

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

COMMUNIQUÉ DU CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ DU 06 DECEMBRE 2005

Relatif aux modalités d'amortissement des immobilisations faisant l'objet d'opérations de crédit bail ou de location avec option d'achat et assimilées prévues aux articles 313-7 et 313-1 du code monétaire et financier.

Suite à l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2005 des règlements n° 2002-10, relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs, et n° 2004-06, relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, les sociétés réalisant des opérations de crédit bail, des opérations de location avec option d'achat ou assimilées au sens de l'article 313-1 du code monétaire et financier, ont interrogé le Conseil national de la comptabilité sur la compatibilité des dispositions de l'article 39.C du code général des impôts avec les nouvelles règles de durée et de mode d'amortissement des immobilisations prévues aux articles 322-1 et 322-4 du règlement n° 99-03 du CRC.

Les opérations de crédit bail sont définies par l'article 313-7 du code monétaire et financier :

« *Les opérations de crédit-bail mentionnées par la présente sous-section sont :*

1. Les opérations de location de biens d'équipement ou de matériel d'outillage achetés en vue de cette location par des entreprises qui en demeurent propriétaires, lorsque ces opérations, quelle que soit leur qualification, donnent au locataire la possibilité d'acquérir tout ou partie des biens loués, moyennant un prix convenu tenant compte, au moins pour partie, des versements effectués à titre de loyers ;

2. Les opérations par lesquelles une entreprise donne en location des biens immobiliers à usage professionnel, achetés par elle ou construits pour son compte, lorsque ces opérations, quelle que soit leur qualification, permettent aux locataires de devenir propriétaires de tout ou partie des biens loués, au plus tard à l'expiration du bail, soit par cession en exécution d'une promesse unilatérale de vente, soit par acquisition directe ou indirecte des droits de propriété du terrain sur lequel ont été édifiés le ou les immeubles loués, soit par transfert de plein droit de la propriété des constructions édifiées sur le terrain appartenant audit locataire.... »

L'avis du CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004, relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, « *exclut du champ d'application du règlement n° 2004-06 précité, tous les contrats de location au sens d'IAS 17 ainsi que les contrats de louage de marque et de brevet* ».

Il en résulte que les immobilisations, exploitées dans le cadre d'un contrat de crédit bail, de location avec option d'achat ou assimilées au sens de l'article 313-1 du code monétaire et financier, restent comptabilisées à l'actif des entreprises propriétaires « crédit bailleur » et non des entreprises « crédit preneur » et sont soumises aux nouvelles dispositions des règlements précités.

Les dispositions du règlement n°2002-10 leur sont applicables et notamment celles des articles 322-1.3 et 322-4.5 :

322-1.3 :

- « *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.* »

322-4.5 :

« *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. »

L'article 39.C du code général des impôts, joint en annexe, prévoit les dispositions suivantes :

Alinéa 1 - règle générale : « *L'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme est réparti sur la durée normale d'utilisation suivant des modalités fixées par décret en Conseil d'État [Voir les articles 30 à 32 de l'annexe II].* »

.....

Alinéa 4 – dérogation : « *Par dérogation aux dispositions du premier alinéa, les entreprises donnant en location des biens dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier et celles pratiquant des opérations de location avec option d'achat peuvent, sur option, répartir l'amortissement de ces biens sur la durée des contrats de crédit-bail ou de location avec option d'achat correspondants. La dotation à l'amortissement de chaque exercice est alors égale à la fraction du loyer acquise au titre de cet exercice, qui correspond à l'amortissement du capital engagé pour l'acquisition des biens donnés à bail.* »

Le CNC a créé un groupe de travail pour examiner les difficultés qui résultent de ces différents textes comptables et fiscaux et envisage, avec la Direction de la législation fiscale, les solutions pour supprimer les incompatibilités existantes.

Le groupe de travail et la DLF examinent également la méthode de détermination des composants qui sont généralement, dans ce type de contrat, mis à la charge du crédit preneur, et ne devraient pas, dans ce cas, être individualisés chez le bailleur.

Dans l'attente des conclusions des travaux engagés par le groupe de travail et poursuivis avec la DLF, les sociétés et entités réalisant des opérations de crédit bail, des contrats de location avec option d'achat et autres opérations pouvant être retraitées en cas d'établissement de comptes consolidés, en location financement en application du paragraphe 33 du règlement n°99-07, doivent maintenir dans les comptes individuels les traitements en cours en matière d'amortissement pour le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2005.

Cette mesure ne concerne pas les immobilisations détenues et exploitées en propre par ces sociétés et entités qui sont soumises aux dispositions des règlements n° 2002-10, 2003-07 et 2004-06 du CRC.

Annexe : article 39.C du code général des impôts

« Art. 39 C. — L'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme est réparti sur la durée normale d'utilisation suivant des modalités fixées par décret en Conseil d'État [Voir les articles 30 à 32 de l'annexe II].

En cas de location ou de mise à disposition de biens sous toute autre forme consentie par une personne physique, par une société soumise au régime prévu à l'article 8, par une copropriété visée à l'article 8 quater ou 8 quinquies, ou par un groupement au sens des articles 239 quater, 239 quater B, 239 quater C ou 239 quater D, le montant de l'amortissement des biens ou des parts de copropriété admis en déduction de la base imposable ne peut excéder, au titre d'un même exercice, celui du loyer acquis, ou de la quote-part du résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts. La limitation de l'amortissement ne s'applique pas à la part de résultat revenant aux entreprises utilisatrices des biens, lorsque la location ou la mise à disposition n'est pas consentie, directement ou indirectement, par une personne physique.

Les dispositions du deuxième alinéa ne s'appliquent pas pour déterminer la part de résultat imposable selon les modalités prévues à l'article 238 bis K au nom des associés, copropriétaires ou membres soumis à l'impôt sur les sociétés, lorsque les contrats de location ont été conclus ou les mises à disposition sont intervenues antérieurement au 25 février 1998 ou lorsque l'acquisition des biens loués ou mis à disposition a fait l'objet d'une demande parvenue à l'autorité administrative avant le 15 septembre 1997 et portant sur l'un des agréments visés aux articles 238 bis HA, 238 bis HC et 238 bis HN, sauf en cas de location directe ou indirecte par une personne physique. Il en va de même de la part de résultat imposable au nom des associés, copropriétaires ou membres soumis à l'impôt sur le revenu lorsque les mises à disposition, sauf celles de biens mis par une entreprise à la disposition de l'un de ses dirigeants ou d'un membre de son personnel, sont intervenues antérieurement à la même date.

Par dérogation aux dispositions du premier alinéa, les entreprises donnant en location des biens dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier et celles pratiquant des opérations de location avec option d'achat peuvent, sur option, répartir l'amortissement de ces biens sur la durée des contrats de crédit-bail ou de location avec option d'achat correspondants. La dotation à l'amortissement de chaque exercice est alors égale à la fraction du loyer acquise au titre de cet exercice, qui correspond à l'amortissement du capital engagé pour l'acquisition des biens donnés à bail.

Si l'option mentionnée au quatrième alinéa est exercée, elle s'applique à l'ensemble des biens affectés à des opérations de crédit-bail ou de location avec option d'achat. Toutefois, les sociétés mentionnées à l'article 30 de la loi n° 80-531 du 15 juillet 1980 relative aux économies d'énergie et à l'utilisation de la chaleur pourront exercer cette option contrat par contrat.

[Les dispositions des quatrième et cinquième alinéas sont applicables aux opérations de location avec option d'achat fondées sur des contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2004] »