Avis CNC 150/1 - Immobilisations corporelles - Distinction par rapport aux stocks

La Commission a été saisie de diverses questions relatives aux critères qui président au classement de certains actifs dans la comptabilité et dans les comptes annuels respectivement au titre d'immobilisations corporelles ou de stocks.

La distinction ne revêt pas seulement un intérêt sous l'angle de la présentation du bilan. Elle influence également les règles d'évaluation applicables ainsi que la manière dont les charges qui y sont afférentes sont imputées au résultat.

Cette distinction revêt, au surplus, un intérêt marqué sous l'angle fiscal en raison de la déduction pour investissement instaurée par l'arrêté royal n° 48 du 22 juin 1982. En vertu de cet arrêté, les investissements en actifs immobilisés amortissables au sens du droit comptable peuvent, à concurrence d'un certain pourcentage, être déduits du bénéfice imposable.

Le critère distinctif doit être recherché dans l'article 15, alinéa 1er de la quatrième directive aux termes duquel «les éléments du patrimoine sont classés en fonction de leur destination, soit parmi les actifs immobilisés, soit parmi les actifs circulants»; «sous les actifs immobilisés sont portés les éléments du patrimoine destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise.

A. Pièces de rechange pour machines

La question posée concerne les pièces de rechange pour les installations, les machines et l'outillage, et de manière générale, pour les immobilisations corporelles.

Les pièces de rechange relevant de l'activité commerciale (ex. : les garagistes) revêtent indiscutablement en raison de leur affectation, la nature de stocks et doivent être enregistrées à ce titre dans la comptabilité et les comptes annuels.

Conformément au principe formulé dans la quatrième directive de la CEE, les pièces de rechange utilisées pour les installations, les machines et l'outillage sont en principe comptabilisées comme biens d'investissement. Elles sont prises en charge par la voie d'amortissements.

C'est en particulier le cas quand, lors de l'acquisition des installations, des machines ou de l'outillage, l'entreprise acquiert simultanément un stock de pièces de rechange.

Si, en revanche, il s'agit de pièces qui sont régulièrement remplacées, le remplacement d'une pièce de l'installation n'a en principe pas d'influence sur la valeur de l'installation. En l'occurrence, un tel remplacement de pièces fait plutôt partie de l'entretien normal de l'installation et peut donc dans cette optique difficilement être considéré comme un investissement.

L'acquisition de telles pièces après la mise en service de l'installation est par conséquent et en règle générale comptabilisée comme un achat de «Services et biens divers» (rubrique 61 du PCN) et prise en charge au cours de l'année d'acquisition.

Si l'entreprise constitue un stock de telles pièces, celles-ci peuvent être considérées et enregistrées comme un Stock, de préférence sous des comptes distincts de bilan et de résultats. Leur acquisition est comptabilisée au compte 60 (par exemple 606) et leur mise en stock au compte 609 Variation des stocks (par exemple 6096). Lors de l'utilisation de la pièce, son coût de revient est pris en charge par le compte Variation des stocks, sans adaptation corrélative de la valeur comptable de l'installation dont la pièce a été changée.

B. Terrains d'extraction

Les terrains d'extraction dont l'entreprise n'est pas propriétaire mais dont elle a, moyennant paiement d'une redevance unique, acquis le droit d'extraction sont comptabilisés sous la rubrique des immobilisations incorporelles.

Cependant, en ce qui concerne les terrains d'extraction dont l'entreprise est propriétaire, la question se pose de savoir si eux-ci doivent être considérés comme actifs immobilisés ou comme stocks.

Il est évident que, par rapport aux autres terrains, les terrains d'extraction présentent des caractéristiques spécifiques. Ils ne sont pas destinés à l'établissement d'installations ou de constructions. Du point de vue économique, il s'agit d'une réserve de matières premières à extraire, qui, après leur extraction et leur éventuelle transformation, sont destinées à être commercialisées. Contrairement aux autres terrains dont la durée de vie est, en principe illimitée, la valeur d'un terrain d'extraction est tributaire du degré d'épuisement des matières premières qu'il contient.

Sensu stricto, il ne s'agit pas d'un stock. Ce n'est qu'après extraction que la matière première acquiert le caractère d'un stock.

Par conséquent, la Commission est d'avis que les terrains d'extraction doivent être considérés comme des immobilisations corporelles et dès

lors doivent être comptabilisés dans les comptes sous la rubrique Terrains et constructions. Si leur importance le requiert, il peut être indiqué de les porter dans une rubrique spéciale du bilan et d'en faire mention dans l'annexe.

Ces terrains d'extraction font l'objet d'amortissements. Un amortissement linéaire sur une période déterminée - a fortifiori un amortissement dégressif sur la même période - ne se justifie pas sur le plan micro-économique pour les terrains d'extraction. La logique veut que les amortissements soient calculés sur la base du tonnage de matières premières réellement extraites.

C. Matériel d'exposition

Les appareils d'exposition relèvent-ils de la qualification d'immobilisations corporelles ou doivent-ils être considérés comme des stocks?

Eu égard au fait que ces appareils d'exposition conservent de manière générale une valeur résiduelle de vente élevée et qu'ils restent destinés à être vendus, ils doivent en principe être considérés comme des éléments du stock dont la vente a été différée. Si, en fin d'exercice, la valeur probable de réalisation est inférieure à la valeur d'acquisition, il incombera à l'entreprise d'acter dans l'inventaire une correction de la valeur du stock.

La qualification comme actif immobilisé peut, toutefois, de l'avis de la Commission, se justifier si certaines conditions sont remplies tenant à la durée d'utilisation de l'actif par l'entreprise (pendant plusieurs exercices) et à la valeur résiduelle réduite en cas de vente. En ce cas, le coût doit en être pris en charge de manière échelonnée par la voie d'amortissements.

L'appréciation en fait sera dès lors, en l'espèce, déterminante.

D. Animaux

Sur la base du principe précité, il convient de faire une distinction entre les animaux élevés principalement pour leurs produits (lait, oeufs, etc.) et les animaux élevés principalement pour être vendus dans un stade déterminé de leur développement.

Dans le premier cas, la valeur de l'animal est déterminée essentiellement par la valeur des biens qu'il produira. Comme bien de production, il relève des immobilisations corporelles et son coût de revient est pris en charge de manière échelonnée par le résultat, par la voie d'amortissements, compte tenu de la valeur résiduelle. Le cas échéant, le libellé de la rubrique sera adapté, conformément au prescrit de l'article 9, 2ème alinéa, de l'arrêté royal du 8 octobre 1976.

Dans le second cas, il s'agit d'un stock qui sera traité en conséquence dans les comptes annuels.

En revanche, lorsque la durée d'utilité de l'animal en tant que bien de production est courte ou très courte, la distinction entre biens de production et stocks s'amenuise. Simultanément, s'estompe également la distinction entre la prise en charge, soit par les achats et les variations de stocks, soit par les amortissements. Dans ces cas, une comptabilisation dans les stocks peut se justifier.

La Commission n'entend pas prendre de position formelle sur la notion de «courte durée d'utilité». Une période d'un an semble pouvoir être admise dans ce cas.