises en compte pour la détermination du plafond (100 000 € par période de trois ans) des aides d'importance mineure qualifiées de « minimis » octroyées à une entreprise que fixe [un règlement de la Commission européenne du 12 janvier 2001](#).

⁵ Le rescrit fiscal correspond à une procédure de consultation de l'administration fiscale pouvant se traduire par un accord tacite de celle-ci en cas d'absence de réponse de sa part dans un délai donné. Ainsi, au cas particulier, aucun rehaussement ne pourra être effectué par l'administration fiscale à l'encontre d'un établissement ayant appliqué l'exonération en matière d'IS, lorsque ladite administration ne répondra pas dans un délai de quatre mois à cet établissement qui, de bonne foi, aura demandé, à raison d'éléments écrits précis et complets sur la situation de fait s'il pouvait bénéficier du régime de faveur ([procédure dite de rescrit prévue à l'art. L 80 B, 5° nouveau du Livre des Procédures Fiscales](#)). **La nature de ces documents sera fixée par décret en Conseil d'État et, partant, cette nouvelle disposition relative à un accord tacite de l'administration entrera en vigueur lors de la parution de ce décret.**

⁶ Si un établissement exerce simultanément une activité dans une ou plusieurs zones de recherche et de développement et une autre activité en dehors de ces zones, il est tenu de déterminer le résultat exonéré en tenant une comptabilité séparée retraçant les opérations propres à l'activité éligible et en produisant pour celles-ci une déclaration de résultat distincte. A propos de cette obligation de tenir une comptabilité séparée, il convient de se reporter à la documentation de l'administration fiscale suivant laquelle l'identification d'une activité éligible à un régime de faveur peut se faire au moyen de sous-comptes (cf. l'instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 4 H-14-91, n°21 insérée dans la Documentation de base, [série 4 H, feuillet 1392 n° 52](#)).

⁷ http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/info_LiasseFiscale.pdf



1.3- Règles de rattachement des pénalités pour paiement tardif de factures (art.35)

La règle prévue à [l'article 237 sexies du code général des impôts](#) (issue de l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2002) est pérennisée au delà du 31 décembre 2004.

Autrement dit, les pénalités de retard afférentes à des créances et dettes nées à compter du 1^{er} janvier 2005 sont rattachées au résultat imposable du **fournisseur** se rattachant à l'exercice au cours duquel est intervenu leur **encaissement**. Le **client** peut quant à lui pratiquer leur déduction au titre de leur exercice de **paiement**.

Ce régime s'applique sans restriction dans le temps aux pénalités de retard visées aux articles [L 441-3](#) et [L 441-6](#) du Code de commerce.

Il s'ensuit que, sur le **plan comptable**, aucune créance ne devrait être, en principe, constatée dans les écritures au titre de l'exercice de défaut de paiement en l'absence de toute réclamation faite par le fournisseur.

Néanmoins, n'est pas à exclure une divergence entre le traitement comptable de ces pénalités et la règle fiscale applicable, lorsque le fournisseur réclame effectivement leur versement mais n'en obtient pas le paiement correspondant à la clôture de l'exercice. Dans ce dernier cas, la créance devrait être enregistrée chez le fournisseur. Elle fera alors l'objet d'une déduction extracomptable pour la détermination du résultat fiscal (lignes 350 du tableau n° 2033-B cadre B ou XG du [tableau 2058-A⁸](#) selon que l'établissement concerné relève du régime simplifié d'imposition ou du régime normal). Si les pénalités sont versées par la suite au fournisseur, la créance sera soldée au plan comptable et les pénalités reçues seront prises en compte, toujours de façon extracomptable, pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice de leur encaissement (lignes 330 du [tableau 2033-B](#) cadre B ou WQ du [tableau 2058-A⁹](#)).

L'administration fiscale a apporté des commentaires sur la règle décrite ci-dessus dans une instruction du 31 janvier 2005 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence [4 A-1-05](#). Il convient de s'y reporter en tant que de besoin.

2 – Loi de finances rectificative pour 2004

2.1- Nouvelles normes comptables résultant de la réglementation du Conseil national de la comptabilité applicable à compter du 1^{er} janvier 2005

♦ [L'amortissement par composants \(art. 42 I-e\)](#)

Depuis le 1^{er} janvier 2005, les éléments principaux d'immobilisations corporelles, encore appelés composants, de nature à faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers doivent être comptabilisés séparément et ce, aussi bien à l'origine que lors de leur remplacement par la suite. Parallèlement, il doit être procédé à une répartition des immobilisations entre les différents composants préalablement définis.

Corrélativement, les composants dits de « première catégorie » ne peuvent plus donner lieu à la constatation de provisions pour grosses réparations et doivent être comptabilisés à l'actif.

L'impact fiscal de cette méthode comptable par composants est prévu à [l'article 237 septies I du code général des impôts](#). En revanche, pour les composants dits de « seconde catégorie » recouvrant les dépenses d'entretien dont l'objet est de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien ne prolongeant pas la durée de vie au delà de celle qui était prévue initialement, il existe un choix entre une prise en compte par le biais de provisions pour grosses réparations ou une comptabilisation comme un composant distinct de l'immobilisation.¹⁰

Pour la mise en œuvre concrète de ce nouveau dispositif, lequel est exposé dans le [règlement 2002-10](#) que le Conseil national de la comptabilité (CNC) a adopté le 12 décembre 2002, il convient de se

⁸ http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/info_LiasseFiscale.pdf

⁹ http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/info_LiasseFiscale.pdf

¹⁰ Néanmoins, sur le plan fiscal, il paraît préférable de privilégier la constitution de provisions dès lors que l'administration a fait savoir que ne peut être déduite la fraction de l'amortissement pratiqué sur un composant appartenant à cette seconde catégorie qui excède la dotation calculée sur la durée d'amortissement du bien considéré.



reporter à [l'avis 2003-E du 9 juillet 2003](#) rendu par le comité d'urgence de cet organisme. Des précisions sont, en particulier, apportées sur les deux méthodes de reconstitution des composants : la méthode de reconstitution du [coût historique](#) ou la méthode de réallocation des [valeurs nettes comptables](#).

♦ **[Le sort réservé aux charges à répartir¹¹ \(art. 42 I-e\)](#)**

En application d'un [avis du CNC 2004-15 du 23 juin 2004](#), les postes comptables de charges différées¹² et de charges à étaler¹³ sont supprimées au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005¹⁴.

Il s'ensuit que :

- les dépenses engagées avant cette date qui répondent à la définition du coût de revient d'une immobilisation¹⁵ au sens de l'avis cité ci-dessus mais qui sont inscrites en compte de charges à répartir doivent, sur le plan comptable, être transférées à un [compte d'immobilisation](#). Le transfert à un compte d'immobilisation de dépenses engagées avant l'année 2005 et inscrites à un compte de charges à répartir se traduit par une neutralité fiscale en application des dispositions de [l'article 237 septies II du CGI](#).¹⁶ ;
- dans le cas contraire c'est-à-dire lorsque la comptabilisation à l'actif n'est pas possible, les dépenses qui pouvaient antérieurement être comptabilisées sous les rubriques « charges différées » ou « charges à étaler » doivent désormais être obligatoirement comptabilisées en charges.

2.2- Mesures fiscales

♦ **[Nouvelles dispositions pour le crédit d'impôt recherche \(art. 45\)](#)**

Des aménagements sous-tendus par une mise en conformité avec le droit communautaire sont apportés en ce domaine.

En effet, est supprimée, à compter du 1^{er} janvier 2005, la condition suivant laquelle les dépenses de recherche ne sont éligibles au crédit d'impôt recherche que si ces dépenses se rattachent à des opérations de recherche réalisées en France.

Désormais, les dépenses peuvent être exposées en France comme à l'étranger ([CGI, art. 244 quater B](#)).

¹¹ Les charges à répartir, comptabilisées au compte 481 « charges à répartir sur plusieurs exercices », se subdivisent en :

- [4811 – Charges différées](#)
- [4812 – Frais d'acquisition des immobilisations](#)
- [4818 – Charges à étaler](#)

Charges enregistrées en cours d'exercice dans un compte de classe 6 puis en fin d'exercice, débit de ces comptes de régularisation par le crédit du compte 791 « Transfert de charges d'exploitation » puis répartition de la charge sur plusieurs exercices par le procédé de l'amortissement à savoir débit du compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir » par le crédit du compte 4811 ou 4818.

¹² Charges se rapportant à des productions déterminées à venir. Ex. : frais engagés lors de la mise en route d'un matériel tels que matières premières, fluides, formation de la main-d'œuvre, frais généraux ou encore frais de démarrage d'une fabrication, etc.

¹³ Pas définies par les textes. Regardées, habituellement, comme des frais de caractère général concernant plusieurs exercices futurs, dont l'objectif est soit une économie de coût, soit une augmentation de rendement des activités ou des gains de productivité.

¹⁴ Sur le plan fiscal, ces notions n'étaient pas reconnues par la jurisprudence et la doctrine de l'administration. Corrélativement, il devait être procédé à des corrections de manière « extracomptable » sur le tableau 2058-A de la liasse fiscale (http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/info_LiasseFiscale.pdf). Seule une déduction étalée des frais d'acquisition d'immobilisations était admise par l'administration fiscale lorsque ces frais étaient portés en charges à répartir. L'avis du CNC du 23 juin 2004 maintient pour ces dépenses la possibilité de choisir entre leur inscription à l'actif ou leur déduction immédiate en charges.

¹⁵ Un règlement comptable à paraître redéfinira la définition et l'évaluation des actifs ainsi que leur coût d'entrée

¹⁶ Dans la mesure où les dépenses inscrites à l'origine en charges à répartir ont été intégralement déduites sur le plan fiscal lors de leur engagement, la fraction de la dotation aux amortissements qui résulte de leur incorporation au coût de revient de l'immobilisation est rapportée de manière extracomptable, au résultat fiscal., afin d'éviter une double déduction des sommes correspondantes. De même, en cas de cession de l'élément concerné, la plus-value (ou la moins-value) doit être majorée (ou minorée) de la fraction de ces charges non encore amortie.



Pour ce faire, les dépenses de recherche doivent :

- être retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ;
- et correspondre à des opérations de recherche localisées au sein de la Communauté européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. Ne sont pas concernées par cette condition de territorialité les frais de défense des brevets et les dépenses de veille technologique.

Il est à noter également que les dépenses de sous-traitance réalisées à l'étranger sont concernées par le dispositif du crédit d'impôt recherche, étant précisé que le montant pris en compte au niveau de l'assiette de ce crédit est plafonné à 2 000 000 € par an ([CGI, art. 244 quater B II d ter](#) ; le montant du crédit d'impôt recherche proprement dit est plafonné, quant à lui, à 8 000 000 € en application des dispositions du [I de ce même article](#)).

Ce crédit d'impôt recherche ne peut pas se cumuler avec le crédit d'impôt pour l'accès aux nouvelles technologies ([CGI, art. 244 quater K IV](#) ; cf. [infra](#)).

Enfin, il est rappelé qu'il est nécessaire pour bénéficier du crédit d'impôt recherche¹⁷ de formuler une option, laquelle résulte du dépôt de la **déclaration n° 2069 A**¹⁸ et ce, au plus tard à la date limite de souscription de la **déclaration de résultats**¹⁹ de l'exercice concerné.

◆ **[Le crédit d'impôt pour investissement dans les nouvelles technologies de l'information \(art. 46\)](#)**

Les EPSCP répondant à la définition communautaire des petites et moyennes entreprises (PME) et passibles de l'IS peuvent bénéficier du nouveau crédit d'impôt au titre des dépenses d'équipement exposées dans le domaine des nouvelles technologies ([CGI, art. 244 quater K](#))²⁰.

Sont considérées comme [des PME](#), les entreprises qui, à la fois :

- ont moins de 250 salariés et dont le chiffre d'affaires, réalisé au cours de l'année au titre de laquelle les **dépenses d'équipement éligibles** ([CGI, art. 244 quater K II.nouveau](#)) ont été exposées, est inférieur à 50 M €, soit un total de bilan inférieur à 43 M € ;
- ont un capital entièrement libéré et détenu de manière continue pour 75 % au moins par des personnes physiques ou par des sociétés répondant aux mêmes conditions.

Cette seconde condition, que l'on retrouve dans le cadre de la question relative au taux d'IS applicable (CGI, art. 219.I.b ; cf. [le document de l'AMUE](#)²¹ portant sur les modalités de paiement de l'IS), ne paraît pas devoir être opposée aux EPSCP eu égard à leur nature juridique.

¹⁷Pour le calcul de la part en accroissement du crédit d'impôt recherche de l'année 2004, le coefficient de revalorisation des dépenses de recherche est fixé dans l'instruction fiscale publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence [4 A-4-05](#).

¹⁸ http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptiveformulaire_2031/fichedescriptiveformulaire_2031.pdf

¹⁹ http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/info_LiasseFiscale.pdf

²⁰ Il s'agit de dépenses d'équipement exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation. Elles se répartissent en quatre catégories ([CGI, art. 244 quater K-II](#)) :

- les dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations corporelles et incorporelles relatives à la mise en place d'un réseau intranet ou extranet (devraient ainsi être retenus les dépenses afférentes aux serveurs de messagerie, Web de réseau, de bases de données, de routeurs ainsi que de modems), à l'exception des ordinateurs, sauf lorsqu'ils sont utilisés exclusivement comme serveurs ;
- les dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations corporelles permettant un accès à l'Internet haut débit, à l'exception des ordinateurs ;
- les dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations corporelles et incorporelles nécessaires à la protection des réseaux mentionnés ci-dessus (selon toute vraisemblance, sont visés les antivirus, les dispositifs de firewall ainsi que les antisipam) ;
- les dépenses d'aide à la mise en place et à la protection des réseaux mentionnés ci-dessus.

A noter que ces dépenses ne peuvent entrer à la fois dans la base de calcul du crédit d'impôt pour investissement dans les nouvelles technologies et d'un autre crédit d'impôt.

²¹ http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/ImpotSociete.ModalitesPratiques_EPSCP.pdf



Enfin, ce crédit d'impôt, égal à 20 % des dépenses éligibles ([CGI, art. 244 quater K I](#)) et dont les limites sont fixées à [100 000 € par période de trois ans](#) (application du dispositif des aides de « minimis »), ne peut pas se cumuler avec d'autres crédits d'impôt ([CGI, art. 244 quater K-IV](#)).

En particulier, un EPSCP bénéficiant, de manière cumulative, d'une exonération d'IS sur le fondement du régime de faveur prévu pour [les pôles de compétitivité](#) et d'un [crédit d'impôt recherche](#) ne peut pas se voir allouer, dans un même temps, le crédit d'impôt attaché aux dépenses d'investissement exposées dans le domaine des nouvelles technologies de l'information.

En revanche, un EPSCP exonéré d'IS en application des dispositions afférentes aux [pôles de compétitivité](#) peut [bénéficier du crédit d'impôt](#) propre au dispositif prévu pour les dépenses en nouvelles technologies si, parallèlement, aucun [crédit d'impôt recherche](#) ne lui est acquis.

Enfin, le montant des subventions publiques reçues à raison de dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt doivent être déduites des bases de calcul de ce crédit ([CGI, art. 244 quater K-III](#)).

♦ [Paiement de l'IS22 \(art. 27\)](#)

La loi fixe la date limite de du versement du solde de l'IS depuis le 1^{er} novembre 2004.

Celui-ci doit être effectué au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice ([CGI, art. 1668.2](#)).

²² Pour information, l'AMUE a rédigé un document consacré au [paiement de l'IS](#).



ANNEXES

CODE GENERAL DES IMPOTS, CGI

Article 44 undecies

*(inséré par Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 art. 24 II a finances pour 2005
Journal Officiel du 31 décembre 2004)*

I. - 1. Les entreprises qui participent à un projet de recherche et de développement et sont implantées dans une zone de recherche et de développement, tels que mentionnés au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004), sont exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices qu'elles y réalisent au titre des trois premiers exercices ou périodes d'imposition bénéficiaires, cette période d'exonération totale des bénéfices réalisés ne pouvant excéder trente-six mois.

Les bénéfices réalisés au titre des deux exercices ou périodes d'imposition bénéficiaires suivant cette période d'exonération ne sont soumis à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés que pour la moitié de leur montant.

2. La période au cours de laquelle s'appliquent l'exonération totale puis les abattements mentionnés au 1 s'ouvre à compter du début du mois au cours duquel intervient le démarrage par cette entreprise des travaux de recherche dans le projet de recherche et prend fin au terme du cent dix-neuvième mois suivant cette date. Si l'entreprise prétendant au régime prévu par le présent article exerce simultanément une activité dans une ou plusieurs zones de recherche et de développement et une autre activité en dehors de ces zones, elle est tenue de déterminer le résultat exonéré en tenant une comptabilité séparée retraçant les opérations propres à l'activité éligible et en produisant pour celle-ci les documents prévus à l'article 53 A.

3. Si, à la clôture d'un exercice ou d'une période d'imposition, l'entreprise ne satisfait plus à l'une des conditions mentionnées au 1, elle perd définitivement le bénéfice de l'exonération prévue au 1. Toutefois, le bénéfice réalisé au cours de cet exercice ou période d'imposition et de l'exercice ou période d'imposition suivant n'est soumis à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés que pour la moitié de son montant.

4. La durée totale d'application de l'abattement de 50 % prévu aux 1 et 3 ne peut en aucun cas excéder vingt-quatre mois.

5. L'exonération s'applique à l'exercice ou à la création d'activités résultant d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes. Toutefois, lorsque celles-ci bénéficient ou ont bénéficié du régime prévu au présent article, l'exonération ne s'applique que pour sa durée restant à courir.

II. - Le bénéfice exonéré au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition est celui déclaré selon les modalités prévues aux articles 50-0, 53 A, 96 à 100, 102 ter et 103, diminué des produits bruts ci-après qui restent imposables dans les conditions de droit commun :

a. Les produits des actions ou parts de sociétés, et les résultats de sociétés ou organismes soumis



au régime prévu à l'article 8 ;

- b. Les produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;
- c. Les produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède celui des frais financiers engagés au cours du même exercice ou de la période d'imposition.

III. - Lorsqu'elle répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'un des régimes prévus aux articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 decies, 244 quater E ou du régime prévu au présent article, l'entreprise peut opter pour ce dernier régime dans les six mois qui suivent celui de la délimitation des pôles de compétitivité si elle y exerce déjà son activité ou, dans le cas contraire, dans les six mois suivant celui du début d'activité. L'option est irrévocable.

IV. - L'exonération prévue au I s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis.

NOTA : Ces dispositions sont applicables aux résultats des exercices clos à compter de la date de délimitation par décret en Conseil d'Etat des zones de recherche et de développement mentionnées au I de l'article 24 de la loi de Finances pour 2005, n° 2004-1484.

Article 223 nonies A

(Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 art. 13 I d finances pour 2004 Journal Officiel du 31 décembre 2003)

(Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 art. 24 II e finances pour 2005 Journal Officiel du 31 décembre 2004)

I. - 1. Les entreprises répondant aux conditions fixées à l'article 44 sexies-0 A sont exonérées de l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies.

