

COMPTES ANNUELS

Crédit d'impôt pour investissement productif outre-mer – Fait générateur – Comptabilisation

(EC 2015-40)

Il a été instauré un crédit d'impôt pour investissement productif outre-mer, tel que visé à l'article 244 quater W du code général des impôts.

Questions :

A quelle date et selon quelles modalités doit être comptabilisé le crédit d'impôt pour investissement productif outre-mer dans les comptes annuels d'une entreprise bénéficiant de ce dispositif ?

Plus particulièrement :

- Doit-on comptabiliser le crédit d'impôt visé à l'article 244 quater W du code général des impôts comme les autres crédits d'impôts, c'est-à-dire en diminution de l'impôt sur les bénéfices, ou est-il envisageable de retenir une comptabilisation en subvention d'investissement avec reprise au compte de résultat au rythme des amortissements des investissements ?
- Dans le cadre d'un éventuel préfinancement, à la clôture des comptes de l'exercice au cours duquel a été reçu le préfinancement et est intervenu le fait générateur du crédit d'impôt, y a-t-il compensation entre la créance et le préfinancement reçu ou faut-il comptabiliser le préfinancement comme un concours bancaire au passif du bilan ?

*

Rappel des textes applicables

Textes relatifs au crédit d'impôt pour investissement productif outre-mer

Code général des impôts (CGI)

« Article 244 quater W

Modifié par Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 - art. 110 (V)

I. - 1. Les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A et 44 duodecies à 44 quindecies, exerçant une activité agricole ou une activité industrielle, commerciale ou artisanale relevant de l'article 34, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt à raison des investissements productifs neufs qu'elles réalisent dans un département d'outre-mer pour l'exercice d'une activité ne relevant pas de l'un des secteurs énumérés aux a à l du I de l'article 199 undecies B. L'investissement doit être un investissement initial, au sens de l'article 2 du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission, du 17 juin 2014, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité.

Le crédit d'impôt prévu au premier alinéa s'applique également aux travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés lorsque ces travaux constituent des éléments de l'actif immobilisé.

Le crédit d'impôt prévu au premier alinéa s'applique également aux investissements affectés plus de cinq ans par le concessionnaire à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial et réalisés dans des secteurs éligibles.

2. Le crédit d'impôt ne s'applique pas :

- a) A l'acquisition de véhicules définis au premier alinéa du I de l'article 1010 qui ne sont pas strictement indispensables à l'activité ;
- b) Aux investissements portant sur des installations de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil.

3. Le crédit d'impôt est également accordé aux entreprises qui exploitent dans un département d'outre-mer des investissements mis à leur disposition dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat ou d'un contrat de crédit-bail, sous réserve du respect des conditions suivantes :

- a) Le contrat de location ou de crédit-bail est conclu pour une durée au moins égale à cinq ans ou pour la durée normale d'utilisation du bien loué si elle est inférieure ;
- b) Le contrat de location ou de crédit-bail revêt un caractère commercial ;
- c) L'entreprise locataire ou crédit-preneuse aurait pu bénéficier du crédit d'impôt prévu au 1 si elle avait acquis directement le bien.

4. Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés dont l'activité principale relève de l'un des secteurs d'activité éligibles à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies B ou pour les organismes mentionnés au 1 du I de l'article 244 quater X, le crédit d'impôt s'applique également :

1° Aux acquisitions ou constructions de logements neufs à usage locatif situés dans les départements d'outre-mer, à l'exception des logements neufs répondant aux critères mentionnés aux b et c du 1 du I de l'article 244 quater X, si les conditions suivantes sont réunies :

a) L'entreprise ou l'organisme s'engage à louer l'immeuble nu dans les six mois de son achèvement, ou de son acquisition si elle est postérieure, et pendant cinq ans (1) au moins à des personnes qui en font leur résidence principale ;

b) Le loyer et les ressources du locataire n'excèdent pas des plafonds fixés par décret ;

