

La provision pour dépréciation des immobilisations



© 2016 Les Echos Publishing

Indice de perte de valeur et test de dépréciation

Avant de pratiquer un test de dépréciation, l'entreprise doit rechercher s'il existe un indice de perte de valeur de l'immobilisation concernée.

Afin de savoir si elle doit pratiquer un test de dépréciation, l'entreprise doit, en premier lieu, rechercher s'il existe au moins un indice, interne ou externe, de perte de valeur de l'immobilisation concernée.

L'indice externe peut ainsi correspondre à la diminution de la valeur de marché ou aux changements importants dans l'environnement technique, économique ou juridique.

Quant à l'indice interne, il peut correspondre à l'obsolescence ou à la dégradation physique de l'élément d'actif non prévue initialement.

S'il existe un indice interne ou externe de perte de valeur de l'immobilisation, l'entreprise doit pratiquer un test de

dépréciation. Ce test consiste à comparer la valeur nette comptable de l'immobilisation et sa valeur actuelle.

La valeur actuelle correspond à la valeur la plus élevée entre la valeur vénale de l'immobilisation ou sa valeur d'usage.

La valeur vénale d'une immobilisation est la valeur qui pourrait être obtenue, à la clôture de l'exercice, de la vente de l'immobilisation conclue à des conditions normales de marché, nette des coûts de sortie.

Précision : les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie de l'actif, à l'exception du coût financier et de la charge d'impôt sur le résultat.

La valeur d'usage est plus complexe à déterminer puisqu'il s'agit de la valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation et de la sortie de l'immobilisation.

Constatation de la provision et traitement fiscal

La perte notable de valeur non irréversible d'une immobilisation doit être constatée à la clôture de l'exercice par une provision pour dépréciation.

Si l'écart entre la valeur nette comptable de l'immobilisation et sa valeur actuelle est notablement négatif, et non irréversible, l'entreprise doit alors comptabiliser une provision pour dépréciation dans son compte de résultat à hauteur de cet écart.

Elle peut enregistrer cette dépréciation en résultat courant ou en résultat exceptionnel.

Précision : si l'immobilisation cesse d'être utilisée suite à la dépréciation définitive de l'immobilisation, l'entreprise

peut déduire, en lieu et place de la provision, un amortissement exceptionnel qui vient s'ajouter à la dotation normale.

Pour que la provision pour dépréciation comptabilisée soit déductible fiscalement, il est nécessaire que la provision soit évaluée avec une approximation suffisante.

À noter : la provision pour dépréciation peut concerner aussi bien une immobilisation amortissable qu'une immobilisation non amortissable.

La provision pour dépréciation d'une immobilisation doit, par ailleurs, respecter les conditions générales de déduction des provisions, à savoir être constituée en vue de faire face à des pertes ou des charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables.

Attention toutefois, lorsque la dépréciation est constatée au regard de l'écart entre la valeur nette comptable et la valeur d'usage (et non la valeur vénale), l'administration fiscale risque d'être plus attentive aux modalités de détermination de cette provision.

À savoir : la provision pour dépréciation des immeubles de placement, c'est-à-dire autres que ceux affectés à l'exploitation de l'entreprise, n'est déductible fiscalement que pour le montant de la provision qui excède celui des plus-values latentes à la clôture de l'exercice sur l'ensemble des immeubles de placement détenus par l'entreprise.

Le sort de la provision

À la clôture des exercices suivants, l'entreprise doit vérifier si les conditions de maintien de la provision sont réunies, la provision pouvant être justifiée par des éléments différents de ceux ayant conduit à sa constitution.

À la clôture des exercices suivant celui de la constitution de la provision, l'entreprise doit vérifier que la provision pour dépréciation se justifie toujours. En d'autres termes, si les événements ou les circonstances qui ont conduit à la perte de valeur de l'immobilisation concernée ont disparu, l'entreprise doit reprendre la provision.

Et si la dotation de la provision a été déduite du résultat fiscal, sa reprise viendra logiquement majorer le résultat fiscal de l'entreprise.

Toutefois, le Conseil d'État a, dans une décision du 30 juin 2016, fait preuve de souplesse concernant l'appréciation du maintien de la provision pour dépréciation. Ainsi, si à la clôture des exercices postérieurs à la constitution de la provision, les éléments qui ont conduit à cette constitution ont disparu, la provision n'a pas obligatoirement à être reprise. En effet, l'entreprise peut justifier que d'autres circonstances aboutissent à la même diminution de valeur de l'actif concerné.

Illustration : une entreprise a constitué en N une provision pour dépréciation du fonds de commerce en raison des travaux de longue durée de la voirie riveraine. En N+2, les travaux de voirie sont terminés. Toutefois, un changement de législation affecte à la baisse une partie de l'activité de l'entreprise. Cette dernière pourra justifier le maintien de la provision pour dépréciation du fonds de commerce en N+2. Elle devra néanmoins justifier que la valeur du fonds de commerce est dépréciée dans la même proportion en N et en N+2.

Dans cette décision, les juges ont également admis le maintien de la provision pour dépréciation même si la consistance de l'immobilisation dépréciée a évolué depuis la constitution de la provision.

Exemple : s'agissant d'un fonds de commerce, les magasins représentant le fonds de commerce déprécié peuvent ne pas être

les mêmes à chaque clôture d'exercice en raison de cessions et d'acquisitions successives.

© 2016 Les Echos Publishing