2. Sont également exonérées de l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies les entreprises qui participent à un projet de recherche et de développement mentionné au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004), et dont le siège social ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation afférents à ce projet sont implantés dans une zone de recherche et de développement telle que mentionnée au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005 précitée et qui bénéficient du régime prévu à l'article 44 undecies.

3. L'entreprise mentionnée au 1 est redevable de l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies le 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle elle ne satisfait plus à l'une des conditions requises pour bénéficier du statut de jeune entreprise innovante réalisant des opérations de recherche et de développement et fixées par l'article 44 sexies-0 A.

4. L'entreprise mentionnée au 2 est redevable de l'imposition forfaitaire annuelle prévue à l'article 223 septies le 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle elle ne bénéficie plus de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue à l'article 44 undecies et au plus tard le 1er janvier de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'entreprise a bénéficié de l'exonération d'imposition forfaitaire annuelle prévue aux 1 et 2 pour la première fois.

II. - L'exonération prévue au I s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis.



Article 237 sexies

(Loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 art. 20 finances rectificative pour 2002 Journal Officiel du 31 décembre 2002)

(Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 art. 35 finances pour 2005 Journal Officiel du 31 décembre 2004)

1. Les produits et charges correspondant aux pénalités de retard mentionnées aux articles L. 441-3 et L. 441-6 du code de commerce sont respectivement rattachés, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, à l'exercice de leur encaissement et de leur paiement.

2. Les dispositions du 1 s'appliquent aux pénalités de retard afférentes à des créances et dettes nées à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques.

Article 237 septies

(inséré par Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 art. 42 I e finances rectificative pour 2004 Journal Officiel du 31 décembre 2004)

I. - La majoration ou la minoration du bénéfice imposable du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005 résultant de l'application aux immobilisations de la méthode par composants est répartie, par parts égales, sur cet exercice et les quatre exercices ou périodes d'imposition suivants.

Toutefois, lorsque le montant de la majoration ou minoration mentionnée à l'alinéa précédent n'excède pas 150 000 Euros, l'entreprise peut renoncer à l'étalement prévu à ce même alinéa.

II. - Le montant des charges à répartir, à l'exception des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, transféré dans un compte d'immobilisation au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004, ne peut être amorti ou déprécié.

Pour l'application des dispositions de l'article 39 duodecies, les plus ou moins-values sont respectivement majorées ou minorées du montant des charges à répartir mentionnées au premier alinéa diminué des amortissements exclus des charges déductibles en application du même alinéa.

III. - Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du I.

Article 244 quater B

(Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 art. 24 II g finances pour 2005 Journal Officiel du 31 décembre 2004)

(Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 art. 41 I, art 45 I finances rectificative pour 2004 Journal Officiel du 31 décembre 2004)

I. - **Les entreprises industrielles et commerciales** ou agricoles **imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 decies et 44 undecies qui exposent des dépenses de recherche peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à la somme :**

a. D'une part égale à 5 % des dépenses de recherche exposées au cours de l'année, dite part en volume ;

b. Et d'une part égale à 45 % de la différence entre les dépenses de recherche exposées au cours de l'année et la moyenne des dépenses de même nature, revalorisées de la hausse des prix à la consommation hors tabac, exposées au cours des deux années précédentes, dite part en accroissement.

Lorsque cette dernière est négative, elle est imputée sur les parts en accroissement calculées au



titre des dépenses engagées au cours des cinq années suivantes. Le montant imputé est plafonné à la somme des parts positives de même nature antérieurement calculées.

Le crédit d'impôt négatif qui trouvait son origine en 2003 ou au cours d'une année antérieure s'impute sur les parts en accroissement relatives aux dépenses engagées à compter du 1er janvier 2004 dans les mêmes conditions.

En cas de fusion ou opération assimilée, la part en accroissement négative du crédit d'impôt de la société apporteuse non encore imputée est transférée à la société bénéficiaire de l'apport.

A l'exception du crédit d'impôt imputable par la société mère dans les conditions prévues à l'article 223 O, le crédit d'impôt est plafonné pour chaque entreprise, y compris les sociétés de personnes, à 8 000 000 Euros. Il s'apprécie en prenant en compte la fraction de la part en accroissement et de la part en volume du crédit d'impôt correspondant aux parts des associés de sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 238 bis L et aux droits des membres de groupements mentionnés aux articles 239 quater, 239 quater B et 239 quater C, le cas échéant majoré de la part en accroissement et de la part en volume calculées au titre des dépenses de recherche que ces associés ou membres ont exposées.

Lorsque la somme de la part en volume et de la part en accroissement du crédit d'impôt des sociétés et groupements visés à la dernière phrase de l'alinéa précédent excède le plafond mentionné à ce même alinéa, le montant respectif de ces parts pris en compte pour le calcul du crédit d'impôt dont bénéficient leurs associés ou leurs membres est égal au montant du plafond multiplié par le rapport entre le montant respectif de chacune de ces parts et leur somme avant application du plafond. Lorsque la part en accroissement est négative, la part en volume prise en compte est limitée au plafond précité et la part en accroissement prise en compte est la part en accroissement multipliée par le rapport entre le plafond et le montant de la part en volume.

Les dispositions du présent article s'appliquent sur option annuelle de l'entreprise. Par exception, l'option est exercée pour cinq ans lorsqu'elle est formulée par des sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 238 bis L et par des groupements mentionnés aux articles 239 quater, 239 quater B et 239 quater C.

Lorsque l'option, après avoir été exercée, n'est plus exercée au titre d'une ou de plusieurs années, le crédit d'impôt de l'année au titre de laquelle l'option est exercée à nouveau est calculé dans les mêmes conditions que si l'option avait été renouvelée continûment.

La fraction du crédit d'impôt qui résulte de la prise en compte de dépenses prévues au h et au i du II exposées à compter du 1er janvier 1999 est plafonnée pour chaque entreprise à 100 000 euros par période de trois ans consécutifs.

II. Les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt sont :

a) Les dotations aux amortissements des immobilisations, créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique, y compris la réalisation de prototypes ou d'installations pilotes. Toutefois, les dotations aux amortissements des immeubles acquis ou achevés avant le 1er janvier 1991 ainsi que celles des immeubles dont le permis de construire a été délivré avant le 1er janvier 1991 ne sont pas prises en compte ;

b) Les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations ;

c) les autres dépenses de fonctionnement exposées dans les mêmes opérations ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à 75 p.100 des dépenses de personnel mentionnées au b. Ce pourcentage est fixé à :

1^o et 2^o (abrogés pour les dépenses retenues pour le calcul du crédit d'impôt à compter du 1er janvier 2000).



3° 100 p. 100 des dépenses de personnel qui se rapportent aux personnes titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent pendant les douze premiers mois suivant leur recrutement à la condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente.

d) Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche publics ou à des universités. Ces dépenses sont retenues pour le double de leur montant à la condition qu'il n'existe pas de liens de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 entre l'entreprise qui bénéficie du crédit d'impôt et l'organisme ou l'université.

d bis) Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions. Pour les organismes de recherche établis dans un Etat membre de la Communauté européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, l'agrément peut être délivré par le ministre français chargé de la recherche ou, lorsqu'il existe un dispositif similaire dans le pays d'implantation de l'organisme auquel sont confiées les opérations de recherche, par l'entité compétente pour délivrer l'agrément équivalent à celui du crédit d'impôt recherche français ;

d ter) Les dépenses mentionnées aux d et d bis entrent dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche dans la limite globale de deux millions d'euros par an ;

e) Les frais de prise et de maintenance de brevets ;

e bis) Les frais de défense de brevets, dans la limite de 60 000 Euros par an ;

f) Les dotations aux amortissements des brevets acquis en vue de réaliser des opérations de recherche et de développement expérimental ;

g) Les dépenses de normalisation afférentes aux produits de l'entreprise, définies comme suit, pour la moitié de leur montant :

1° Les salaires et charges sociales afférents aux périodes pendant lesquelles les salariés participent aux réunions officielles de normalisation ;

2° Les autres dépenses exposées à raison de ces mêmes opérations ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à 30 p. 100 des salaires mentionnés au 1° ;

3° Dans des conditions fixées par décret, les dépenses exposées par le chef d'une entreprise individuelle, les personnes mentionnées au I de l'article 151 nonies et les mandataires sociaux pour leur participation aux réunions officielles de normalisation, à concurrence d'un forfait journalier de 450 euros par jour de présence auxdites réunions ;

h) Les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir et définies comme suit :



1° Les salaires et charges sociales afférents aux stylistes et techniciens des bureaux de style directement et exclusivement chargés de la conception de nouveaux produits et aux ingénieurs et techniciens de production chargés de la réalisation de prototypes ou d'échantillons non vendus ;

2° Les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf qui sont directement affectées à la réalisation d'opérations visées au 1° ;

3° Les autres dépenses de fonctionnement exposées à raison de ces mêmes opérations ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à 75 p. 100 des dépenses de personnel mentionnées au 1° ;

4° Les frais de dépôt des dessins et modèles.

i) Les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections confiée par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir à des stylistes ou bureaux de style agréés selon des modalités définies par décret ;

j) Les dépenses de veille technologique exposées lors de la réalisation d'opérations de recherche, dans la limite de 60 000 Euros par an.

Pour être éligibles au crédit d'impôt mentionné au premier alinéa du I, les dépenses prévues aux a à j du présent II doivent être des dépenses retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et, à l'exception des dépenses prévues aux e bis et j, correspondre à des opérations localisées au sein de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Les dépenses visées aux a et 2° du h du II ne sont pas retenues pour le calcul du crédit d'impôt recherche lorsque les immobilisations concernées ont bénéficié du crédit d'impôt prévu à l'article 220 septies.

III. Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit. Il en est de même des sommes reçues par les organismes ou experts désignés au d et au d bis du II, pour le calcul de leur propre crédit d'impôt.

En outre, en cas de transfert de personnels, d'immobilisations ou de contrats mentionnés au d et d bis du II, entre entreprises ayant des liens de dépendance directe ou indirecte, ou résultant de fusions, scissions, apports ou opérations assimilées, il est fait abstraction, pour le calcul de la part en accroissement, de la variation des dépenses provenant exclusivement du transfert.

IV., IV. bis, IV. ter, V. (Dispositions périmées).

VI. Un décret fixe les conditions d'application du présent article. Il en adapte les dispositions aux cas d'exercices de durée inégale ou ne coïncidant pas avec l'année civile.

Article 244 quater K

(inséré par Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 art. 46 I finances rectificative pour 2004 Journal Officiel du 31 décembre 2004 Rectificatif JORF 1er février 2005)

I. - Les petites et moyennes entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 decies et 44 undecies qui exposent des dépenses d'équipement en nouvelles technologies peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 20 % de ces dépenses.



Les petites et moyennes entreprises mentionnées au premier alinéa sont celles qui ont employé moins de 250 salariés et ont réalisé soit un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'année au titre de laquelle les dépenses mentionnées au II ont été exposées, soit un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros. L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cette période. Le capital des sociétés doit être entièrement libéré et être détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions. Pour la détermination du pourcentage de 75 %, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Pour les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A, le chiffre d'affaires et l'effectif à prendre en compte s'entendent respectivement de la somme des chiffres d'affaires et de la somme des effectifs de chacune des sociétés membres de ce groupe. La condition tenant à la composition du capital doit être remplie par la société mère du groupe.

II. - Les dépenses d'équipement en nouvelles technologies ouvrant droit au crédit d'impôt sont, à condition qu'elles soient exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation :

1^o Les dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations incorporelles et corporelles relatives à la mise en place d'un réseau intranet ou extranet, à l'exception des ordinateurs sauf lorsqu'ils sont exclusivement utilisés comme serveurs ;

2^o Les dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations corporelles permettant un accès à internet à haut débit, à l'exception des ordinateurs ;

3^o Les dépenses d'acquisition à l'état neuf d'immobilisations corporelles ou incorporelles nécessaires à la protection des réseaux mentionnés au 1^o ;

4^o Les dépenses d'aide à la mise en place et à la protection des réseaux mentionnés au 1^o.

III. - Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison de dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit.

IV. - Les mêmes dépenses ne peuvent entrer à la fois dans la base de calcul du crédit d'impôt mentionné au I et dans celle d'un autre crédit d'impôt.

V. - Le crédit d'impôt prévu au I s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n^o 69/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis. Ce plafond s'apprécie en prenant en compte la fraction du crédit d'impôt correspondant aux parts des associés de sociétés de personnes mentionnées aux articles 8, 238 bis L, 239 ter et 239 quater A, et aux droits des membres de groupements mentionnés aux articles 238 ter, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C et 239 quinquies.

Lorsque ces sociétés ou groupements ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1^o bis du I de l'article 156.

VI. - Un décret fixe les conditions d'application du présent article.

Nota : Loi 2004-1485 2004-12-30 art. 46 II : Ces dispositions s'appliquent aux dépenses exposées entrent le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2007.

Article 1383 F



(inséré par Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 art. 24 III a finances pour 2005 Journal Officiel du 31 décembre 2004)

I. - Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant une durée de cinq ans les immeubles implantés au 1er janvier de l'année d'imposition dans une zone visée au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004), appartenant, à la même date, à une personne qui les affecte à une activité remplissant, au cours de la période de référence mentionnée à l'article 1467 A, les conditions pour bénéficier de l'exonération de taxe professionnelle prévue à l'article 1466 E.

L'exonération porte sur la totalité de la part revenant à chaque collectivité ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre. Elle s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis. L'exonération cesse définitivement de s'appliquer à compter de la deuxième année qui suit la période de référence mentionnée au premier alinéa pendant laquelle le redevable ne remplit plus les conditions requises.

En cas de changement d'exploitant au cours d'une période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir dès lors que le nouvel exploitant remplit les conditions requises au premier alinéa.

L'exonération ne s'applique pas en cas de transfert d'activité lorsque le redevable a, au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert, bénéficié de l'exonération prévue, selon le cas, à l'article 1383 D ou au présent article.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues aux articles 1383 A, 1383 B, 1383 C, 1383 D ou de celle prévue au présent article sont remplies, le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes avant le 1er janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération prend effet. L'option est irrévocable et vaut pour l'ensemble des collectivités.

II. - Pour les immeubles susceptibles d'être exonérés en application du I, une déclaration doit être souscrite avant le 1er janvier de la première année à compter de laquelle le redevable peut, au titre de l'immeuble concerné, bénéficier de l'exonération. Cette déclaration comporte tous les éléments d'identification du ou des immeubles exonérés.

Article 1466 E

(inséré par Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 art. 24 III c finances pour 2005 Journal Officiel du 31 décembre 2004)

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis, exonérer de taxe professionnelle pendant une durée de cinq ans les activités implantées, au 1er janvier de l'année d'imposition, dans une zone de recherche et de développement telle que mentionnée au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004), et qui, au cours de la période de référence mentionnée à l'article 1467 A, participent à un projet de recherche et de développement validé à compter du 1er janvier 2005.

L'exonération porte sur la totalité de la part revenant à chaque collectivité ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre à raison de l'activité bénéficiant de l'exonération. Elle s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis. L'exonération cesse définitivement de s'appliquer à compter de la deuxième année qui suit la période de référence mentionnée au premier alinéa pendant laquelle le redevable ne remplit plus les conditions requises.

En cas de changement d'exploitant au cours d'une période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir dès lors que le nouvel exploitant remplit les conditions requises au premier alinéa.

L'exonération ne s'applique pas en cas de transfert lorsque le redevable a, au titre d'une ou



plusieurs des cinq années précédant celle du transfert, bénéficié de l'exonération prévue, selon le cas, à l'article 1466 D ou au présent article.

Pour bénéficier de l'exonération, les contribuables doivent en faire la demande dans les délais prévus à l'article 1477. Cette demande doit être adressée, pour chaque établissement exonéré, au service des impôts dont relève l'établissement. Les contribuables déclarent, chaque année, dans les conditions prévues à l'article 1477, les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération.

Lorsqu'un établissement remplit les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues aux articles 1464 B, 1464 D, 1465, 1465 A, 1465 B, 1466 A, 1466 B, 1466 C, 1466 D et de celle du présent article, le contribuable doit préciser le régime sous lequel il entend se placer. Ce choix, qui est irrévocable et vaut pour l'ensemble des collectivités, doit être exercé dans le délai prévu pour le dépôt, selon le cas, de la déclaration annuelle ou de la déclaration provisoire de la taxe professionnelle visées à l'article 1477. Les bases bénéficiant de l'exonération ne peuvent faire l'objet des dégrèvements mentionnés aux articles 1647 C à 1647 C quater.

Article 1668

(Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 art. 27 I finances rectificative pour 2004 Journal Officiel du 31 décembre 2004 en vigueur le 1er novembre 2004)

1. L'impôt sur les sociétés donne lieu au versement, au comptable de la direction générale des impôts, d'acomptes trimestriels déterminés à partir des résultats du dernier exercice clos. Le montant total de ces acomptes est égal à un montant d'impôt sur les sociétés calculé sur le résultat imposé au taux fixé au deuxième alinéa du I de l'article 219, sur le résultat imposé au taux fixé au b du I de l'article 219 diminué de sa fraction correspondant à la plus-value nette provenant de la cession des éléments d'actif et sur le résultat net de la concession de licences d'exploitation des éléments mentionnés au 1 de l'article 39 terdecies du dernier exercice pour sa fraction non imposée au taux fixé au b du I de l'article 219. Les sociétés nouvellement créées sont dispensées du versement d'acomptes au cours de leur premier exercice d'activité ou de leur première période d'imposition arrêtée conformément au second alinéa du I de l'article 209.

Les acomptes mentionnés au premier alinéa sont arrondis à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1.

Les paiements doivent être effectués au plus tard les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre de chaque année.

Les organismes mentionnés au premier alinéa du 1 bis de l'article 206 et dont le chiffre d'affaires du dernier exercice clos est inférieur à 84 000 euros ainsi que les personnes morales ou organismes imposés au taux de l'impôt sur les sociétés prévus à l'article 219 bis sont dispensés du versement des acomptes.

1 bis et 1 ter. (Abrogés pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1993).

2. Il est procédé à une liquidation de l'impôt dû à raison des résultats de la période d'imposition mentionnée par la déclaration prévue au 1 de l'article 223. **S'il résulte de cette liquidation un complément d'impôt, il est acquitté lors du dépôt du relevé de solde au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice** ou, si aucun exercice n'est clos en cours d'année, le 15 mai de l'année suivante. Si la liquidation fait apparaître que les acomptes versés sont supérieurs à l'impôt dû, l'excédent, défalcation faite des autres impôts directs dus par l'entreprise, est restitué dans les trente jours de la date de dépôt du relevé de solde.

3. (Transféré sous le 5).



4. (Dispositions devenues sans objet).

4 bis L'entreprise qui estime que le montant des acomptes déjà versés au titre d'un exercice est égal ou supérieur à la cotisation totale d'impôt sur les sociétés dont elle sera redevable au titre de l'exercice concerné, avant imputation des crédits d'impôt, peut se dispenser de nouveaux versements d'acomptes.

4 ter. Abrogé.