2° Aux logements neufs à usage locatif mis à leur disposition lorsque les conditions suivantes sont respectées :

a) Le contrat de crédit-bail est conclu pour une durée au moins égale à cinq ans ;

b) L'entreprise ou l'organisme aurait pu bénéficier du crédit d'impôt dans les conditions définies au 1° s'il avait acquis directement le bien ;

3° Aux acquisitions ou constructions de logements neufs situés dans les départements d'outre-mer si les conditions suivantes sont réunies :

a) L'entreprise signe avec une personne physique, dans les six mois de l'achèvement de l'immeuble, ou de son acquisition si elle est postérieure, un contrat de location-accession dans les conditions prévues par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière ;

b) L'acquisition ou la construction de l'immeuble a été financée au moyen d'un prêt mentionné au I de l'article R. 331-76-5-1 du code de la construction et de l'habitation ;

c) Les trois quarts de l'avantage en impôt procuré par le crédit d'impôt pratiqué au titre de l'acquisition ou la construction de l'immeuble sont rétrocédés à la personne physique signataire du contrat mentionné au 1° du présent 4 sous forme de diminution de la redevance prévue à l'article 5 de la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 précitée et du prix de cession de l'immeuble.

II. - 1. Le crédit d'impôt est assis sur le montant, hors taxes et hors frais de toute nature, notamment les commissions d'acquisition, à l'exception des frais de transport, d'installation et de mise en service amortissables, des investissements productifs, diminué de la fraction de leur prix de revient financée par une aide publique.

Pour les projets d'investissement comportant l'acquisition, l'installation ou l'exploitation d'équipements de production d'énergie renouvelable, ce montant est pris en compte dans la limite d'un montant par watt installé, fixé par arrêté conjoint des ministres chargés du budget, de l'énergie, de l'outre-mer et de l'industrie pour chaque type d'équipement. Ce montant prend en compte les coûts d'acquisition et d'installation directement liés à ces équipements.

2. Lorsque l'investissement a pour objet de remplacer un investissement ayant bénéficié de l'un des dispositifs définis aux articles 199 undecies B et 217 undecies ou du crédit d'impôt défini au présent article, l'assiette du crédit d'impôt telle que définie au 1 est diminuée de la valeur réelle de l'investissement remplacé.

3. Pour les travaux mentionnés au deuxième alinéa du 1 du I, le crédit d'impôt est assis sur le prix de revient de l'hôtel, de la résidence de tourisme ou du village de vacances classés après réalisation des travaux, diminué du prix de revient de ces mêmes biens avant réalisation des travaux.

4. Pour les logements mentionnés au 4 du I, le crédit d'impôt est assis sur le prix de revient des logements, minoré, d'une part, des taxes et des commissions d'acquisition versées et, d'autre part, des subventions publiques reçues. Ce montant est retenu dans la limite mentionnée au 5 de l'article 199 undecies A appréciée par mètre carré de surface habitable.

5. Lorsque l'entreprise qui réalise l'investissement bénéficie d'une souscription au capital mentionnée au II ou II ter de l'article 217 undecies et à l'article 199 undecies A ou de financements, apports en capital et prêts participatifs, apportés par les sociétés de financement définies au g du 2 du même article 199 undecies A, l'assiette du crédit d'impôt est minorée du montant de ces apports et financements.

III. - Le taux du crédit d'impôt est fixé à :

1° 38,25 % pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ;

2° 35 % pour les entreprises et les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés.

Le taux mentionné au 1° est porté à 45,9 % pour les investissements réalisés en Guyane et à Mayotte, dans les limites définies par les règles européennes relatives aux aides d'Etat.

IV. - 1. Le bénéfice du crédit d'impôt prévu au 1 du I est accordé au titre de l'année au cours de laquelle l'investissement est mis en service.

2. Toutefois :

a) Lorsque l'investissement consiste en la seule acquisition d'un immeuble à construire ou en la construction d'un immeuble, le crédit d'impôt, calculé sur le montant prévisionnel du prix de revient défini au II, est accordé à hauteur de 50 % au titre de l'année au cours de laquelle les fondations sont achevées et de 25 % au titre de l'année de la mise hors d'eau, et le solde, calculé sur le prix de revient définitif, est accordé au titre de l'année de livraison de l'immeuble ;

b) En cas de rénovation ou de réhabilitation d'immeuble, le crédit d'impôt est accordé au titre de l'année d'achèvement des travaux.

