

COMPTES ANNUELS

Réévaluation libre - Amortissement des immobilisations réévaluées

(EC 2024-22)

Dans le contexte de la crise liée à l'épidémie de Covid-19, une société coopérative et participative (SCOP) a procédé à la réévaluation de ses immobilisations en neutralité fiscale, en application du dispositif prévu dans la loi de finances n°2020-1721.

Le bien ayant fait l'objet de cette réévaluation, qui a généré une plus-value, correspond à un immeuble inscrit à l'actif du bilan.

Postérieurement, la société a décidé d'arrêter d'amortir le bien immobilier réévalué, au motif que sa valeur nette comptable est inférieure à sa valeur de marché.

Question :

Le traitement comptable retenu par la société est-il approprié ?

*

Rappel des textes applicables

Code de commerce

Article L123-18 :

« [...]

Pour les éléments d'actif immobilisés, les valeurs retenues dans l'inventaire doivent, s'il y a lieu, tenir compte des plans d'amortissement. Si la valeur d'un élément de l'actif devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur d'inventaire à la clôture de l'exercice, que la dépréciation soit définitive ou non.

[...].

La plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée. S'il est procédé à une réévaluation de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières, l'écart de réévaluation entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable ne peut être utilisé à compenser les pertes ; il est inscrit distinctement au passif du bilan. »

Règlement ANC n° 2014-03 relatif au Plan comptable général

Art. 214-1 :

« Un actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée fait l'objet d'un amortissement. Le cas échéant, il fait également l'objet d'une dépréciation selon les modalités décrites à l'article 214-15 si les conditions prévues à l'article 214-17 sont remplies.

[...] »

Commission des études comptables

Art. 214-4 :

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

Valeur résiduelle relative à l'amortissement et à la dépréciation des actifs – Note de présentation du règlement ANC n° 2015-06 du 23 novembre 2015 modifiant le plan comptable général

La valeur résiduelle d'un actif n'est mesurable que s'il est possible de déterminer de manière fiable dès l'origine la valeur de marche à la revente du bien en fin de période d'utilisation : contrat de vente ferme, option de vente, catalogue de prix d'occasion... »

Art. 214-6 :

« 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 221-4 relatives aux titres évalués par équivalence et de celles de l'article 214-27 relatives à la réévaluation. La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations. [...] »

Art. 214-7 :

« Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il est procédé aux amortissements et dépréciations nécessaires. »

Art. 214-17 :

« Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. Si l'actif considéré est amortissable, la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable. »

Art. 214-27 :

« Des ajustements de valeur portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes. Cette réévaluation est une option ponctuelle à l'initiative de l'entité ou prévue par la loi. L'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres. L'écart de réévaluation peut être incorporé en tout ou partie au capital. Il ne peut pas compenser les pertes, sauf s'il a été préalablement incorporé au capital. Le produit hors frais de la cession qui excède la valeur nette comptable de l'immobilisation avant réévaluation, peut, en tout ou partie, être transféré à un compte distribuable à hauteur du montant résiduel de la réévaluation comptabilisée au passif du bilan, selon les règles du droit commun. Il en est de même lors de chaque exercice bénéficiaire pour le supplément d'amortissement relatif à la partie réévaluée de l'immobilisation. »

Commission des études comptables

Réponse de la Commission des études comptables

En préambule, la Commission rappelle que la société coopérative et participative (SCOP) applique les dispositions du PCG pour l'établissement de ses comptes annuels.

L'article 214-27 du PCG, dans le respect de la possibilité offerte par l'article L123-18 du code de commerce permettant de procéder à une réévaluation libre, précise les modalités applicables à une telle réévaluation, étant rappelé qu'elle doit porter sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières, et que les immobilisations incorporelles sont exclues de ce dispositif. L'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constaté lors de la réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres au poste « Ecart de réévaluation ».

Dans ce cadre, la Commission constate que la société a procédé à la réévaluation libre de ses immobilisations, ayant généré notamment une plus-value au titre d'un bien immobilier.

Tel que prévu à l'article 214-6 du PCG, la Commission souligne que la valeur réévaluée du bien immobilier représente sa valeur brute postérieurement à la réévaluation, et que ce bien doit faire l'objet d'un amortissement en application de l'article 214-1.

Conformément à l'article 214-4, la base amortissable du bien immobilier correspond à sa valeur réévaluée déduction faite d'une éventuelle valeur résiduelle, c'est-à-dire du montant, net des coûts de sortie, que la SCOP obtiendrait de la cession de ce bien sur le marché à la fin de son utilisation, sous réserve que ce montant soit significatif et qu'il puisse être déterminé de manière fiable.

La Commission considère ainsi qu'il n'est pas possible d'interrompre l'amortissement du bien immobilier, et que ce n'est que dans le cas exceptionnel où sa valeur résiduelle serait supérieure ou égale à sa valeur brute réévaluée que la dotation aux amortissements serait nulle.

Dans l'hypothèse où la valeur actuelle de ce bien deviendrait inférieure à sa valeur nette comptable à la date de clôture, une dépréciation serait alors à comptabiliser en application de l'article 214-17 du PCG, et la base amortissable serait ajustée en conséquence.

La Commission rappelle enfin que, conformément à l'article 214-7 du PCG, il n'est pas possible de ne pas procéder à l'amortissement de l'immeuble au motif d'une insuffisance du résultat comptable.