5. Les modalités d'application du présent article sont fixées par décret.



LIVRE DES PROCEDURES FISCALES (Partie Législative)

Article L80 B

(Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 art. 19 Journal Officiel du 9 juillet 1987)

(Loi n° 96-314 du 12 avril 1996 art. 12 I, II Journal Officiel du 13 avril 1996)

(Loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 art. 105 I II finances pour 1997 Journal Officiel du 31 décembre 1996)

(Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 art. 97 I 3 finances pour 1999 Journal Officiel du 31 décembre 1998)

(Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 art. 97 I 2 finances pour 1999 Journal Officiel du 31 décembre 1998)

(Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 art. 92 II 2° finances pour 2000 Journal Officiel du 31 décembre 1999)

(Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 art. 13 V finances pour 2004 Journal Officiel du 31 décembre 2003)

(Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 art. 24 IV finances pour 2005 Journal Officiel du 31 décembre 2004)

(Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 art. 19, art. 20, art. 23 finances rectificative pour 2004 Journal Officiel du 31 décembre 2004)

La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable :

1° Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ;

2° Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un redevable de bonne foi qui :

a. Disposition devenue sans objet ;

b. a notifié à l'administration sa volonté de bénéficier des dispositions des articles 39 AB, 39 AC, 39 quinquies A, 39 quinquies D, 39 quinquies DA ou des articles 39 quinquies E, 39 quinquies F, 39 quinquies FA, 39 quinquies FC, 44 sexies ou 44 octies (1) du code général des impôts.

La notification doit être préalable à l'opération en cause et effectuée à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait.

Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du présent 2°, notamment le contenu, le lieu de dépôt ainsi que les modalités selon lesquelles l'administration accuse réception de ces notifications ;

3° Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un redevable de bonne foi qui a demandé, dans les mêmes conditions que celles prévues à l'avant-dernier alinéa du 2°, si son projet de dépenses de recherche est éligible au bénéfice des dispositions de l'article 244 quater B du code général des impôts.

Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du présent 3°.

4° Lorsque l'administration n'a pas répondu de manière motivée dans un délai de quatre mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé, à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait, si son entreprise constitue une jeune entreprise innovante au sens de l'article 44 sexies-0 A du code général des impôts. Un décret en Conseil d'Etat précise les modalités d'application du présent 4° concernant les documents et informations qui doivent être fournis.

5° Lorsque l'administration n'a pas répondu de manière motivée dans un délai de quatre mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé, à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait, si son entreprise pouvait bénéficier des dispositions de l'article 44 undecies du code général des impôts. Un décret en Conseil d'Etat précise les modalités d'application du présent



5° concernant les documents et informations qui doivent être fournis.

6° Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un contribuable de bonne foi qui a demandé, à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait, l'assurance qu'il ne dispose pas en France d'un établissement stable ou d'une base fixe au sens de la convention fiscale liant la France à l'État dans lequel ce contribuable est résident.

Un décret en Conseil d'État précise les modalités d'application du présent 6°. (1)

7° Lorsque l'administration a conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix mentionnés au 2° de l'article L. 13 B, soit avec l'autorité compétente désignée par une convention fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions, soit avec le contribuable. (2)

Nota (1) : Loi 2004-1485 2004-12-30 art. 19 II et art. 23 II : Ces dispositions sont applicables aux demandes adressées à compter du 1er janvier 2005.

Nota (2) : Loi 2004-1485 2004-12-30 art. 20 II : Ces dispositions s'appliquent à compter du 1er janvier 2005.



J.O n° 277 du 28 novembre 2004 page 20208
texte n° 1

Décrets, arrêtés, circulaires
Textes généraux
Premier ministre

Circulaire du 25 novembre 2004 relative à la mise en oeuvre de la politique des pôles de compétitivité

NOR: PRMX0407802C

Paris, le 25 novembre 2004.

Le Premier ministre à Madame et Messieurs les préfets de région (pour attribution), Mesdames et Messieurs les préfets de département (pour information)

Le comité interministériel d'aménagement et de développement du territoire (CIADT) du 14 septembre dernier a décidé de lancer un appel à projets en vue de la constitution de pôles de compétitivité à rayonnement international formés, sur un espace géographique donné, par des entreprises, des unités de recherche et des centres de formation engagés dans des projets innovants.

Les préfets de région sont appelés à jouer un rôle essentiel dans ce dispositif, tant en ce qui concerne l'appui aux porteurs de projet que l'organisation de la procédure de sélection.

1. L'accompagnement des projets

Les dossiers de candidature en réponse à l'appel à projets, dont le cahier des charges est joint en annexe à la présente circulaire, vous seront adressés par les entreprises, les unités de recherche et les centres de formation ou les représentants qu'ils auront désignés.

Votre capacité d'impulsion et votre rôle de conseil, que vous exercerez en partenariat avec le conseil régional, seront déterminant pour la constitution de ces dossiers.

Vous prendrez contact dès que possible avec le président du conseil régional afin de l'informer de ce dispositif et de rechercher, conjointement, les moyens de l'inscrire dans la stratégie de développement économique de la région.

.

Vous déterminerez les modalités d'accompagnement des porteurs de projet par les services de l'Etat en veillant à y associer les collectivités territoriales, au premier rang desquelles le conseil régional et les autres principaux acteurs du développement économique régional. Il convient en effet de rappeler qu'une implication forte et concrète des acteurs publics locaux pour l'émergence et le développement des pôles de compétitivité constitue à la fois un critère d'appréciation important pour leur labellisation et une condition de leur réussite future.



Vous veillerez à mobiliser, sous la responsabilité du secrétaire général pour les affaires régionales, les services déconcentrés de l'Etat intéressés, et en particulier la direction régionale de l'industrie, de la recherche et de l'environnement, en vue d'accompagner les candidats dans l'élaboration de leur projet. Vous pourrez également vous appuyer sur l'expertise des directions ou des délégations régionales de la Caisse des dépôts et consignations, de l'Agence nationale de l'innovation (ANVAR) et de la Banque de développement des petites et moyennes entreprises, ainsi que sur les agences de développement économique du réseau de la délégation à l'aménagement du territoire et à l'action régionale qui, par leur contact privilégié avec l'Agence française pour les investissements internationaux, pourront vous éclairer sur la visibilité internationale de chaque projet.

Il vous appartiendra en outre, dans cette phase de constitution des dossiers, de veiller à ce que le nombre de dossiers déposés soit raisonnablement limité, en rappelant notamment aux candidats le haut degré de sélectivité exigé et l'existence de dispositifs alternatifs, comme les réseaux d'entreprises : les moyens financiers dédiés au soutien de ces réseaux ont, en effet, été portés à 4 M EUR lors du CIADT du 14 septembre dernier, en contrepartie, là encore, d'un relèvement du niveau d'exigence économique et technologique des réseaux existants ou en projet.

2. La procédure de sélection

Un groupe de travail interministériel a été mis en place afin d'examiner la recevabilité des dossiers de candidature au regard des conditions posées par le cahier des charges de l'appel à projets. J'attire votre attention sur la nécessité d'établir, dès le début de la procédure, un contact avec les services de la DATAR et de la direction générale des entreprises du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, qui peuvent vous assister dans l'accompagnement des candidats et assurent ensemble le secrétariat de ce groupe.

Vous ferez part à ce secrétariat, pour le 30 novembre 2004, du nom et des coordonnées du correspondant régional qui assurera pour votre compte une fonction de centralisation des informations et d'interface avec les services centraux.

C'est à lui également que vos services transmettront, au plus tard le 28 février 2005, les dossiers dont ils auront assuré la collecte.

Ces dossiers devront être accompagnés d'un avis portant sur le potentiel économique du pôle, la consistance et l'organisation du partenariat entre les acteurs économiques impliqués ainsi que sur l'engagement des collectivités territoriales et la nature de leur soutien.

Je vous demande enfin de classer ces projets en fonction de leur importance pour l'économie de votre région. Si le projet déposé auprès de vos services est interrégional, vous vous rapprocherez de vos collègues afin d'émettre un avis commun.

Il vous appartiendra de distinguer les dossiers qui peuvent faire l'objet d'une transmission immédiate au secrétariat du groupe de travail de ceux qui nécessitent un délai de préparation



plus long ; à cet égard, il convient de noter que d'autres appels à projets pourront être lancés par la suite.

Les projets assortis de vos avis seront analysés par le groupe interministériel, qui saisira le cas échéant les services techniques concernés (recherche et enseignement supérieur, défense, santé, industrie, agriculture, transports, commerce extérieur) pour une expertise technique approfondie.

Les dossiers seront soumis à l'examen par des personnalités qualifiées dans les domaines financier, industriel et scientifique. Au vu de leur avis, le groupe de travail interministériel émettra ses propositions en vue de la labellisation des pôles lors d'un prochain CIADT qui se tiendra au premier semestre 2005.

Les projets que vous aurez transmis et qui ne seront pas retenus feront l'objet d'une courte fiche explicative précisant les axes de progrès possibles, sur laquelle vous pourrez vous appuyer lorsque vous informerez les candidats des résultats de la procédure.

Vous noterez en outre que la labellisation par le CIADT n'entraîne pas automatiquement le bénéfice des exonérations fiscales et des allègements de charges prévus par la loi de finances pour 2005, qui feront l'objet d'une instruction ultérieure du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie.

Je compte sur votre implication personnelle dans la conduite de cet appel à projets, qui constitue un volet essentiel de la politique industrielle du Gouvernement.

Jean-Pierre Raffarin



CODE DE COMMERCE **(Partie Législative)**

Article L441-3

(Loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 art. 53 I Journal Officiel du 16 mai 2001)

Tout achat de produits ou toute prestation de service pour une activité professionnelle doivent faire l'objet d'une facturation.

Le vendeur est tenu de délivrer la facture dès la réalisation de la vente ou la prestation du service. L'acheteur doit la réclamer. La facture doit être rédigée en double exemplaire. Le vendeur et l'acheteur doivent en conserver chacun un exemplaire.

La facture doit mentionner le nom des parties ainsi que leur adresse, la date de la vente ou de la prestation de service, la quantité, la dénomination précise, et le prix unitaire hors TVA des produits vendus et des services rendus ainsi que toute réduction de prix acquise à la date de la vente ou de la prestation de services et directement liée à cette opération de vente ou de prestation de services, à l'exclusion des escomptes non prévus sur la facture.

La facture mentionne également la date à laquelle le règlement doit intervenir. Elle précise les conditions d'escompte applicables en cas de paiement à une date antérieure à celle résultant de l'application des conditions générales de vente ainsi que le taux des pénalités exigibles le jour suivant la date de règlement inscrite sur la facture. Le règlement est réputé réalisé à la date à laquelle les fonds sont mis, par le client, à la disposition du bénéficiaire ou de son subrogé.

Article L441-6

(Loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 art. 53 II Journal Officiel du 16 mai 2001)

(Ordonnance n° 2000-916 du 19 septembre 2000 art. 3 Journal Officiel du 22 septembre 2000 en vigueur le 1er janvier 2002)

Tout producteur, prestataire de services, grossiste ou importateur est tenu de communiquer à tout acheteur de produit ou demandeur de prestation de services pour une activité professionnelle qui en fait la demande son barème de prix et ses conditions de vente. Celles-ci comprennent les conditions de règlement et, le cas échéant, les rabais et ristournes.

Sauf dispositions contraires figurant aux conditions de vente ou convenues entre les parties, le délai de règlement des sommes dues est fixé au trentième jour suivant la date de réception des marchandises ou d'exécution de la prestation demandée.

Les conditions de règlement doivent obligatoirement préciser les conditions d'application et le taux d'intérêt des pénalités de retard exigibles le jour suivant la date de règlement figurant sur la facture dans le cas où les sommes dues sont réglées après cette date. Sauf disposition contraire qui ne peut toutefois fixer un taux inférieur à une fois et demie le taux d'intérêt légal, ce taux est égal au taux d'intérêt appliqué par la Banque centrale européenne à son opération de refinancement la plus récente majoré de 7 points de pourcentage. Les pénalités de retard sont exigibles sans qu'un rappel soit nécessaire.

La communication prévue au premier alinéa s'effectue par tout moyen conforme aux usages de la profession.

Les conditions dans lesquelles un distributeur ou un prestataire de services se fait rémunérer par ses fournisseurs, en contrepartie de services spécifiques, doivent faire l'objet d'un contrat écrit en double exemplaire détenu par chacune des deux parties.

Toute infraction aux dispositions visées ci-dessus est punie d'une amende de 15000 euros .

Les personnes morales peuvent être déclarées responsables pénalement, dans les conditions prévues par l'article 121-2 du code pénal.

La peine encourue par les personnes morales est l'amende, suivant les modalités prévues



par l'article 131-38 dudit code.



COMITE DE LA REGLEMENTATION COMPTABLE
Règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002

Relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs

Le Comité de la réglementation comptable,

Vu la loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière ;

Vu le règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif à la réécriture du plan comptable général modifié par les règlements n°99-08 et n°99-09 du 24 novembre 1999 et n°00-06 du 7 décembre 2000 ;

Vu les articles 311-1, 321-5, 321-6, 322-1, 322-2, 322-3, 331-8, 331-9, 432-1, 442/29, 531-2/3, 532-2, 410-6 du règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable ;

Vu les avis n°2002-07 du 27 juin 2002 et n°2002-12 du 22 octobre 2002 du Conseil national de la comptabilité relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs,

Décide :

Article 1

Titre III - Règles de comptabilisation et d'évaluation

Chapitre I - Comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges

Section 1 - Comptabilisation des actifs

A l'article 311-1, les termes " provisions pour dépréciation " sont remplacés par " dépréciations ".

Article 2.1

Titre III

Chapitre II - Evaluation des actifs et des passifs

Section 1 - Evaluation des actifs à la date d'entrée

L'article 321-5 est supprimé et remplacé par l'article 322-1-9.

Article 2.2

L'article 321-6 devient l'article 321-5

Article 3.1

Titre III

Chapitre II



Section 2 - Evaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée

Il est créé une sous-section 1 ainsi intitulée " Définitions "

Article 3.2

L'article 322-1 est modifié comme suit :

" Art.322-1

1. un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable.

2. l'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, est applicable : physique, technique, juridique. Ces critères ne sont pas exhaustifs.

Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères.

3. Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.

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

Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable .

Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité.

4. La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

5. La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation, sous réserve des dispositions de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par l'article 332-4 équivalence et de celles de l'article 350-1 relatives à la réévaluation.

6. La valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

La valeur résiduelle d'un actif n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable.

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



8. La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage sous réserve des dispositions de l'article 332-3 relatif aux titres de participation et de celles de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence.

9. La comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée élément par élément.

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

Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

11. La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus ".

Article 4.1

Il est créé une sous-section 2 ainsi intitulée " Règles générales applicables ".

Article 4.2

L'article 322-2 est modifié comme suit :

" Art.322-2

1. La plus-value constatée entre la valeur actuelle d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée, sous réserve des dispositions des articles 372-1 à 372-3 relatifs aux variations de valeur des contrats financiers à terme et des options de taux d'intérêt sur les marchés organisés.

2. Par exception, des textes particuliers prescrivent ou autorisent la comptabilisation d'amortissements dérogatoires ou de provisions réglementées ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation ".

Article 5.1

Il est créé une sous-section 3 ainsi intitulée : " Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles "

Article 5.2

L'article 322-3 est modifié comme suit :

" Art.322-3

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.



Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

- Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.
- Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour grosses réparations ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au delà celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation suivantes :
- Il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'actif iront à l'entreprise ;
- Le coût pour l'entreprise des grosses réparations ou des grandes révisions peut être évalué de façon fiable.

La méthode de comptabilisation par composants des grosses réparations ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour grosses réparations ou de grandes révisions.

Article 5.3

Il est créé un article 322-4 ainsi rédigé :

" Art.322-4

1. A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.
2. L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif.
3. L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'entité.
4. Lorsque l'utilisation, estimée lors de l'acquisition de l'actif comme indéterminable, devient déterminable au regard d'un des critères cités à l'article 322-1.2, l'actif est amorti sur l'utilisation résiduelle.
5. Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.
6. Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toutefois, toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable ".

Article 6.1



Il est créé une sous-section 4 ainsi intitulée : " Conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles "

Article 6.2

Il est créé un article 322-5 ainsi rédigé :

" Art.322-5

1. L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle.

2. Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants :

- Externes : valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement ;
- Internes : obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux prévisions.

3. Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.

Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est à dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan. La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié.

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

Article 7.1

Il est créé une sous-section 5 ainsi intitulée " Modalités d'évaluation applicables aux actifs autres que les immobilisations incorporelles et corporelles ".

Article 7.2

Il est créé un article 322-6 ainsi rédigé :

" Art.322-6

A la clôture, la valeur nette comptable des éléments d'actif, autres que les immobilisations corporelles et incorporelles, est comparée à leur valeur actuelle à la même date, sous réserve des dispositions de l'article 333-4 relatives aux stocks et productions en cours faisant l'objet d'un contrat de vente ferme.

Dans les cas exceptionnels où il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou le coût de production des stocks et productions en cours à la date de clôture, l'évaluation s'effectue conformément à l'article 333-5.

L'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif, autre qu'une immobilisation corporelle ou incorporelle, résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une dépréciation, sous réserve des dispositions de l'article 332-7 relatif aux titres immobilisés, cotés, autres que les titres de participation et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, de l'article 342-5 relatif aux dettes et créances en monnaies étrangères, de l'article 342-6 relatif à d'autres opérations en monnaies étrangères, de l'article 371-1 relatif aux titres vendus à réméré, de l'article 372-2 et de l'article 372-3 relatifs aux variations de valeur des options de taux d'intérêt constatées sur les marchés organisés ou lors de transactions de gré à gré.

Lorsque les effets sont irréversibles, la dépréciation est constatée comme une perte ".

Article 7.3



Il est créé un article 322-7 ainsi rédigé :

" Art.322-7

Pour l'application des articles 322-1 et 322-5, la valeur brute des biens fongibles est déterminée soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entré ".

Article 8.1

Chapitre III - Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation

Section I - Immobilisations incorporelles et corporelles

Sous section 2 - A une date postérieure

L'article 331-8, dont les dispositions ont été reprises après modification aux articles 322-2 et 322-3, est ainsi rédigé :

" Art.331-8

Les définitions, conditions de comptabilisation et modalités d'évaluation des amortissements et dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles sont précisées aux articles 322-1 à 322-4 ".

Article 8.2

L'article 331-9, dont les dispositions ont été reprises après modification aux articles 322-3 et 322-4, est supprimé.

Article 9

Titre IV - Tenue, structure et fonctionnement des comptes

Chapitre III - Plan de comptes

Section 2 - Plan de comptes général

A l'article 431-1 : cadre comptable, classe 2, numéro 29, les termes " provisions pour dépréciations " sont remplacés par " dépréciations ".

Article 10

A l'article 432-1 : liste des comptes, les termes " provisions pour dépréciation " sont remplacés par " dépréciations " pour les comptes suivants :

- classe 2 ; n° 29, 290, 291, 292 et 293
- classe 6 ; n° 6816 et 6876
- classe 7 ; n° 7816 et 7876.