3. Lorsque l'investissement est réalisé dans les conditions prévues au 3 ou au 2° du 4 du I, le crédit d'impôt est accordé au titre de l'année au cours de laquelle l'investissement est mis à la disposition de l'entreprise locataire ou crédit-preneuse ou de l'organisme crédit-preneur.

V. - 1. Lorsque l'entreprise ou l'organisme qui exploite l'investissement réalise un chiffre d'affaires, apprécié selon les règles définies au premier alinéa du I de l'article 199 undecies B, inférieur, selon le cas, aux limites prévues à ce même alinéa ou à la limite fixée à la première phrase du premier alinéa du I de l'article 217 undecies, le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné à l'exercice d'une option.

Cette option est exercée par investissement et s'applique à l'ensemble des autres investissements d'un même programme. L'option est exercée par l'entreprise ou l'organisme qui exploite l'investissement, au plus tard à la date à laquelle celui-ci est mis en service ou est mis à sa disposition dans les cas mentionnés au 3 et au 2° du 4 du I ; l'option est alors portée à la connaissance du loueur ou du crédit-bailleur. Elle est formalisée dans la déclaration de résultat de l'exercice au cours duquel l'investissement a été mis en service ou mis à disposition et est jointe à la déclaration de résultat du loueur ou du crédit-bailleur de ce même exercice.

2. L'exercice de l'option mentionnée au 1 emporte renonciation au bénéfice des dispositifs définis aux articles 199 undecies B et 217 undecies.

VI. - Le crédit d'impôt calculé par les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8,238 bis L, 239 ter et 239 quater A ou les groupements mentionnés aux articles 238 ter, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C et 239 quinquies qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés peut être utilisé par leurs associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou 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° bis du I de l'article 156 ou, pour les investissements mentionnés au 4 du I du présent article, d'entreprises ou d'organismes mentionnés au premier alinéa du même 4.

VII. - Lorsque le montant total par programme d'investissements est supérieur aux seuils mentionnés au II quater et au III de l'article 217 undecies, le bénéficiaire du crédit d'impôt est conditionné à l'obtention d'un agrément préalable délivré par le ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III du même article.

VIII. - 1. L'investissement ayant ouvert droit au crédit d'impôt doit être affecté, par l'entreprise qui en bénéficie, à sa propre exploitation pendant un délai de cinq ans, décompté à partir de la date de l'acquisition ou de la création du bien. Ce délai est réduit à la durée normale d'utilisation de l'investissement si cette durée est inférieure à cinq ans.

Si, dans le délai ainsi défini, l'investissement ayant ouvert droit au crédit d'impôt est cédé ou cesse d'être affecté à l'exploitation de l'entreprise utilisatrice ou si l'acquéreur cesse son activité, le crédit d'impôt fait l'objet d'une reprise au titre de l'exercice ou de l'année au cours duquel interviennent les événements précités.

Toutefois, la reprise du crédit d'impôt n'est pas effectuée :

a) Lorsque les biens ayant ouvert droit au crédit d'impôt sont transmis dans le cadre des opérations mentionnées aux articles 41,151 octies, 210 A ou 210 B, si le bénéficiaire de la transmission s'engage à maintenir l'exploitation des biens dans un département d'outre-mer dans le cadre d'une activité éligible pendant la fraction du délai de conservation restant à courir. En cas de non-respect de cet engagement, le bénéficiaire de la transmission doit, au titre de l'exercice au cours duquel cet événement est intervenu, ajouter à son résultat une somme égale au triple du montant du crédit d'impôt auquel les biens transmis ont ouvert droit.