Article 11

Chapitre IV - Fonctionnement des comptes

Section 2 - (classe 2)

Au compte 442/29, les termes " provisions pour dépréciation " sont remplacés par " dépréciations ".

Article 12

Titre V - Documents de synthèse

Chapitre III - Modèles de documents annuels - Annexe

Section 1 - Contenu de l'annexe

L'article 531-2/3 est modifié comme suit :

" L'annexe doit comporter les informations suivantes, dès lors qu'elles sont significatives :

1. Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- l'utilisation ou les taux d'amortissement utilisés ;
- les modes d'amortissement utilisés ;



- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements.
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs.
- En cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes, indication de la valeur brute, de l'utilisation ou du taux d'amortissement et du mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments.

2. Dépréciations

Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci,
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ;
- les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation.

3. Rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice

Un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, doit faire apparaître :

- les amortissements comptabilisés au cours de l'exercice ;
- les dépréciations comptabilisées au cours de l'exercice ;
- les dépréciations reprises au cours de l'exercice ;

En outre, pour chaque catégorie d'actifs, corporels et incorporels, une information est fournie sur la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des dépréciations) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ".

Article 13.1

Section II - Informations de l'annexe présentées sous forme de tableau

Sous section 1 - Système de base

Article 532-2. Tableau des amortissements

L'intitulé de l'article 532-2 est modifié comme suit " Tableau des amortissements et des dépréciations ".

Il est créé un article 532-2.1. Tableau des amortissements.

Article 13.2

Il est créé un article 532-2.2 inséré après l'article 532-2.1. Tableau des dépréciations.

"Art.532-2.2 Tableau des dépréciations

RUBRIQUES (a)	Situations et mouvements (b)			
	A	B	C	D
	Dépréciations au début de l'exercice	Augmentations : dotations de l'exercice	Diminutions reprises de l'exercice	Dépréciations à la fin de l'exercice (c)
Immobilisations				



incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Total				

- (a) A développer si nécessaire.
(b) Les entités subdivisent les colonnes pour autant que de besoin.
(c) Le montant des dépréciations à la fin de l'exercice est égal à la somme algébrique des colonnes précédentes ($A + B - C = D$)".

Article 14.

Titre IV

Chapitre I – Organisation de la comptabilité

A l'article 410-6, les termes " sont cotés et paraphés " sont remplacés par " peuvent être cotés et paraphés ".

Article 15. Date et conséquences de la première application. Mesures transitoires

Article 15.1 Date et conséquences de la première application

Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Toutefois les entreprises et entités peuvent appliquer le présent règlement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002.

Tous les changements résultant de la première application de ce règlement, y compris les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage, sont traités selon les dispositions générales de l'article 314-1 du règlement n°99.03 du CRC relatif au plan comptable général à savoir :

" Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective. Ainsi, les changements de méthodes conduisant à inscrire à l'actif des frais de recherche et de développement ne peuvent être appliqués que de manière prospective, c'est-à-dire aux nouveaux projets.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en " report à nouveau " dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat ".

Dans ce cadre, il est considéré que l'effet à l'ouverture des changements, y compris pour les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage, peut dans tous les cas, être estimé de façon objective. La méthode prospective ne peut donc pas être appliquée.

Pour l'application des dispositions de l'article 531-1 du règlement n°99-03 du CRC, stipulant de mentionner en annexe les effets sur le résultat et les capitaux propres des exercices précédents, il est considéré, compte tenu des difficultés d'estimation au delà d'un exercice, que les informations comparatives ne sont pas obligatoires en ce qui concerne les nouvelles modalités de calcul de la valeur d'usage et leurs conséquences sur la dépréciation.

Article 15.2 - Mesures transitoires

Mesures transitoires relatives à la comptabilisation des actifs par composants pour les grosses réparations prévues par le règlement n° 2000-06 du CRC sur les passifs, applicables jusqu'à la date d'entrée en vigueur du présent règlement.

S'agissant :



- des dépenses qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou de remplacer tout ou partie des actifs,
- ainsi que des dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement,

les entreprises doivent à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2003 :

- soit constituer des provisions pour grosses réparations,
- soit appliquer la méthode de comptabilisation des actifs par composants.
- Pour les exercices clos au 31 décembre 2002, les entreprises devront maintenir les traitements comptables antérieurs.

© *Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 10/01/2003*



CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
Avis n°2003-E du 9 juillet 2003 du Comité d'Urgence

Concernant les modalités de première application de la comptabilisation par composants et des dispositions transitoires prévues à l'article 15 du règlement n°02-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

Le Comité d'urgence réuni le 9 juillet 2003 a émis l'avis suivant, concernant les modalités de première application de la comptabilisation des composants et des dispositions transitoires prévues à l'article 15 du règlement n°02-10 du CRC relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs. Comme pour le règlement n°00-06 du CRC relatif aux passifs et n°02-10, les provisions et les amortissements spécifiques des entreprises concessionnaires sont exclues du champ d'application de l'avis.

1 - Rappel des dispositions comptables

Règlement n°00-06 du CRC relatif aux passifs

- Compte 1572 : Provisions pour grosses réparations
- §5.10 de l'avis n°00-01 du CNC relatif aux passifs " Grosses réparations "

" Les programmes pluriannuels de grosses réparations peuvent être analysés en deux catégories :

- *Les dépenses qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou [1^{ère} catégorie] de remplacer tout ou partie des immobilisations existantes: ces dépenses ont le caractère d'immobilisations et ne peuvent être anticipées par le biais de provisions pour risques et charges ;*
- *Les dépenses d'entretien qui ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (révisions d'avions pour motif de sécurité) et d'y apporter un entretien (carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement [2^{ème} catégorie].*

Dans ce second cas, l'obligation peut résulter de la loi, de règlements ou être implicite du fait de pratiques constantes de l'entité en la matière. A la date de clôture, la probabilité de sortie de ressources est directement liée à l'usage passé de l'installation. En conséquence, un passif doit être constaté à hauteur de la quote-part des dépenses futures d'entretien rapportée linéairement à l'usage passé. "

Article 322-3 du règlement n°99-03 du CRC relatif au plan comptable général modifié par l'article 5-2 du règlement n°02-10 du CRC.

..... " [1^{ère} catégorie] Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

[2^{ème} catégorie] Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour grosses réparations ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation suivantes : "

....



Le Comité note que la première catégorie n'englobe pas les dépenses d'amélioration des actifs qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie, et qui doivent être comptabilisées en immobilisations au moment où la dépense est engagée.

Règlement n°02-10 du CRC.

- **article 15.2 - Mesures transitoires**

" Mesures transitoires relatives à la comptabilisation des actifs par composants pour les grosses réparations prévues par le règlement n°2000-06 du CRC sur les passifs, applicables jusqu'à la date d'entrée en vigueur du présent règlement.

S'agissant :

- [1^{ère} catégorie] des dépenses qui ont pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie ou de remplacer tout ou partie des actifs,
- [2^{ème} catégorie] ainsi que des dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement,

les entreprises doivent à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2003 :

- soit constituer des provisions pour grosses réparations,
- soit appliquer la méthode de comptabilisation des actifs par composants.

Pour les exercices clos au 31 décembre 2002, les entreprises devront maintenir les traitements comptables antérieurs. "

Le Comité note que dans la première catégorie, les dépenses d'amélioration auraient dû être exclues du texte, s'agissant de coûts obligatoirement capitalisables conformément à l'article 211-1 du règlement n°99-03 du CRC relatif au plan comptable général. Au cas où elles auraient été comptabilisées à tort en charges, elles ne peuvent être retraitées qu'en application des dispositions relatives aux corrections d'erreur visées à l'article 314-3 du règlement n°99-03 du CRC, et non sur le fondement de la première application de la comptabilisation par composants.

- **article 15.1 Date et conséquences de la première application**

" Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Toutefois les entreprises et entités peuvent appliquer le présent règlement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002. "

Tous les changements résultant de la première application de ce règlement, y compris les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage, sont traités selon les dispositions générales de l'article 314-1 du règlement n°99.03 du CRC relatif au plan comptable général applicables en cas de changement de méthode. "

Le règlement prévoit que " dans ce cadre, il est considéré que l'effet à l'ouverture des changements, y compris pour les changements de plan d'amortissement et de modalités de calcul de la valeur d'usage, peut dans tous les cas, être estimé de façon objective. La méthode prospective ne peut donc pas être appliquée. "

Le Comité d'urgence note que la première application du règlement n°02-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs est nécessairement rétrospective.

2 - Constitution des provisions pour grosses réparations

Le Comité note que :

- a) la constitution de provisions pour grosses réparations pour la première fois conduit les entreprises à effectuer en grande partie le travail d'analyse des composants des immobilisations ;
- b) le choix offert par les mesures transitoires :



- s'arrêtera, pour la première catégorie, automatiquement lors de l'entrée en vigueur du règlement n°02-10 au 1^{er} janvier 2005, la méthode de comptabilisation par composants devenant obligatoire ;
- perdurera, pour la deuxième catégorie, lors de l'entrée en vigueur du règlement n°02-10 au 1^{er} janvier 2005.

3 - Méthodes de première comptabilisation des composants

En pratique trois méthodes sont proposées, deux méthodes compatibles avec la norme IFRS 1 et une autre méthode inspirée des travaux en cours de l'AICPA.

3.1 - Méthode de reconstitution du coût historique amorti

Cette méthode qui consiste, non seulement à reconstituer le coût réel historique des composants, mais aussi les amortissements qui auraient dû être appliqués, s'applique quelle que soit la valeur nette comptable de l'actif concerné, y compris quand elle est nulle. Les valeurs brutes historiques sont reconstituées soit à partir des factures de l'époque soit par d'autres méthodes (par exemple, décomposition en fonction de la répartition actuelle du coût à neuf).

Toutefois, pour que l'approche par composants en règles françaises aboutisse au même résultat que les dispositions de première application prévues par la norme IFRS 1, il est nécessaire que les conditions relatives à la détermination du coût d'acquisition soient conformes aux autres normes de l'IASB (IAS 16 et 23 notamment) et tiennent compte des durées d'utilisation mesurées par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif (structure/composants), indépendamment des durées fiscales.

Cette méthode, nécessairement rétrospective, se déroule selon les modalités suivantes.

- **Rechercher les factures d'origine ou afférentes au dernier remplacement** et porter les montants des différents composants à l'actif du bilan puis, recalculer les amortissements sur ces valeurs en fonction de la date d'acquisition et des nouvelles durées d'utilisation.
- S'il n'y a pas eu de remplacement, la valeur d'origine de l'immobilisation n'est pas modifiée et il n'y a pas d'augmentation ou de diminution de la valeur brute inscrite à l'actif pour une immobilisation considérée. Cela étant, si l'entreprise veut modifier le plan d'amortissement pour retenir des durées d'utilisation différentes, elle doit au préalable, procéder à la ventilation par composants (selon les modalités indiquées ci-après).
- S'il y a eu des remplacements, il convient de reconstituer le coût du dernier remplacement et de l'inscrire à l'actif après avoir sorti la valeur nette comptable -VNC- de l'élément remplacé. Cette méthode revient à immobiliser des dépenses comptabilisées antérieurement en charges lors du remplacement et à traiter la quote part VNC du composant remplacé comme une mise au rebut. Dans ce cas, il peut y avoir une augmentation ou diminution des valeurs brutes inscrites à l'actif du bilan. (impact en capitaux propres/ exemple en annexe)
- **S'il est impossible d'identifier les factures d'origine**, les entreprises peuvent décomposer les valeurs brutes des immobilisations selon la répartition du coût actuel à neuf en fonction des données techniques. Il peut être également envisagé d'appliquer au coût d'acquisition comptabilisé à l'actif du bilan, le pourcentage de ventilation des catégories de composants, constaté sur des immobilisations récentes ou rénovées, pondéré le cas échéant par les variations de conditions économiques et d'évolutions techniques. Après l'opération de reconstitution du coût de l'actif (i.e. structure et autres composants), il convient de recalculer les amortissements (impact en capitaux propres) en fonction des différentes durées d'utilisation qui peuvent être plus courtes mais aussi pour certains, plus longues (pour la structure notamment).

Le Comité note que cette méthode est compatible avec la norme IFRS 1.

3.2 - Méthode de réallocation des valeurs comptables

Cette méthode consiste à réallouer les valeurs nettes comptables actuelles pour reconstituer les composants de l'actif. Cette ventilation est appliquée aux valeurs brutes et aux amortissements constatés qui constitueront les nouvelles bases amortissables. Les immobilisations totalement



amorties ne sont pas reconstituées. En revanche, les composants sont comptabilisés ultérieurement à l'actif lors de leur renouvellement, ce qui implique une sortie d'actif dont la VNC doit être en principe égale à zéro.

Cette méthode, rétrospective au niveau de la reconstitution des composants, est prospective quant au calcul des amortissements (pas d'impact en capitaux propres/exemple en annexe).

Le Comité note que cette solution simple, inspirée des travaux de l'IACPA, n'est pas compatible avec la norme IFRS 1.

3.3 - Option offerte par la norme IFRS 1 d'évaluer les actifs à la juste valeur, à la date de première application (structure+composants)

L'entreprise peut, pour déterminer le coût d'origine des composants, utiliser la juste valeur de l'actif à la date de première application et ventiler cette valeur par composants i.e. structure et composants. Cette option peut être exercée immobilisation par immobilisation. Dans cette méthode, il n'y a pas de recalcul des amortissements. Les justes valeurs constituent les nouvelles valeurs et sont amorties sur les durées résiduelles restant à courir. Cette méthode peut conduire à une augmentation ou minoration de la valeur de l'actif (impact en capitaux propres) et s'applique quelle que soit la valeur nette comptable de l'immobilisation, y compris lorsqu'elle est nulle.

Le Comité note qu'en l'absence de réévaluation libre de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières prévue à l'article 350-1 du règlement n°99-03 du CRC, l'exercice de l'option " juste valeur " conduisant à une réévaluation partielle n'est pas conforme aux dispositions susvisées en vigueur pour les comptes individuels et consolidés.

Conséquences pour les sociétés devant appliquer les normes de l'IASB pour l'établissement des comptes consolidés au 1^{er} janvier 2005.

Les sociétés qui voudraient appliquer la méthode par composants au 1^{er} janvier 2003, seront-elles dispensées de retraiter les comptes lors du passage aux IFRS au 1^{er} janvier 2005 ?

Le Comité note que :

- les entreprises qui voudraient appliquer la méthode par composants dès le 1^{er} janvier 2003 selon la méthode du coût historique amorti doivent, si elles veulent éviter un retraitement au 1^{er} janvier 2005, veiller à ce que toutes les conditions prévues par les autres normes de l'IASB pour la détermination du coût d'entrée (capitalisation des coûts) et des durées d'utilisation, soient remplies.
- l'exercice de l'option " juste valeur " immobilisation par immobilisation n'est pas possible en vertu des règles françaises actuelles. La seule manière certaine d'éviter un retraitement des valeurs d'entrée au 1^{er} janvier 2005 pour ces sociétés, est d'attendre cette date pour appliquer, soit l'approche par composants, soit l'option " juste valeur " dans les comptes consolidés ou celle de la transposition de la directive de modernisation (article 12) si elle est antérieure au 1^{er} janvier 2005.

4 - Le Comité d'urgence émet l'avis suivant (cf. tableau annexe 1) :

Le Comité, compte tenu des éléments évoqués ci avant **confirme** les dispositions transitoires pour les provisions pour grosses réparations relevant des 1^{ère} et 2^{ème} catégorie, (cf. §4.1 et §4.2).

En outre, le Comité note que :

- l'option pour la méthode par composants est irréversible. Elle doit être effectuée en une fois au titre d'un exercice ;
- les entreprises peuvent appliquer la méthode de comptabilisation par composants dans les comptes consolidés, et conserver ou constituer des provisions pour grosses réparations dans les comptes individuels, mais pas l'inverse.
- les entreprises peuvent opter pour la méthode de comptabilisation par composants pour les provisions pour grosses réparations de remplacement relevant de la 1^{ère} catégorie sur l'exercice 2003 ou 2004, et conserver ou constituer des provisions pour grosses réparations pour les dépenses relevant de la 2^{ème} catégorie.



4.1 - Provisions pour grosses réparations concernant les dépenses qui ont pour objet de remplacer tout ou partie des actifs [1^{ère} catégorie].

Le Comité d'urgence rappelle que, pour les comptes consolidés et individuels :

- si les entreprises constataient des provisions pour grosses réparations concernant des dépenses relevant de la 1^{ère} catégorie, elles doivent maintenir le traitement antérieur, sauf si la méthode de comptabilisation par composants est utilisée (cf. 4.3).
- si les entreprises ne constataient pas de provisions pour grosses réparations concernant des dépenses relevant de la 1^{ère} catégorie, elles doivent constituer des provisions pour grosses réparations ou opter pour la méthode de comptabilisation par composants. (cf. 4.3).

4.2 - Provisions pour grosses réparations concernant les dépenses faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle initialement prévue [2^{ème} catégorie].

Le Comité d'urgence considère, pour les comptes individuels et consolidés, que la comptabilisation de provisions pour grosses réparations concernant les dépenses relevant de la 2^{ème} catégorie est obligatoire pour toutes les entreprises à compter du 1^{er} janvier 2003 et maintenue après le 1^{er} janvier 2005, sauf si l'entreprise opte pour la méthode de comptabilisation par composants (cf. 4.3).

4.3 - Modalités de comptabilisation des composants

Le Comité considère que lors de la première application de la méthode de comptabilisation par composants, l'entreprise peut opter pour les modalités suivantes qui peuvent en outre être choisies de manière différente entre les deux catégories de dépenses :

- Reconstitution du coût historique des composants : cette méthode est totalement rétrospective.
- Réallocation des valeurs comptables: c'est une solution intermédiaire applicable dans les comptes consolidés et individuels. Cette méthode est à la fois rétrospective avec la réallocation des valeurs brutes et des amortissements et prospective pour le calcul des amortissements à pratiquer dans le futur.
- L'approche " juste valeur " n'a pas été retenue car elle ne peut pas être appliquée au regard des textes français en vigueur. Cependant, cette méthode sera applicable dès la transposition de la directive européenne, si l'option est retenue en France.

Le Comité appelle l'attention sur les difficultés d'application de la méthode par composants dans les comptes individuels tant que ses conséquences fiscales n'auront pas été précisées et émet le vœu que l'administration fiscale considère le traitement des différences d'amortissements sur la période antérieure pour la première méthode (reconstitution du coût historique des composants) ainsi que la reprise de provisions quelle que soit la méthode retenue. Ce traitement fiscal devrait être neutre de telle façon à ne pas privilégier un traitement comptable plutôt qu'un autre.

Annexe 1 : Tableau de synthèse des mesures transitoires pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003 et jusqu'à l'entrée en vigueur du règlement n°02-10 du CRC

Le tableau de synthèse récapitule l'ensemble des solutions et choix possibles avant l'entrée en vigueur du règlement n°02-10 du CRC.

Comptes individuels et comptes consolidés (a)

	Cas où des provisions ont été constituées antérieurement à l'exercice ouvert à compter du 01/01/2003	Cas où aucune provision n'a été constituée antérieurement à l'exercice ouvert à compter du 01/01/2003
--	---	--



1^{ère} catégorie	maintien ou composants	provision ou composants
Provisions pour grosses réparations (renouvellement) (b)	(1) (2)	(1) (2)
2^{ème} catégorie	maintien ou composants	provision ou composants
Provisions pour grosses réparations (entretien/révision) (b)	(1) (2)	(1) (2)

a) Les choix (provisions pour grosses réparations ou composants) peuvent être différents entre les comptes consolidés et les comptes individuels.

b) Les choix (provisions pour grosses réparations ou composants) peuvent être différents d'une catégorie de dépenses à l'autre (1^{ère} et 2^{ème} catégorie). En revanche, le traitement doit être identique pour toutes les immobilisations qui ont donné lieu à la même catégorie de provisions pour grosses réparations.

1) Choix pour les modalités de détermination des composants entre méthode de reconstitution du coût historique (méthode préférentielle compatible avec IFRS 1) et reconstitution des valeurs comptables (méthode inspirée des travaux de l'AICPA).

2) Traitement fiscal :

- Les provisions pour grosses réparations concernant des dépenses de 1^{ère} catégorie sont déductibles si elles remplissent les conditions énoncées à l'article 39-1-5° du code général des impôts.
- Les provisions pour grosses réparations concernant des dépenses de 2^{ème} catégorie sont déductibles si elles remplissent les conditions énoncées à l'article 39-1-5° du code général des impôts.
- L'administration fiscale étudie la question de la déduction des amortissements constatés sur des composants relatifs à la 1^{ère} catégorie.
- L'administration fiscale n'admet pas, à ce jour, la déduction des amortissements constatés sur des composants relatifs à la 2^{ème} catégorie.

Annexe 2 : Méthode de détermination des composants

Il n'est pas envisageable de donner une méthode de décomposition des immobilisations par secteur d'activité avec des durées propres à chaque composant.

En revanche, le **Comité propose** d'appliquer les éléments de méthodologie suivants pour déterminer de façon générale les composants.

1.1 - Dispositions générales

- **Rappel des conditions :**
 - identifier les éléments principaux d'immobilisations corporelles ;
 - devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers ;
 - ayant des durées d'utilisation différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent.
- **Première étape technique :**

Une étude préalable doit être faite par les services techniques quant aux possibilités de ventilation des éléments principaux en composants et aux fréquences de renouvellement.

- **Deuxième étape comptable**



Ces données techniques doivent être rapprochées des règles de comptabilisation des actifs. Les propositions techniques confrontées aux données historiques de remplacement ou le cas échéant de constatation de provisions pour grosses réparations, seront le plus souvent revues pour arrêter un nombre plus réduit de composants.

Suivant la nature de l'activité et son importance, un élément pourra être considéré comme un composant par une entreprise ou un groupe et pas pour une autre selon l'utilisation de l'immobilisation (activité principale, activité annexe ou autre....)

Le composant doit être significatif et doit conserver ce caractère au moment du remplacement et de la décomptabilisation (sortie de la valeur nette). Pour les comptes individuels des PME, compte tenu de l'application des durées d'usage, la ventilation en composants selon les durées réelles de renouvellement devrait être limitée.

Il convient également de souligner que :

- les éléments qui ne seraient pas comptabilisés sous forme de composants à l'origine lors de l'acquisition ou de la première application (alors qu'ils étaient identifiables), seront obligatoirement comptabilisés en résultat lors du remplacement sauf si les conditions de constatation d'un nouveau composant sont remplies (par exemple durée d'utilisation qui s'avère plus courte pour l'élément considéré).
- les provisions pour remplacement seront supprimées à compter du 1^{er} janvier 2005.
- ces observations valent également pour les gestionnaires d'immobilisations sous forme de parcs (immeubles ou matériel).

1.2 - Composants correspondant aux dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions (2^{ème} catégorie).

Les entreprises qui optent pour la méthode de comptabilisation par composants, pour les dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, doivent comptabiliser en tant que composant du coût initial et amortir de manière spécifique les coûts correspondant à ces dépenses qui pouvaient donner lieu auparavant à constitution de provisions pour grosses réparations.

- **Méthode de comptabilisation**

Comme pour les dépenses de 1^{ère} catégorie, la comptabilisation d'un composant pour les dépenses de 2^{ème} catégorie s'effectue au sein du coût initial (et non au-delà) correspondant au coût estimé des programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions. Celui-ci est amorti sur la durée prévue, jusqu'à la prochaine grosse réparation ou grande révision .

- **Coûts attribuables**

Si nécessaire, le coût estimé d'un plan pluriannuel de dépenses de grosses réparations ou de grandes révisions, futur et identique, peut être utilisé comme base pour évaluer le coût du composant existant lors de l'acquisition ou de la construction du bien (mais calculé à cette date et non à la date où le coût sera dépensé, à la différence d'une provision pour grosses réparations). Le composant comprend tous les coûts attribuables au programme pluriannuel de grosses réparations ou de grandes révisions, autres que les coûts de renouvellement des autres composants déjà identifiés.

Pour certaines entreprises, les opérations de grandes révisions (appelées également grandes inspections ou grands entretiens) nécessitent un arrêt de l'activité pour les immobilisations concernées. Dans ce cas, le composant comprend tous les coûts attribuables à la grande révision engagés depuis la date d'arrêt de l'activité jusqu'à la date de remise en fonctionnement.

- **Coûts exclus**

En revanche, les dépenses non attribuables au coût d'acquisition ou de production d'une



immobilisation sont également exclues du coût du composant relatif aux programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions.

Il s'agit principalement :

- des coûts administratifs et des autres frais généraux, à l'exception des coûts de structure dédiés ;
- des frais de formation du personnel ;
- des pertes d'exploitation ou des coûts encourus quand les immobilisations concernées ne fonctionnent pas ou fonctionnent en dessous de leur pleine capacité ;
- des coûts de réinstallation ou de réorganisation d'une partie ou de la totalité des activités de l'entreprise.

Annexe 3 : Exemples de reconstitution du coût historique amorti

Les exemples en annexe sont donnés à titre indicatif.

3.1 - Reconstitution à partir des factures d'origine

3.1.1 - Aucun composant n'a été renouvelé entre l'acquisition et la date de première application au 1^{er} janvier 2003

Soit une immobilisation acquise le 01/01/1999 avec une durée d'amortissement de 10 ans

valeur brute	100
amortissements comptabilisés	40
valeur nette comptable	60

L'entreprise parvient à reconstituer le coût d'origine du composant A soit 27 (facture), qui doit être renouvelé tous les 6 ans (donc réduction de 10 à 6 ans).

valeur brute du composant	27
amortissements à comptabiliser sur le composant $27*(4/6) =$	18
valeur nette du composant	9
amortissements antérieurs déjà constatés $27*(4/10) =$	10.8
écart négatif à comptabiliser en capitaux propres $10.8-18 =$	7.2

- Schéma d'écritures, la durée d'amortissement de la structure n'est pas modifiée (10 ans).

Constatation des composants			
2...Composant A		27	
2...Composant B (structure)		73	
	2...Immobilisation		100
Rattrapage des amortissements			



1...Variation de capitaux propres		7.2	
28..Amortissements Immobilisation		40 (100*4/10)	
	28..Amort Composant A		18 (27*4/6)
	28...Amort Composant B		29.2 (73*4/10)

- Schéma d'écritures, la durée d'amortissement de la structure est modifiée (allongement de 10 à 15 ans).

Constatation des composants : sans changement			
Rattrapage des amortissements			
28..Amortissements immobilisation		40 (100*4/10)	
	1..Variation de capitaux propres ¹		2.54 (1)
	28..Amort Composant A		18 (27*4/6)
	28...Amort Composant B		19.46 (73*4/15)

¹Dans ce cas, la variation sera positive du fait de l'allongement de l'amortissement sur la structure.

3.1.2 - Le composant a déjà été renouvelé avant la date de la première application au 1^{er} janvier 2003

Soit une immobilisation acquise le 01/01/1989 avec une durée d'amortissement de 20 ans

valeur brute	100
amortissements comptabilisés	70
valeur nette comptable	30

L'entreprise parvient à reconstituer le coût d'origine du composant A soit 27 (facture), qui est renouvelable tous les 6 ans. Ce composant a été renouvelé en 1995 et pour 42 en 2001. Il convient de retenir la valeur du dernier renouvellement soit :

valeur brute du composant	42
amortissements à comptabiliser sur le composant $42*(2/6) =$	14
valeur nette du composant	28
amortissements antérieurs du composant $27-27*(14/20) =$	8.1
Ecart positif sur amortissement à comptabiliser en capitaux propres $70-(14+51.1)=4.9$	4.9
écart positif sur valeur brute à comptabiliser en capitaux propres $42-27=15$	15



Au rattrapage des amortissements, s'ajoute une augmentation due à la différence de valeur du composant entre la date d'origine (27) et celle du dernier remplacement (42).

- Schéma d'écritures, la durée d'amortissement de la structure n'est pas modifiée (20 ans).

Constatation des composants			
2...Composant A		42	
2....Composant B (structure)		73	
	2....Immobilisation		100
	1.Variation de capitaux propres ¹		15 (42-27)
Rattrapage des amortissements			
28..Amortissements Immobilisation		70 (100*14/20)	
	1...Variation de capitaux propres		4 .9
	28..Amort Composant A		14 (42*2/6)
	28...Amort Composant B		51.1 (73*14/20)

- Schéma d'écriture, la durée d'amortissement de la structure est modifiée (augmentation à 25 ans).

Constatation des composants : sans changement			
Rattrapage des amortissements			
28..Amortissements Immobilisation		70 (00*14/20)	
	1...Variation de capitaux propres		15.12 ¹
	28..Amort Composant A		14 (42*2/6)
	28...Amort Composant B		40.88*(73*14/25)

¹(70 – 14 - 40,88 = 15,12)

3.2 - Reconstitution à partir de données fondées sur des données techniques actuelles

Première application au 1^{er} janvier 2003

Soit une immobilisation acquise pour 100, il y a 4 ans et amortissable sur 10 ans

Des données actuelles montrent que le composant A, renouvelable tous les 6 ans, représente 30% du coût à neuf d'une immobilisation identique.

	Valeur brute	Amort antérieurs déjà constatés	Valeur nette comptable
Composant A	(100 * 30) 30	(30 * 4/10) 12	18
Composant B	(100 * 70) 70	(70 * 4/10) 28	42



Total	100	40	60
--------------	------------	-----------	-----------

Calcul du rattrapage d'amortissement sur le composant

valeur brute du composant	30
amortissements à comptabiliser sur le composant $30*(4/6) =$	20
valeur nette du composant	28
amortissements antérieurs déjà comptabilisés	12
écart négatif à comptabiliser en capitaux propres $12-20 =$	8

- Schéma d'écritures, la durée d'amortissement de la structure n'est pas modifiée (10 ans).

<i>Constatation des composants</i>			
2...Composant A		30	
2....Composant B (structure)		70	
	2...Immobilisation		100
<i>Rattrapage des amortissements</i>			
1...Variation de capitaux propres		8	
28..Amortissements Immobilisation		40 (100*4/10)	
	28..Amort Composant A		20 (30*4/6)
	28...Amort Composant B		28 (70*4/10)

- Schéma d'écriture, la durée d'amortissement de la structure est modifiée (allongement à 11 ans).

<i>Constatation des composants : sans changement</i>			
<i>Rattrapage des amortissements</i>			
1...Variation de capitaux propres		5.45	
28..Amortissements Immobilisation		40 (100*4/10)	
	28..Amort Composant A		20 (30*4/6)
	28...Amort Composant B		25.45 (70*4/11)

Annexe 4 : Exemple de réallocation des valeurs nettes comptables



Soit une immobilisation acquise depuis 10 ans et amortissable sur 20 ans.

valeur brute	100
amortissements	50
valeur nette comptable	50

En fonction de données actuelles ressortant d'études techniques, la valeur nette du composant A représente 30% avec une durée résiduelle d'amortissement de 5 ans, et celle du composant principal B 70%.

Les valeurs brutes et les amortissements constatés doivent être ventilés comme suit :

	Immobilisation	Composant A	Composant B
Valeur brute	100	30 (100*30%)	70 (100*70%)
Amortissements	50	15 (50*30%)	35 (50*70%)
Valeur nette comptable	50	15 (50*30%)	35 (50*70%)
Amortissement annuel à compter de la réallocation		3 (15/5)	3.5 (35/10)

Ces bases, 15 et 35, seront amorties sur les nouvelles durées résiduelles restant à courir sans correction des amortissements antérieurement pratiqués, soit 5 ans pour le composant A. La durée résiduelle du composant B est maintenue à 10 ans. Ainsi, l'annuité d'amortissement passera de 5 (100/20) à 6.5 (3+3.5).

©Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 22 juillet 2003



CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

Avis n° 2004-15 du 23 juin 2004

relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs

Avertissement

Le Conseil national de la comptabilité publie l'avis n° 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs adopté par l'assemblée plénière du 23 juin 2004.

La disposition du § 4.2.2.1. relative à la comptabilisation de " l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site " sera présentée pour ratification à l'assemblée plénière du 27 octobre 2004 en fonction des dispositions fiscales à venir en particulier, la modification de l'article 310 H.F. de l'annexe II du code général des impôts.

Les mesures de première application du futur règlement seront également soumises à cette assemblée.

1 - Champ d'application

L'avis porte sur :

- la définition et les critères de comptabilisation d'un actif : immobilisations corporelles, incorporelles, stocks et charges constatées d'avance ;
- l'évaluation des immobilisations corporelles, incorporelles et des stocks y compris des immeubles de placement.

L'avis traite de l'évaluation des actifs acquis ou produits par l'entité et des dépenses ultérieures. Au sens du présent texte, on entend par acquisition, toute opération d'acquisition à titre onéreux, achat, échange et apport en nature d'éléments isolés.

Les biens individuels acquis à titre gratuit sont également visés par ce texte. En revanche, les actifs acquis dans le cadre d'opérations de regroupement d'entités, au sens des règlements n° 99-02, 99-07, 00-05 et 02-08 du CRC ou d'apports partiels de branches d'activité, sont exclus pour les comptes consolidés. Pour les comptes individuels, sont exclus les actifs acquis par voie d'opérations de fusion ou assimilées, i.e. des regroupements d'entités et de branches d'activité visées par le règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées et le projet en cours pour les entités autres que les sociétés commerciales.

Le champ de l'étude exclut :

- tous les contrats de location au sens d'IAS 17 ainsi que les contrats de louage de marque et de brevet ;
- les instruments financiers ⁽¹⁾ ainsi que les dépenses liées telles que les frais d'émission des emprunts, les primes d'émission et les primes de remboursement d'emprunts ;



- **les actifs d'impôts différés ;**
- **les contrats de délégation de services publics dont les contrats de concession.**

Les textes présentés en gras ci-après, sont destinés, à l'exception des têtes de chapitre, à être repris dans le règlement n° 99-03 (relatif au plan comptable général) ou dans les règlements n° 99-02, 99-07, 00-05 et 02-08 du CRC (relatifs aux comptes consolidés).

Le présent avis décrit les règles applicables en matière de comptes individuels et de comptes consolidés. Aussi, dans les alinéas ci-dessous, à défaut de mention explicite " comptes individuels " ou " comptes consolidés ", les dispositions s'appliquent aux comptes individuels et aux comptes consolidés.

¹ IAS 32 § 11: "Un instrument financier désigne tout contrat qui donne lieu à un actif financier pour une entité et à un passif ou à un instrument de capitaux propres pour une autre.

Un actif financier désigne tout actif qui est : a) de la trésorerie ; b) un instrument de capitaux propres d'une autre entité ; c) un droit contractuel (i) de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier (ii) d'échanger des actifs financiers ou des passifs financiers avec une autre entité dans des conditions potentiellement favorables à l'entité ; ou (d) un contrat qui sera ou pourrait être réglé dans les propres instruments de capitaux propres de l'entité...".

2 - Définitions

2.1 - Définitions et applications

Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

Les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.



La définition générale d'un actif est complétée comme suit dans les deux situations visées ci-après.

- **Sont considérés comme des éléments d'actif, pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, les éléments dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet.**
- **Sont considérés comme des éléments d'actif, pour les entités du secteur public, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les avantages économiques futurs ou la disposition d'un potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet.**

2.2 - Avantages économiques futurs

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par une association ou une entité relevant du secteur public est fonction de l'utilité sociale correspondant à l'objet ou à la mission.

2.3 - Caractère identifiable

Par essence, le caractère identifiable d'une immobilisation corporelle ne soulève généralement pas de difficulté. En revanche, pour les immobilisations incorporelles il doit être précisé. Ainsi, **une immobilisation incorporelle est identifiable :**

- **si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;**
- **ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.**

Les contrats liant l'entité à son personnel ne peuvent pas, en règle générale, être reconnus en tant qu'actifs. En effet, il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de direction ou de technique satisfasse à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent et qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.

Une entreprise peut avoir un portefeuille de clients ou détenir une part de marché et s'attendre à poursuivre ses relations commerciales avec ces clients du fait des efforts qu'elle consent pour les fidéliser et pour maintenir avec eux de bonnes relations.

Toutefois, en l'absence de droits lui permettant de protéger ou de contrôler de toute autre façon, ses relations avec ces clients ou leur fidélité à l'égard de l'entreprise, celle-ci n'a généralement pas un contrôle suffisant des avantages économiques résultant de la fidélité de ces clients et de ses relations avec eux pour considérer que de tels éléments (portefeuille de clients, parts de marché, relations avec la clientèle et fidélité de celle-ci) satisfont à la définition des immobilisations incorporelles.

En l'absence de droits légaux protégeant les relations avec la clientèle, les transactions d'échange portant sur des relations avec la clientèle non contractuelles similaires (autres que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises) fournissent la preuve que l'entité est néanmoins capable de contrôler les bénéfices futurs attendus



de ces relations avec la clientèle. Dans la mesure où de telles transactions d'échange donnent également des preuves que les relations avec la clientèle sont séparables, elles répondent à la définition d'un actif incorporel.

3 - Critères de comptabilisation d'une immobilisation

3.1 - Critères généraux

Une immobilisation est comptabilisée à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- **il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants - ou du potentiel de services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 ou relèvent du secteur public.**
- **son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante. Par exception, lorsqu'une évaluation directe n'est pas possible, le coût d'un élément d'actif appartenant à un ensemble de biens peut être obtenu par différence entre le coût total d'acquisition de l'ensemble et celui des autres éléments dont le coût est connu.** Ainsi, le fonds commercial acquis, évalué par différence, est inscrit à l'actif dans les comptes individuels; il en est de même de l'écart d'acquisition dans les comptes consolidés.

Une entité évalue selon ces critères de comptabilisation tous les coûts d'immobilisation au moment où ils sont encourus, qu'il s'agisse des coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle ou des coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts de gros entretien ou grandes révisions.

Les éléments d'actif non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice.

Pour déterminer si un élément satisfait au premier critère de comptabilisation, une entité a besoin d'apprécier le degré de certitude attaché au flux d'avantages économiques futurs sur la base des indications disponibles lors de la comptabilisation initiale. L'existence d'une certitude suffisante que les avantages économiques futurs iront à l'entité demande que l'on s'assure que celle-ci recevra les avantages attachés à cet actif et assumera les risques associés. Cette assurance n'existe en général que lorsque les risques et avantages ont été transférés à l'entité. Le second critère de comptabilisation est, en général, aisément satisfait parce que la transaction d'échange attestant l'acquisition de l'actif permet d'identifier son coût. Dans le cas d'un actif produit par l'entité pour elle-même, une évaluation fiable du coût peut être faite à partir des transactions conclues avec des tiers extérieurs à l'entité pour l'acquisition des matières premières, de la main d'œuvre et autres éléments utilisés au cours du processus de construction.

3.2 - Comptabilisation des composants

Pour mémoire : article 322-3 du règlement n° 99-03 modifié par les règlements n° 02-10 et 03-07 du CRC.

3.3 - Immobilisations incorporelles générées en interne

3.3.1 - Distinction – phase de recherche et phase de développement

Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation prévus au § 3.1 ci-dessus, une entité classe les opérations de création de l'immobilisation entre :

- **une phase de recherche et,**
- **une phase de développement.**



Si une entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite la dépense au titre de ce projet comme si elle était encourue uniquement lors de la phase de recherche.

3.3.2 - Dépenses de recherche

Les dépenses encourues pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues et ne peuvent plus être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Aucun élément incorporel obtenu au cours de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être activé, car les projets de recherche se situant trop en amont de la production ou de la commercialisation, ne satisfont pas au critère de probabilité d'obtention d'avantages économiques futurs.

Exemples d'activités de recherche :

- a) les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ;
- b) la recherche, l'évaluation et la sélection finale d'applications éventuelles de résultats de recherche ou d'autres connaissances ;
- c) la recherche de solutions alternatives pour les matières, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services ; et,
- d) la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités d'utilisation de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

3.3.3 - Coûts de développement

(i) - Les coûts de développement peuvent être comptabilisés à l'actif s'ils se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale - ou de viabilité économique pour les projets de développement pluriannuels associatifs. Ceci implique, pour l'entité, de respecter l'ensemble des critères suivants :

- a) la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- b) l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- c) la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- d) la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;
- e) la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et,
- f) la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

La comptabilisation des coûts de développement à l'actif est considérée comme la méthode préférentielle.

Exemples d'activités de développement :

- a) la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes ;



- b) la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;
- c) la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote qui n'est pas d'une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;
- d) la conception, la construction et les tests pour des matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés ;
- e) les coûts de développement et de production des sites internet.

(ii) - Dépenses ne répondant pas aux critères de comptabilisation

Les dépenses engagées pour créer en interne des fonds commerciaux, des marques, des titres de journaux et de magazines, des listes de clients et autres éléments similaires en substance, ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles. Il en est de même pour les coûts engagés ultérieurement relatifs à ces dépenses internes (par exemple, frais de dépôt pour une marque développée en interne).

3.4 - Traitement des charges différées et des charges à étaler

Les dépenses qui ne répondent pas aux critères cumulés de définition et de comptabilisation des actifs et qui ne sont pas attribuables au coût d'acquisition ou de production tels que définis dans le présent avis, doivent être comptabilisées en charges.

Cf. Note de présentation - Annexe I : Traitement des charges différées et à étaler

Les dépenses qui pouvaient antérieurement être comptabilisées sous les rubriques de charges différées et de charges à étaler, doivent être comptabilisées à l'actif si elles répondent aux conditions de définition et de comptabilisation (des actifs), soit être constatées immédiatement en charges dans le cas contraire.



3.5 - Autres éléments portés à l'actif en application de textes de niveau supérieur

Bien que ne répondant pas à la définition des actifs énoncée ci-dessus, les éléments suivants sont ou peuvent être, selon le cas, portés à l'actif du bilan.

3.5.1 - Éléments obligatoirement portés à l'actif du bilan

Dans les comptes individuels (règlement n° 99-03 du CRC) les écarts de conversion - actif, relatifs aux pertes de change latentes sur les créances et dettes en monnaies étrangères sont obligatoirement portés à l'actif du bilan.

3.5.2 - Éléments susceptibles d'être portés à l'actif du bilan

Les éléments suivants peuvent être portés à l'actif :

- en comptes consolidés (règlement n° 99-02 , 99-07, 00-05 et 02-08 du CRC), les écarts de conversion - actif relatifs aux pertes de change latentes sur les créances et dettes en monnaies étrangères. Toutefois, l'enregistrement de ces écarts de conversion en charges financières, au cours de la période à laquelle ils se rapportent, constitue la méthode préférentielle.
- les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entité dans son ensemble mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminées, suivent le traitement comptable suivant :
- les frais de constitution, de transformation, de premier établissement, peuvent être inscrits à l'actif comme frais d'établissement. Leur inscription en compte de résultat constitue néanmoins la méthode préférentielle ;
- les frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission :
 - dans les comptes individuels, ces frais peuvent être inscrits à l'actif en frais d'établissement. Leur imputation sur les primes d'émission et de fusion constitue néanmoins la méthode préférentielle ; en cas d'insuffisance, les frais sont comptabilisés en charges.
 - en revanche, dans les comptes consolidés, ces frais doivent être imputés sur les primes d'émission et de fusion.

4 - Évaluation des actifs acquis ou produits hors opérations de regroupement

4.1 - Dispositions générales

4.1.1 - Évaluation

Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks, répondant aux conditions de définition et de comptabilisation définies aux §§ 2 et 3 du présent avis, doivent être évalués initialement à leur coût.

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :

- les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition (cf. § 4.2.1 ; 4.3.1 ; et 5.1) ;
- les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production (cf. § 4.2.2 ; 4.3.2 et 5.2) ;
- les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur vénale ⁽²⁾ (cf. § 4.1.6) ;
- les actifs acquis par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale (cf. § 4.1.5).



² Art. 322-1 du règlement n° 99-03 modifié par le règlement n° 02-10

Alinéa 8 : La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage sous réserve des dispositions de l'article 332-3 relatif aux titres de participation et de celles de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence.

Alinéa 10 : La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie. Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

Alinéa 11 : la valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus.

4.1.2 - Actifs acquis en monnaie étrangère

En cas d'acquisition d'actif en monnaie étrangère, le taux de conversion utilisé est le taux de change à la date d'entrée ou, le cas échéant, celui de la couverture si celle-ci a été prise avant l'opération. Les frais engagés pour mettre en place les couvertures sont également intégrés au coût d'acquisition.

4.1.3 - Coûts d'emprunt

Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive.

Deux traitements sont donc autorisés : comptabilisation des coûts d'emprunt en charges ou incorporation au coût de l'actif.

Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Les coûts d'emprunt peuvent inclure :

- a) les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court-terme et à long-terme ;
- b) l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ;
- c) l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts (frais d'émission) ;
- d) les charges financières relatives aux contrats de location-financement dans les comptes consolidés ;
- e) les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

Le traitement retenu doit être appliqué, de façon cohérente et permanente, à tous les coûts d'emprunts directement attribuables à l'acquisition ou la production de tous les actifs éligibles de l'entité. Les états financiers doivent mentionner explicitement la méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt.

4.1.3.1 - Premier traitement autorisé : comptabilisation en charges

Selon le premier traitement autorisé, les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des capitaux empruntés.

4.1.3.2 - Deuxième traitement autorisé : incorporation dans le coût de l'actif

(i) - Coûts d'emprunt directement attribuables



Selon le deuxième traitement autorisé, **les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, ou à la période de construction ou de production d'un actif éligible sont incorporés dans le coût de cet actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entité et qu'ils peuvent être évalués de façon fiable. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.**

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible correspondent aux coûts d'emprunt qui auraient pu être évités si la dépense relative à l'actif éligible n'avait pas été faite. Lorsqu'une entité emprunte des fonds spécifiquement en vue de l'acquisition d'un actif éligible particulier, les coûts d'emprunt qui sont liés directement à cet actif éligible peuvent être aisément déterminés.

En effet, dans ce cas, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit correspondre aux coûts réellement encourus sur ces emprunts au cours de l'exercice, diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés.

(ii) - Coûts d'emprunt non directement attribuables

Il peut être difficile d'identifier une relation directe entre des emprunts particuliers et un actif éligible et de déterminer les emprunts qui n'auraient pas été engagés en cas d'autofinancement. Une telle difficulté existe, par exemple, lorsque l'activité de financement d'une entité ou d'un groupe fait l'objet d'une coordination centrale, que des instruments d'emprunts à des taux d'intérêt différents sont utilisés et que ces fonds sont prêtés sur des bases diverses aux autres entités du groupe.

Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entité en cours au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir un actif éligible. Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif au cours d'un exercice donné ne doit pas excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de ce même exercice.

Lorsque la valeur comptable ou le coût final attendu de l'actif éligible sont supérieurs à sa valeur actuelle ou sa valeur réalisable nette, cette valeur comptable est dépréciée ou sortie du bilan selon les dispositions prévues aux articles 322-5 et suivants du règlement n° 99-03 du CRC, modifié par le règlement 02-10.

4.1.4 - Échanges et apports en nature d'actifs corporels et incorporels isolés.

(i) - Une immobilisation corporelle ou incorporelle acquise en échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires ou d'une combinaison d'actifs monétaires (soulte) et non monétaires est évaluée à la valeur vénale à moins que :

- a. la transaction d'échange n'ait pas de substance commerciale ou
- b. que la valeur vénale de l'immobilisation reçue ou de l'immobilisation donnée ne puisse être évaluée de façon fiable.

Si l'immobilisation acquise ne peut pas être évaluée à la valeur vénale, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé.



Un échange n'a une substance commerciale que s'il entraîne une modification des flux de trésorerie futurs résultant de la transaction, ainsi :

- a. la configuration des flux de trésorerie (risque, calendrier et montants) de l'actif reçu diffère de la configuration des flux de trésorerie de l'actif transféré, ou
- b. la valeur des flux de trésorerie attendus de l'échange est modifiée à l'issue de l'opération ;
- c. l'une ou l'autre des différences en a) ou b) est significative par rapport à la valeur vénale des actifs échangés.

L'entité n'a pas à procéder à ces calculs quand l'analyse des conditions susvisées confirme de manière explicite la substance commerciale.

Aucune compensation ne peut être effectuée entre la valeur vénale de l'actif reçu et la valeur vénale de l'actif donné.

(ii) - Les apports en nature d'actifs corporels ou incorporels isolés sont assimilés à des échanges. S'agissant des actifs corporels et incorporels reçus par voie d'apport, ils sont évalués dans le traité d'apport à la valeur vénale.

4.1.5 - Acquisitions à titre gratuit

Les biens acquis à titre gratuit, c'est-à-dire sans aucune contrepartie présente ou future, monétaire ou non monétaire, sont comptabilisés en les estimant à leur valeur vénale. La contrepartie d'un bien acquis à titre gratuit est enregistrée en produits sauf exception, et en cas d'application particulière prévue pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations.

4.1.6 - Biens acquis moyennant paiement de rentes viagères

Pour les biens acquis moyennant paiement de rentes viagères, le prix d'achat s'entend du montant qui résulte d'une stipulation de prix ou à défaut d'une estimation.

4.2 - Immobilisations corporelles

4.2.1 - Coût initial d'acquisition

4.2.1.1 - Éléments du coût d'acquisition

(i) - Le coût d'une immobilisation corporelle est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

- de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation pendant une période donnée à des fins autres que de produire des éléments de stocks.

En revanche, les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site encourus pour produire des stocks pendant cette période doivent être évalués comme le coût de production des stocks (cf. § 4.4.2) au fur et à mesure que l'actif est utilisé pour produire des stocks.



Ces coûts non encore engagés, et a fortiori non décaissés, représentent la contrepartie de l'obligation de démantèlement, d'enlèvement ou de restauration de site, constatée au passif, en application des dispositions de l'article 212-1 du règlement n° 99-03 (modifié par le règlement n° 00-06).

Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.

- (ii) - **Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs - ou le potentiel de services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 ou relèvent du secteur public - Ces actifs ainsi comptabilisés appliquent les règles de dépréciation prévues à l'art. 322-5.**

A titre d'exemple, un fabricant de produits chimiques peut devoir installer certains processus nouveaux de manipulation des produits chimiques afin de se conformer à des dispositions environnementales sur la production et le stockage de produits dangereux ; les améliorations d'installations correspondantes sont comptabilisées en tant qu'actifs sous réserve de la limite mentionnée ci-avant car, sans elles, l'entité n'est pas en mesure de fabriquer ni de vendre ses produits chimiques.

- (iii) - **Le coût d'une immobilisation corporelle ou incorporelle peut inclure une quote-part d'amortissement.** En effet, la dotation aux amortissements pour un exercice est en général comptabilisée en charges. Toutefois, dans certaines circonstances, les avantages économiques représentatifs d'un actif sont intégrés par l'entreprise dans le cadre de la production d'autres actifs, au lieu de constituer une charge. Dans ce cas, la dotation aux amortissements comprend une partie du coût de l'autre actif et est incluse dans sa valeur comptable. A titre d'exemple, l'amortissement des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement peut être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle.
- (iv) - **Les coûts sont attribués au coût de l'immobilisation à compter de la date à laquelle la direction a pris - et justifie au plan technique et financier - la décision de l'acquérir ou de la produire pour l'utiliser ou la céder ultérieurement, et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs.**

Pour un actif acquis ou installé par un fournisseur externe, la notion d'utilisation prévue par la direction, visée ci-dessus, correspond généralement au niveau de performance nécessaire pour atteindre le rendement initial attendu à la date de réception. La même approche s'applique pour un actif produit directement par l'entité. Cf. Note de présentation - Annexe II : Schéma de comptabilisation.

Exemples de coûts directement attribuables :

- a. le coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation ;
- b. les coûts de préparation du site et les frais de démolition nécessaires à la mise en place de l'immobilisation ;
- c. les frais de livraison et de manutention initiaux ;
- d. les frais de transport, d'installation, de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation des biens ;
- e. les coûts liés aux essais de bon fonctionnement, déduction faite des revenus nets provenant de la vente des produits obtenus durant la mise en service (tels que des échantillons) ;



- f. les honoraires de professionnels comme les architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils etc. et

4.2.1.2 - Coûts non attribuables au coût d'acquisition

(i) - Tous les coûts qui ne font pas partie du prix d'acquisition de l'immobilisation et qui ne peuvent pas être rattachés directement aux coûts rendus nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisés en charges.

Exemples de coûts qui ne font pas partie des coûts des immobilisations corporelles :

- a. coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
- b. coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (incluant les coûts de publicité et de promotion) ;
- c. coûts de relocalisation d'une affaire dans un nouvel emplacement ou avec une nouvelle catégorie de clients (incluant le coût de la formation du personnel) ;
- d. coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des coûts des structures dédiées ;
- e. coût des rémunérations et autres avantages au personnel ne résultant pas directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation.

(ii) - L'activation des coûts cesse lorsque l'immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation effective ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif.

Par exemple, les coûts suivants sont exclus du coût des immobilisations corporelles :

- a) les coûts encourus lorsque des actifs, en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, ne sont pas encore mis en production ou fonctionnent en dessous de leur pleine capacité ;
- b) les pertes d'exploitation initiales ;
- c) les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;
- d) les coûts de réinstallation ou de réorganisation d'une partie ou de la totalité des activités de l'entité.

(iii) - Certaines opérations pouvant intervenir avant ou pendant la construction ou l'aménagement d'une immobilisation corporelle, qui ne sont pas nécessaires afin de mettre l'immobilisation en place et en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées au compte de résultat.

(exemple : loyer perçu pour la location d'un terrain utilisé comme parc de stationnement jusqu'à ce que la construction commence).

4.2.2 - Coût de production

Le coût d'une immobilisation produite par l'entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour une immobilisation acquise. Il peut être déterminé par référence au coût de production des stocks (cf. § 4.4.2) si l'entité produit des biens similaires pour la vente.

Le coût de production d'une immobilisation corporelle est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés, au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et



indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les charges directes sont les charges qu'il est possible d'affecter, sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien ou d'un service déterminé.

4.2.3. - Coûts ultérieurs

(i) - Les dépenses ou les coûts, qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation prévus au § 3.1, comme les dépenses courantes d'entretien et de maintenance (telles que produits consommables, main d'œuvre, fournitures), sont comptabilisés en charges.

(ii) - Remplacement ou renouvellement d'un composant ou d'un élément d'immobilisation

Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'une immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation prévues au § 3.1 sont réunies, y compris pour les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions, si aucune provision pour gros entretien ou grande révision n'a été constatée. Si nécessaire, le coût estimé des dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien ou grandes révisions, futur et identique, peut être utilisé pour évaluer le coût du composant existant lors de l'acquisition ou de la construction du bien. Dans tous les cas, la valeur nette du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

(iii) - Pièces détachées et de rechange

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.

4.3 - Immobilisations incorporelles

4.3.1 - Coût initial d'acquisition

4.3.1.1 - Éléments du coût d'acquisition

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, et
- tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

Exemples de coûts attribuables au coût d'acquisition :



- a) le coût des rémunérations et autres avantages au personnel résultant directement de la mise en condition de fonctionnement de l'actif ;
- b) les honoraires de professionnels tels qu'experts, évaluateurs, conseils,
- c) le coût des tests permettant de s'assurer que l'actif fonctionne correctement.

Exemples de coûts qui ne peuvent pas être comptabilisés au titre d'une immobilisation incorporelle :

- a. coûts d'introduction d'un nouveau produit ou service (incluant les coûts de publicité et de promotion) ;
- b. coûts de relocalisation d'une affaire dans un nouvel emplacement ou avec une nouvelle catégorie de clients (en incluant le coût de la formation du personnel) ;
- c. coûts administratifs et autres frais généraux à l'exception des coûts des structures dédiées.

4.3.1.2 - Coûts non attribuables au coût d'acquisition

(i) - L'activation des coûts cesse lorsque l'immobilisation incorporelle est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. En conséquence, les coûts supportés lors de l'utilisation ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif.

Par exemple, les coûts suivants sont exclus du coût des immobilisations incorporelles :

- a) les coûts encourus lorsque des actifs, en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, ne sont pas encore mis en service ;
- b) les pertes d'exploitation initiales.

(ii) - Certaines opérations pouvant intervenir avant ou pendant le développement de l'immobilisation incorporelle, qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par la direction, sont comptabilisées en charges au compte de résultat.

Exemple : formation du personnel.

4.3.2 - Immobilisations incorporelles créées en interne

4.3.2.1 - Coûts de développement

(i) - Coûts attribuables aux coûts de développement

Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne, répondant aux conditions de comptabilisation prévues au § 3.3.3, comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction.

Ces coûts incluent, s'il y a lieu :

- a. les coûts au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- b. les salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour générer l'actif ;
- c. les droits d'enregistrement ;
- d. l'amortissement des brevets acquis et licences utilisés pour générer l'actif ;
- e. les coûts de dépôt de brevet ;



- f. les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciels (logiciels de gestion intégrés).

Les frais de développement ne sont activables qu'à partir de la date à laquelle les conditions susvisées sont remplies. Les dépenses comptabilisées en charges antérieurement à cette date, ne peuvent plus être activées.

(ii) - Coûts non attribuables aux coûts de développement

Sont considérés comme tels :

- a) les coûts de vente, coûts administratifs et autres frais généraux à moins que ces dépenses puissent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de son utilisation ;
- b) les inefficiences clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu ;
- c) les dépenses au titre de la formation du personnel réalisée pour utiliser l'actif.

4.3.3 - Autres dépenses

Les dépenses qui ne répondent pas aux critères généraux de comptabilisation des coûts initiaux d'acquisition ou des coûts de développement, prévus respectivement aux §§ 3.1 et 3.3.3, sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues. Les dépenses ultérieures effectuées sur des immobilisations incorporelles sont rarement activables.

4.4 - Stocks

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks au niveau à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

4.4.1 - Coût d'acquisition

Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (à l'exclusion des taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

Les charges de stockage s'ajoutent aux coûts d'acquisition ou de production lorsque les conditions spécifiques d'exploitation le justifient. Les pertes et gaspillages sont exclus des coûts.

4.4.2 - Coût de production

Les coûts de production des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, augmentés, le cas échéant, des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- la quote part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.



Les frais de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes, affecté à chaque unité produite, n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés, sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.

Un processus de production, peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. C'est le cas, par exemple, en cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit principal et un sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être opérée par exemple sur la base de la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production.

Les coûts de production pour des opérations réalisées dans le cadre de contrats fermes (en cas de séries livrées à l'unité), peuvent comprendre l'amortissement des coûts non récurrents (dessins, frais de développement et frais de création d'outillages spécifiques) ainsi que les coûts générés par la courbe d'apprentissage (baisse attendue des coûts sur la série, liée à l'expérience).

Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus :

- a) montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;
- b) coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;
- c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et
- d) frais de commercialisation.

4.4.3 - Méthodes de détermination du coût

- **Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.**
- **Pour les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :**
- **le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;**



- le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.
- Ce total est réparti, entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existants en stocks, par application d'un mode de calcul sur la base du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage selon la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS - FIFO).
- Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité. Pour des stocks de nature ou d'usage différents, différentes méthodes peuvent être utilisées.
- Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficacité et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

La méthode du prix de détail est souvent utilisée dans l'activité de distribution au détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage approprié de marge brute et de frais de commercialisation. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est souvent appliqué.

- Dans les cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens. Si la méthode précédente n'est pas praticable, les biens en stocks sont évalués à leur valeur actuelle à la date de clôture de l'exercice.

5 - Informations à fournir dans l'annexe

5.1 - Coûts d'emprunt

- a) Traitement utilisé pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.
- b) Montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût des actifs durant l'exercice par catégorie d'actifs.
- c) Taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporé dans le coût des actifs (en cas de coûts non attribuables directement). (Compléter l'article 531-2/13 du règlement n° 99-03 du CRC)

5.2 - Immobilisations corporelles et incorporelles

a) Rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître :

- les entrées ;
- les sorties ou mises au rebut ;
- les augmentations ou les diminutions résultant des réévaluations effectuées durant l'exercice ;



- les différences de change nettes provenant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère pour les comptes consolidés.

(Modifier les articles 531-2/2 et 532-1 du règlement n° 99-03 du CRC)

b) Méthodes ou conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur comptable brute, ainsi que :

- la liste et le montant des engagements financiers sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes ;
- la méthode comptable retenue pour les coûts estimés de remise en état de site des immobilisations corporelles ;
- le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations corporelles en cours de production.

(compléter l'article 531-2/3 du règlement n° 99-03 du CRC modifié par le règlement n° 02-10)

c) L'alinéa relatif à " la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs " doit reprendre les points suivants :

- durée de l'amortissement ;
- mode d'amortissement ;
- valeur résiduelle ;
- coûts estimés de démantèlement, d'enlèvement et de restauration des sites ;
- durées d'utilité.

d) Immobilisations incorporelles générées en interne

- Méthode de comptabilisation des coûts de développement. Si les coûts de développement ne sont pas activés, montant global des dépenses de recherche et des coûts de développement comptabilisés en charges de l'exercice.

5.3 - Stocks

a) Méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris les méthodes de détermination du coût.

b) Valeur comptable globale des stocks et valeur comptable par catégories appropriées à l'entité.

c) Méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et montants par catégories.

6 - Date et modalités de première application

Les changements résultant de la première application (du futur règlement) sont comptabilisés selon les dispositions de l'article 314-1 du règlement n° 99-03.

Le Conseil national de la comptabilité propose au CRC d'appliquer le futur règlement aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, les entreprises et entités pouvant toutefois l'appliquer aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

ANNEXE :

Vœux de modification de textes de niveau supérieur



Textes concernés

L'assemblée plénière du CNC émet le vœu que les dispositions des textes de niveau supérieur énoncées ci-dessous soient supprimées :

- L'article 7-2° du décret du 29 novembre 1983 pour la partie suivante : " Le coût de production est égal au coût d'utilisation des matières consommées augmenté des charges directes et d'une fraction des charges indirectes de production : les intérêts des capitaux empruntés pour financer la fabrication d'une immobilisation peuvent être inclus dans le coût de production lorsqu'ils concernent la période de fabrication ; en ce qui concerne les éléments de l'actif circulant tel qu'il est défini à l'article 11 ci-dessous, cette faculté est limitée à ceux dont le cycle de production dépasse nécessairement la durée de l'exercice ; la justification et le montant de ces inclusions figurent à l'annexe mentionnée au 3^{ème} alinéa de l'article 8 du code de commerce ; "
- les mots " *et les écarts de conversion* " inclus dans l'art. 11-4° du décret du 29 novembre 1983, relatifs aux pertes de change sur les créances et dettes en monnaies étrangères des entreprises industrielles et commerciales ;
- l'art. 19-1er alinéa du décret du 29 novembre 1983 qui prévoit que peuvent figurer à l'actif au poste " *frais d'établissement* " les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence (frais de constitution, de transformation et de premier établissement) ou le développement de l'entreprise (frais d'augmentation de capital, de fusion et de scission) mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens et de services déterminés ;
- l'art. 232-9 du code de commerce (art. 343 de la loi du 24 juillet 1966) qui prévoit l'étalement des frais de constitution de la société, des frais d'augmentation de capital (avec option pour leur imputation sur la prime d'émission) ;

©Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, juillet 2004



INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 02-036-M93 du 29 avril 2002

NOR : BUD R 02 00036 J

Référence publiée au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**
RÈGLEMENTATION BUDGÉTAIRE, FINANCIÈRE ET COMPTABLE DES
ÉTABLISSEMENTS
PUBLICS À CARACTÈRE SCIENTIFIQUE, CULTUREL ET PROFESSIONNEL
ANALYSE

Tome 3 - Volumes 1 et 2 : "Tome comptable" : 1ère mise à jour
Date d'application : 01/01/2002

COMPTABILITÉ PUBLIQUE INSTRUCTION CODIFICATRICE N° 00-076-M93 DU
21 SEPTEMBRE 2000

COMPTE 48 COMPTES DE RÉGULARISATION

Les comptes de régularisation sont des comptes utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement. Entrent dans cette catégorie de comptes :

- les comptes de charges à répartir sur plusieurs exercices ou constatées d'avance ou à payer ;
- les comptes de produits constatés d'avance ou à recevoir.

Ces comptes de régularisation sont inscrits dans les rubriques appropriées du bilan. C'est ainsi que les comptes de charges à payer et de produits à recevoir sont respectivement rattachés aux comptes de tiers concernés. Les autres comptes de régularisation constituent des subdivisions du compte 48.

Pour l'établissement des documents de synthèse, il y a lieu de distinguer les régularisations à plus d'un an et à moins d'un an.

Le compte 48 présente les subdivisions suivantes :

481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices

4811 - Charges différées

4812 - Frais d'acquisition des immobilisations

4818 - Charges à étaler

486 - Charges constatées d'avance (imputables à l'exercice suivant)

487 - Produits constatés d'avance (à rattacher à l'exercice suivant)

Les comptes 481 et 486 enregistrent des frais engagés par l'établissement au cours d'un exercice et qui seront imputés aux exercices ultérieurs auxquels ils se rapportent.



En effet, les comptes de la classe 6 enregistrent toutes les charges dès qu'elles se produisent et comprennent ainsi des charges engagées pendant un exercice donné, mais qui concernent des exercices ultérieurs. Pour rétablir le résultat de l'exercice, les charges à répartir sur les exercices ultérieurs sont transférées en fin d'exercice au débit des comptes 481 et 486. Le montant de ce transfert est effectué au vu d'un ordre de reversement, par le crédit du compte 791 "Transfert de charges d'exploitation", s'il s'agit de charges à répartir sur plusieurs exercices et par le crédit des comptes de charges intéressés s'il s'agit de charges constatées d'avance.

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture, à affecter directement aux comptes 481 et 486 la quote-part des charges se rapportant à un exercice ultérieur. Cette méthode est applicable notamment aux grosses réparations, dans les conditions décrites ci-dessous.

COMPTE 481 CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Technique comptable

En fin d'exercice, pour le montant des charges à répartir sur plusieurs exercices, enregistrées en classe 6 au cours de l'exercice :

- Débit 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices (mandat)
- Crédit 79 Transfert de charges (titre de recettes)

A la clôture de chaque exercice, pour le montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice :

- Débit 6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir (mandat)
- Crédit 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices :

Compte 4811 Charges différées

Ce compte est utilisé dans le cadre d'opérations spécifiques dont la rentabilité globale est démontrée, c'est-à-dire des charges enregistrées au cours de l'exercice, mais qui se rapportent à des productions déterminées à venir.

Compte 4812 Frais d'acquisition des immobilisations

Ce compte enregistre les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition d'immobilisations, préalablement enregistrés en classe 6 selon leur nature, au cours de l'exercice, lorsqu'il a été décidé d'étaler ces frais sur plusieurs exercices.

Compte 4818 Charges à étaler

Sont notamment enregistrés à ce compte les frais dont l'importance exceptionnelle justifie qu'ils ne soient pas supportés par le seul exercice au cours duquel ils sont engagés et lorsque l'établissement n'a pas constitué, préalablement à leur



engagement, une provision pour charges à répartir sur plusieurs exercices (compte 157).

COMPTE 68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

Le compte 68 distingue parmi les dotations aux amortissements et aux provisions trois catégories :

- celles qui relèvent des charges d'exploitation (compte 681) ;
- celles qui constituent des charges financières (compte 686) ;
- celles qui ressortissent aux charges exceptionnelles (compte 687).

Le compte 68 présente les subdivisions suivantes :

681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation

6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

68111 - Immobilisations incorporelles

681111 - Frais d'établissement

681113 - Frais de recherche et de développement

681115 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires

681126 – Droit au bail

681118 - Autres immobilisations incorporelles

68112 - Immobilisations corporelles

681122 - Agencements, aménagements de terrains

681123 - Constructions (à subdiviser comme le c/213)

681124 - Constructions sur sol d'autrui (à subdiviser comme le c/211)

681125 - Installations techniques, matériel et outillage
(à subdiviser comme le c/215)

681126 - Collections (à subdiviser comme le c/216)

681128 - Autres immobilisations corporelles
(à subdiviser comme le c/218)

6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir (à subdiviser comme le c/481)

68121 - Charges différées



68122 - Frais d'acquisition des immobilisations

68128 - Charges à étaler

6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (à subdiviser comme le c/15)

6816 - Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

68161 - Immobilisations incorporelles

68162 - Immobilisations corporelles

6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs

mobilières de placement)

68173 - Stocks

68174 - Créances

686 - Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges financières

6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

6866 - Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers

68662 - Immobilisations financières

68665 - Valeurs mobilières de placement

687 - Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges exceptionnelles

6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations

6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels

6876 - Dotation aux provisions pour dépréciations exceptionnelles

Compte 6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir

Technique comptable

Pour le montant de la quote-part des charges incombant à l'exercice :

- Débit subdivision intéressée du compte 6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir (mandat)

- Crédit subdivision intéressée du compte 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices



Documentation de Base

Référence : DB4H1392/B/I/1/B

Date de mise à jour : 01 MARS 1995

• SÉRIE 4 FISCALITÉ DES ENTREPRISES

• DIVISION H IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS DISPOSITIONS PARTICULIÈRES

• TITRE 1 CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

• CHAPITRE 3 EXONÉRATIONS ET RÉGIMES PARTICULIERS

• SECTION 9 AUTRES RÉGIMES PARTICULIERS

• SOUS-SECTION 2 EXONÉRATION DES BÉNÉFICIAIRES RÉALISÉS PAR LES SOCIÉTÉS CRÉÉES DANS LES DÉPARTEMENTS DE LA CORSE OU QUI CRÉENT DES ACTIVITÉS NOUVELLES DANS CES DÉPARTEMENTS

b. Date et lieu de création.

36 Les dispositions de l'article 208 quater A du code général des impôts s'appliquent aux sociétés qui entreprennent une activité éligible en Corse dans les délais légaux (cf. n° 37). L'activité nouvelle peut donc être entreprise par une société nouvelle créée en Corse ou par une société préexistante continentale ou corse qui commence une activité éligible dans ces délais.

2. Activités concernées.

a. Date de création.

37 Pour entrer dans le champ d'application de l'article 208 quater A du code général des impôts, les sociétés doivent avoir entrepris, en Corse, une activité nouvelle entre le 1er janvier 1991 et le 31 décembre 1998. Le début d'activité s'entend de la date à laquelle l'entreprise a réellement effectué les premières opérations qui entrent dans le cadre de la réalisation du programme d'activité qui a été préalablement agréé par le ministre de l'économie, des finances et du budget. À titre de règle pratique, il est admis que la date de l'agrément soit considérée comme la date de début d'activité : les entreprises qui utilisent cette faculté doivent en faire mention expresse sur papier libre joint à la déclaration.

b. Lieu de création, implantation.

38 Les sociétés susceptibles de bénéficier de l'exonération doivent exercer l'ensemble de leurs activités éligibles en Corse. Cet exercice suppose donc l'implantation en Corse d'une unité économique (société ou établissement) comprenant un ensemble de moyens en matériel et en personnel, susceptible de fonctionner de façon autonome.

Toutefois, il est admis qu'une société ou un établissement exerçant une activité éligible en Corse puisse avoir à l'extérieur de celle-ci des agents salariés chargés d'assurer, sous son autorité, la promotion ou la prise de commandes des produits fabriqués par l'entreprise en Corse et dont la livraison est effectuée directement par cette entreprise ainsi que les services après-vente non rémunérés concernant ces produits.

c. Nature de l'activité.

39 Pour pouvoir bénéficier de l'exonération, les sociétés définies ci-dessus doivent exercer effectivement une activité appartenant à l'un des quatre secteurs d'activité suivants.



• LE SECTEUR DE L'INDUSTRIE.

40Ce secteur regroupe les activités qui concourent directement à l'élaboration ou à la transformation de biens corporels mobiliers. Ces activités consistent en la transformation de matières premières ou de produits semi-finis en produits fabriqués ; le rôle du matériel ou de l'outillage y est prépondérant.

Les activités de conditionnement ou d'assemblage de produits entrent également dans ce secteur dès lors qu'elles se situent dans le prolongement d'un processus de fabrication.

Les activités suivantes sont notamment exclues du secteur de l'industrie :

- les activités extractives, à l'exception de l'extraction de matériaux destinés à la construction (sable, graviers...);
- les activités commerciales qui consistent principalement en l'achat-revente de marchandises en l'état ;
- les activités financières (banques, assurances ...);
- les activités de prestations de services telles que transport, service de réparation, maintenance ;
- les activités de travaux publics.

• LE SECTEUR DU BÂTIMENT.

41Appartiennent à ce secteur d'activité les entreprises ou les établissements qui exécutent, en tant que prestataires de services pour le compte de leurs clients, des travaux de construction ou d'aménagement de bâtiments et des travaux immobiliers.

Cette définition exclut du bénéfice de l'exonération l'activité de construction d'immeubles en vue de la vente (promotion immobilière).

• LE SECTEUR DE L'AGRICULTURE.

42Ce secteur regroupe les exploitations dont l'activité principale entre dans les prévisions de l'article 63 du code général des impôts.

Il s'agit notamment des exploitations qui se livrent à la production de cultures végétales (céréales, fruits, légumes, fleurs et plantes ornementales ...) et à leur éventuelle transformation, l'élevage d'animaux de toutes espèces ou la forêt. L'aquaculture entre également dans ce secteur.

• LE SECTEUR DE L'ARTISANAT.

43Le secteur artisanal se définit par la réunion des trois conditions suivantes :

- inscription au répertoire des métiers. À cet égard l'article 1er du décret n° 83-487 du 10 juin 1983 relatif au répertoire des métiers prévoit que doivent être immatriculées les personnes n'employant pas plus de dix salariés ;
- réalisation de travaux de fabrication, de transformation, de réparation ou de prestations de services ;
- exercice d'une activité où le travail manuel est prépondérant : les installations ne doivent pas être telles que la plus grande partie du bénéfice provienne de la rémunération du capital et l'activité ne doit pas relever de la spéculation sur la matière première.

d. Caractère réellement nouveau de l'activité exercée.

44Les entreprises doivent, pour entrer dans le champ d'application de l'article 208 quater A du code général des impôts, entreprendre une activité nouvelle dans les secteurs mentionnés ci-dessus.

Cette condition d'activité nouvelle place hors du champ d'application de cet article les activités créées dans le cadre d'opérations de reprise, de concentration ou de restructuration d'activités préexistantes exercées en Corse.

1° Activités exclues.

- Activités créées dans le cadre d'opérations de concentration ou de restructuration d'activités préexistantes en Corse.

45Ces opérations permettent d'exercer des activités préexistantes en Corse dans le cadre de structures juridiques différentes. Tel est généralement le cas des sociétés constituées à



l'occasion d'opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif. Ces entreprises, qui exercent une partie des activités d'une entreprise préexistante en Corse ne peuvent bénéficier du dispositif.

- Activités créées dans le cadre d'opérations de reprise d'activités préexistantes en Corse.

46Ce sont les activités créées à l'occasion de la reprise d'une activité préexistante en Corse ou qui s'adjoignent une telle activité au cours de la période d'application du régime de faveur. Toutefois dans cette dernière situation, le bénéfice du régime n'est pas remis en cause si les résultats respectifs de l'activité éligible et de l'activité non éligible sont déterminés séparément (cf. n° 52 à 54).

Ces activités sont exclues du dispositif quelles que soient les modalités de la reprise (acquisition, location-gérance ou simple transfert) ou les modifications qui peuvent intervenir dans l'activité initiale (changement du mode d'exploitation ou de l'organisation, transfert géographique ou accroissement du potentiel productif).

2° Activités non exclues.

- Reprise d'une activité qui n'était pas exercée en Corse.

47Les entreprises qui reprennent en Corse une activité préexistante précédemment exercée sur le continent peuvent bénéficier du régime d'exonération sous réserve que toutes les conditions soient remplies.

Le régime d'exonération s'applique à l'entreprise à raison des bénéfices réalisés dans le cadre de cette activité à compter de son début effectif en Corse (cf. n° 37).

48Ce transfert peut être réalisé notamment par voie d'apport d'une branche complète d'activité. Dans cette situation, l'apport ne peut bénéficier du régime prévu aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts. En effet si la société créée en Corse, bénéficiaire de l'apport est dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, elle bénéficie d'une exonération de bénéfice qui ne lui permet pas de prendre et de respecter la totalité des engagements prévus au 3 de l'article 210 A du code général des impôts notamment en ce qui concerne les reprises de provisions. En revanche le régime de faveur en matière de droits d'enregistrement est applicable dans les conditions prévues aux articles 816 et 817 du même code.

- Extension d'activités préexistantes.

49Les entreprises dont l'activité s'analyse comme l'extension d'une activité préexistante exercée sur le continent ou en Corse peuvent bénéficier du régime sous réserve que l'ensemble des autres conditions fixées par le texte soient respectées.

50L'extension d'activité se caractérise notamment par le fait que l'activité de l'entreprise créée prolonge l'activité préexistante. Tel est le cas par exemple d'une exploitation agricole qui développe à partir de ses produits une activité de production industrielle (conserverie, fabrication de plats cuisinés).

51Bien entendu, l'exercice de tout ou partie d'une activité préexistante ou la modernisation, l'agrandissement ou la rénovation des éléments d'exploitation d'une telle activité ne sont pas considérés comme une simple extension mais soit comme une simple poursuite d'activité soit comme une reprise. Dans ce cas si l'activité préexistante était exercée en Corse, l'activité créée ne peut bénéficier de l'exonération (cf. n° 46).

Il en serait ainsi pour l'exploitation agricole mentionnée dans l'exemple précédent (cf. n° 50) si celle-ci exerçait déjà en Corse une activité de conserverie.

e. Exercice simultané d'une activité éligible et d'une activité non éligible.

52Lorsqu'une société agréée exerce simultanément une activité éligible et une activité non éligible, elle peut bénéficier de l'exonération pour les seuls résultats provenant de l'activité éligible. Dans ce cas, elle est tenue de déterminer ces résultats au moyen d'une comptabilité séparée retraçant les opérations propres à l'activité éligible.

Ainsi une société peut s'adjoindre une activité non éligible dont le résultat est imposable tout en conservant le bénéfice de l'exonération pour le résultat de l'activité éligible.

53La comptabilité séparée permettant de déterminer le résultat de l'activité éligible doit être tenue dans les mêmes formes que celles prescrites par les articles 8 à 17 du code de commerce et par les articles 1 à 27 du décret n° 83-1020 du 29 novembre 1983. Toutefois il est admis que ce résultat soit déterminé par la comptabilité globale de l'entreprise sous réserve que les



opérations relatives au secteur éligible soient identifiées dans un sous-compte particulier.

54 L'exonération ne s'applique donc pas aux produits qui résultent de l'exercice d'une activité ne relevant pas d'un des secteurs mentionnés par la loi.

Il en est ainsi notamment des activités financières telles que la perception de produits de participation (revenus d'actions ou de parts, résultat de participation dans des organismes mentionnés aux articles 8, 8 quater, 239 quater, 239 quater B et 239 quater C), des produits de créances et d'opérations financières.

Toutefois ces derniers peuvent bénéficier de l'exonération pour la part correspondant à la gestion de la trésorerie nécessaire à l'exercice de l'activité éligible. À titre de règle pratique cette condition sera présumée satisfaite lorsque le montant de ces produits n'excède pas le montant des frais financiers au cours du même exercice.

3. Agrément administratif.

55 L'application du régime de faveur est, en toute hypothèse, subordonnée à l'agrément du ministre de l'économie, des finances et du budget, prévu à l'article 208 quater A du code général des impôts après avis d'une commission composée de représentants du ministre et des organisations professionnelles de la région Corse.

Cet agrément doit être demandé préalablement à la création ou à l'extension de l'activité en cause.

56 Toutefois cette condition ne sera pas opposée aux activités créées depuis le 1er janvier 1991, si la demande d'agrément est déposée avant le 5 novembre 1991.

L'agrément porte :

- dans le cas d'une société nouvelle, sur l'objet social et sur le programme d'activité envisagé ;
- dans le cas d'une extension d'activité, sur le programme établi à cette occasion.

L'agrément, qui peut être assorti de conditions particulières, est accordé en fonction de l'intérêt économique du programme présenté.

II. Portée de l'exonération

57 En application des dispositions de l'article 208 quater A du code général des impôts, les entreprises qui remplissent les conditions définies au paragraphe I sont exonérées d'impôt sur les sociétés, dans les limites fixées par l'agrément, à raison des bénéfices déclarés qu'elles réalisent à compter du début effectif de cette activité jusqu'au terme du quatre-vingt-quinzième mois suivant celui au cours duquel intervient cet événement.

1. Période de réalisation des bénéfices.

58 Compte tenu de la période couverte par l'exonération, le principe posé par l'article 208 quater A déjà cité s'applique selon les modalités suivantes :

1° Si la clôture du premier exercice comptable intervient à l'issue du douzième mois suivant la création de l'activité et celle des exercices suivants tous les douze mois, l'exonération porte sur les bénéfices des huit premiers exercices.

2° Si la clôture des exercices comptables ne coïncide pas avec le terme de la période de quatre-vingt-seize mois, les bénéfices de l'exercice au cours duquel intervient le terme du quatre-vingt-quinzième mois suivant la création font l'objet, compte tenu d'une répartition prorata temporis, d'une exonération pour une part et d'une imposition normale pour l'autre part.



4 A-8-03 N° 81 DU 5 MAI 2003 : DISPOSITIONS DIVERSES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES). CREANCES ACQUISES ET DES DETTES CERTAINES. PENALITES DE RETARD. ARTICLE 20 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2002.



4 A-8-03

N° 81 du 5 MAI 2003

DISPOSITIONS DIVERSES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES).
CREANCES ACQUISES ET DES DETTES CERTAINES. PENALITES DE RETARD.
ARTICLE 20 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2002.

(C.G.I., art. 237 sexies)

NOR : BUD F 03 10014 J

Bureau B 1

PRESENTATION

L'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2002 (n° 2002-1576 du 30 décembre 2002), codifié à l'article 237 sexies du code général des impôts, prévoit que les produits et charges correspondant aux pénalités de retard mentionnées aux articles L. 441-3 et L. 441-6 du code de commerce sont respectivement rattachés, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, à l'exercice de leur encaissement et de leur paiement.

Ces dispositions s'appliquent, de manière temporaire, aux pénalités de retard afférentes à des créances et dettes nées entre la date d'entrée en vigueur de la loi du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques et le 31 décembre 2004.

•

Section 1 :

Portée des nouvelles dispositions

1. L'article 3 de la loi n° 92-1442 du 31 décembre 1992 relative aux délais de paiement entre les entreprises rendait obligatoire l'indication, dans le contrat, des modalités de calcul et des conditions d'application des pénalités dues en cas de paiement tardif.

Il avait été admis que ces créances ne soient prises en compte qu'au titre de l'exercice au cours duquel le client avait été mis en demeure par son fournisseur d'effectuer le règlement du prix convenu. Cette règle n'était cependant pas applicable lorsqu'une clause du contrat de vente stipulait que les pénalités en cause étaient dues sans mise en demeure préalable.



Ces règles étaient précisées dans l'instruction du 7 mai 1997 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 4 A-9-97.

2.L'article 53 de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques a modifié les règles relatives aux pénalités de retard dues en cas de paiement tardif des créances commerciales. Désormais, la facture doit notamment préciser le taux des pénalités exigibles le jour suivant la date de règlement inscrite sur la facture (article L. 441-3 du code de commerce), tandis que les pénalités de retard sont exigibles sans qu'un rappel soit nécessaire (article L. 441-6 du code précité).

Ainsi, la solution prévue dans le BOI 4 A-9-97 ne peut plus s'appliquer.

3.Conformément aux dispositions du 2 de l'article 38 du code général des impôts, le bénéfice imposable est déterminé en tenant compte de l'ensemble des produits définitivement acquis et des dettes engagées ou, en d'autres termes, des créances et des dettes devenues certaines dans leur principe et dans leur montant au cours de la période considérée.

Le non-respect par le client des délais de paiement fait donc naître, en principe, une créance au profit du vendeur ou du prestataire qui doit être prise en compte dans les résultats de l'exercice au cours duquel intervient le défaut de règlement.

4.Afin d'éviter aux fournisseurs se trouvant dans une situation de dépendance économique vis à vis de leurs clients d'être imposés sur des produits qui ne leur seraient pas versés en définitive, l'article 20 de la loi de finances rectificative a prévu des modalités spécifiques de rattachement des pénalités de retard.

Ainsi et dès lors que les pénalités de retard sont exigibles sans mise en demeure, l'article 237 sexies du code général des impôts prévoit que les produits et charges correspondant aux pénalités de retard mentionnées aux articles L. 441-3 et L.441-6 du code de commerce sont respectivement rattachés, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, à l'exercice de leur encaissement et de leur décaissement.

Nota : A titre de règle pratique, ces mêmes modalités s'appliquent également aux intérêts moratoires prévus à l'article 96 du nouveau code des marchés publics pour les intérêts afférents à des créances et dettes nées entre le 1^{er} janvier 2002 et le 31 décembre 2004.

5.En revanche, les règles de rattachement des créances sur la clientèle et des dettes chez le client demeurent inchangées.

Les premières doivent être rattachées, conformément à l'article 38-2 bis du code général des impôts, à l'exercice au cours duquel intervient :

- la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées ;
- l'achèvement des prestations pour les fournitures de services.

Quant aux dépenses à retenir pour l'assiette de l'impôt, il s'agit de toutes celles qui, engagées au cours de l'exercice et non exclues des charges déductibles, ont fait naître à la charge de l'entreprise des dettes certaines dans leur principe et dans leur montant.

Pour plus de précisions sur la notion de créances acquises et de dettes certaines et sur les règles de leur rattachement, il convient de se reporter aux commentaires donnés dans la documentation de base 4 A 212 du 9 mars 2001.

Section 2 :

Entrée en vigueur

6.La nouvelle mesure est temporaire puisqu'elle vise à accompagner la normalisation rapide des relations entre les fournisseurs et leurs clients, à laquelle la DGCCRF veillera tout particulièrement conformément aux dispositions de la loi précitée.

7.Les nouvelles dispositions s'appliquent aux pénalités de retard afférentes à des créances et dettes nées entre la date d'entrée en vigueur de la loi relative aux nouvelles régulations économiques et le 31 décembre 2004. (Voir également le nota du n° 4)



Par conséquent, l'ensemble des pénalités de retard afférentes à des ventes ou des fournitures de services pour lesquelles la livraison ou l'achèvement sont intervenus entre ces deux dates sont soumises aux dispositions prévues à l'article 237 sexies du code général des impôts.

8. Les nouvelles dispositions s'appliquent donc de manière rétroactive.

Ainsi, les redressements notifiés, le cas échéant, sur le fondement du 2 de l'article 38 du code général des impôts, afin de rattacher les pénalités de retard afférentes à des créances visées au n° 7 au résultat imposable de l'exercice au cours duquel intervient leur exigibilité, seront abandonnés par l'administration.

Dans l'hypothèse où le fournisseur aurait rattaché le produit correspondant aux pénalités de retard précitées au titre de l'exercice au cours duquel elles sont devenues exigibles, il convient de distinguer deux situations :

- si le client acquitte les pénalités de retard, aucun produit ne devra être constaté au titre dudit règlement, celui-ci ayant été imposé au titre de l'exercice au cours duquel est intervenue l'exigibilité des pénalités de retard en cause ;
- si le client n'a pas acquitté les pénalités de retard au 31 décembre 2002, le fournisseur pourra les passer en charges au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2002. Si leur paiement intervient ultérieurement, celui-ci donnera lieu à la constatation d'un produit à due concurrence.

9. Il est souligné que les dispositions de l'article 237 sexies du code général des impôts sont susceptibles de s'appliquer aux pénalités de retard encaissées ou payées après le 31 décembre 2004 dès lors qu'elles portent sur des ventes ou à des prestations livrées ou achevées jusqu'à cette même date.

10. Exemple :

Une société, qui fournit des services et dont les exercices coïncident avec l'année civile, facture deux prestations distinctes au même client.

La première prestation est achevée et facturée le 1^{er} juillet 2004 et la date de règlement est fixée au 15 juillet 2004.

La seconde prestation est achevée et facturée le 15 février 2005 et la date de règlement est fixée au 28 février 2005.

Le client règle les deux factures le 1^{er} avril 2006, y compris les pénalités de retard.

S'agissant de la première facture :

- la créance correspondant à la créance sur le client devra être rattachée au titre de l'année 2004 ;
- la créance correspondant aux pénalités de retard devra être rattachée au titre de l'année 2006.

S'agissant de la seconde facture, les deux créances devront être rattachées au titre de l'année 2005.

Annoter : documentation de base 4 A 212.

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

•

ANNEXE

Article 20 de la loi de finances rectificative pour 2002 (loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002)

Article 20

Après l'article 237 quinquies du code général des impôts, il est inséré un article 237 sexies ainsi rédigé :

« Art. 237 sexies. - 1° Les produits et charges correspondant aux pénalités de retard



mentionnées aux articles L441-3 et L441-6 du Code de commerce sont respectivement rattachés, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, à l'exercice de leur encaissement ou de leur paiement.

2° Les dispositions du 1° s'appliquent aux pénalités de retard afférentes à des créances et dettes nées entre la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques et le 31 décembre 2004. »



BOI Public (blanc)		page 1/1

Référence : 4 A-1-05

Date de mise à jour : 31 JANVIER 2005

• 4 A-1-05 N° 20 DU 31 JANVIER 2005 : DISPOSITIONS DIVERSES (BIC, IS ; DISPOSITIONS COMMUNES). CREANCES ACQUISES ET DETTES CERTAINES. PENALITES DE RETARD. ARTICLE 35 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2005.

4 A-1-05

N° 20 du 31 JANVIER 2005

DISPOSITIONS DIVERSES (BIC, IS ; DISPOSITIONS COMMUNES).
CREANCES ACQUISES ET DETTES CERTAINES. PENALITES DE RETARD.
ARTICLE 35 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2005.

(C.G.I., art. 237 sexies)

NOR : ECO 05 10005 J

Bureau B 1

1. L'article 35 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004) a pérennisé les dispositions du 1 de l'article 237 sexies du code général des impôts relatif aux modalités de rattachement des produits et charges des entreprises correspondant aux pénalités de retard mentionnées aux articles L. 441-3 et L. 441-6 du code de commerce pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés. Ces produits et charges sont respectivement rattachés à l'exercice de leur encaissement ou décaissement.

2. Ces dispositions s'appliquent désormais aux pénalités de retard afférentes à des créances et dettes nées à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques, sans autre limitation dans le temps. Les créances et dettes nées après le 31 décembre 2004 bénéficient donc de ce dispositif.

3. Sous réserve des commentaires relatifs au caractère temporaire de la mesure, les conditions d'application de l'article 237 sexies précité sont celles mentionnées dans l'instruction administrative du 5 mai 2003 publiée au [BOI 4 A-8-03](#), étant précisé que la solution retenue pour les intérêts moratoires prévus à l'article 96 du code des marchés publics, mentionnées au n° 4 de cette instruction, s'applique également désormais aux intérêts afférents aux créances et dettes nées après le 31 décembre 2004.

Annoter : BOI 4-A-8-03.

La directrice de la législation fiscale

Marie-Christine Lepetit

•



Annexe

**Extrait de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004) publiée au
JO du 31 décembre 2004**

Article 35

Le 2 de l'article 237 sexies du code général des impôts est ainsi rédigé :

« 2. Les dispositions du 1 s'appliquent aux pénalités de retard afférentes à des créances et dettes nées à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques. »



4 A-4-05 N° 25 DU 8 FEVRIER 2005 : DISPOSITIONS DIVERSES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES). CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES ENTREPRISES INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES OU AGRICOLES EFFECTUANT DES DÉPENSES DE RECHERCHE. CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT. REVALORISATION DES DÉPENSES DE RÉFÉRENCE SERVANT POUR LE CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT DE L'ANNÉE 2004.



4 A-4-05

N° 25 du 8 FEVRIER 2005

DISPOSITIONS DIVERSES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES).
CRÉDIT D'IMPÔT EN FAVEUR DES ENTREPRISES INDUSTRIELLES ET
COMMERCIALES OU AGRICOLES EFFECTUANT
DES DÉPENSES DE RECHERCHE. CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT. REVALORISATION
DES DÉPENSES DE RÉFÉRENCE
SERVANT POUR LE CALCUL DU CRÉDIT D'IMPÔT DE L'ANNÉE 2004.

(C.G.I., art. 244 quater B)

NOR : BUD F 05 10009 J

Bureau B 2

1. L'article 87 de la loi de finances pour 2004 n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 a modifié les modalités de calcul du crédit d'impôt recherche. Désormais le crédit d'impôt recherche est égal à la somme :

- d'une part égale à 5 % des dépenses de recherche exposées au cours d'une année, dite part en volume ;
- et d'une part égale à 45 % de la différence entre les dépenses de recherche exposées au cours de l'année et la moyenne des dépenses de même nature, revalorisées de la hausse des prix à la consommation hors tabac, exposées au cours des deux années précédentes, dite part en accroissement.

La part en accroissement du crédit d'impôt recherche de l'année 2004 est égale à 45 % de l'excédent des dépenses de recherche exposées au cours de cette année par rapport à la moyenne des dépenses de même nature exposées au cours des années 2002 et 2003, revalorisées en fonction de la variation de l'indice annuel des prix à la consommation.

Pour le calcul de la part en accroissement du crédit d'impôt recherche, les dépenses de recherche de référence exposées au cours des deux années précédant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé sont revalorisées de la hausse des prix à la consommation constatée pendant :

- les deux années écoulées pour les dépenses de l'année 2002 ;
- et la dernière année pour les dépenses de l'année 2003.

Les dépenses de chacune de ces deux années sont revalorisées en leur appliquant le coefficient de revalorisation qui leur est propre (cf. documentation administrative 4 A 4122 n° 6).



2. Conformément à l'article 49 septies K de l'annexe III au code général des impôts, pris pour l'application de l'article 244 quater B de ce code, ces coefficients sont déterminés à partir de l'indice moyen annuel des prix à la consommation dont la population de référence est constituée de l'ensemble des ménages.

Cet indice moyen annuel des prix à la consommation calculé par l'INSEE (base 100 pour 1998) est de :

- 105,9 pour 2002 ;
- 108,1 pour 2003 ;
- 110,4 pour 2004.

3. Pour le calcul de la part en accroissement du crédit d'impôt recherche de l'année 2004, le coefficient de revalorisation des dépenses de recherche est donc égal à :

- 1,04249 pour les dépenses de recherche de l'année 2002 ;
- 1,02128 pour celles de l'année 2003.

4. Par ailleurs, il est précisé que les modifications apportées au dispositif du crédit d'impôt recherche par l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2004 n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 seront commentées dans une instruction séparée.

Le Sous-directeur,

Jean-Pierre LIEB