L'engagement est pris dans l'acte constatant la transmission ou, à défaut, dans un acte sous seing privé ayant date certaine, établi à cette occasion ;

b) Lorsque, en cas de défaillance de l'exploitant, les biens ayant ouvert droit au crédit d'impôt sont repris par une autre entreprise qui s'engage à les maintenir dans l'activité pour laquelle ils ont été acquis ou créés pendant la fraction du délai de conservation restant à courir.

Le présent 1 ne s'applique pas aux investissements mentionnés au 4 du I.

2. Lorsque l'investissement revêt la forme de la construction d'un immeuble ou de l'acquisition d'un immeuble à construire, l'immeuble doit être achevé dans les deux ans suivant la date à laquelle les fondations sont achevées.

A défaut, le crédit d'impôt acquis au titre de cet investissement fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient le terme de ce délai de deux ans.

En outre, lorsque l'investissement porte sur la construction ou l'acquisition d'un logement neuf, le crédit d'impôt acquis au titre de cet investissement fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle l'une des conditions prévues au 4 du I n'est plus respectée. Toutefois, la reprise du crédit d'impôt n'est pas effectuée lorsque, en cas de défaillance de l'entreprise ou de l'organisme, les logements ayant ouvert droit au crédit d'impôt sont repris par une autre entreprise ou organisme qui s'engage à louer les logements, dans les conditions prévues au même 4, pour la fraction de la durée minimale de location restant à courir.

3. Le crédit d'impôt prévu au présent article est subordonné au respect par les entreprises exploitantes et par les organismes mentionnés au 4 du I de leurs obligations fiscales et sociales et de l'obligation de dépôt de leurs comptes annuels selon les modalités prévues aux articles L. 232-21 à L. 232-23 du code de commerce à la date de réalisation de l'investissement.

Sont considérés comme à jour de leurs obligations fiscales et sociales les employeurs qui, d'une part, ont souscrit et respectent un plan d'apurement des cotisations restant dues et, d'autre part, acquittent les cotisations en cours à leur date normale d'exigibilité.

IX. - 1. Le présent article est applicable aux investissements mis en service à compter du 1^{er} janvier 2015, et jusqu'au 31 décembre 2020, aux travaux de réhabilitation hôtelière achevés au plus tard à cette date et aux acquisitions d'immeubles à construire et constructions d'immeubles dont les fondations sont achevées au plus tard à cette date.

L'extinction du crédit d'impôt aux dates prévues au présent IX n'intervient, conformément aux derniers alinéas du VI de l'article 199 undecies B et du V de l'article 217 undecies, que dans le cas où un dispositif pérenne permettant aux entreprises ultramarines d'échelonner sur cinq ans le paiement de leurs investissements productifs mentionnés au présent article, sans recourir à un emprunt bancaire et à un prix de revient diminué d'un taux d'abattement équivalent aux taux prévus au III, a été créé à la date de ces échéances.

2. Un décret fixe les conditions d'application du présent article, notamment les obligations déclaratives incombant aux entreprises et organismes mentionnés au 4 du I.

X. - Le bénéfice du crédit d'impôt prévu au I est subordonné au respect du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission, du 17 juin 2014, précité et le crédit d'impôt ne s'applique pas aux investissements exploités par des entreprises en difficulté, au sens du même règlement.

NOTA :

(1) Conformément à l'article 110 III C de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015, les présentes dispositions s'appliquent aux investissements réalisés au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018 ».

Courriers de la Commission européenne relatifs à l'aide fiscale à l'investissement outre-mer mise en place par les autorités françaises

Dans un courrier en date du 10 décembre 2014 de la Commission européenne, il est précisé que le régime d'aide fiscale à l'investissement outre-mer spécifique au logement social inclut deux types de mesures, une mesure dite de « défiscalisation » et une mesure de crédit d'impôt prévue à l'article 244 quater X du CGI. Le régime a « *comme objectif la promotion des investissements dans le secteur du logement social dans les départements d'outre-mer* ».

Dans un courrier en date du 2 mars 2015 de la Commission européenne, il est précisé que le régime d'aide fiscale à l'investissement outre-mer pour les investissements productifs inclut deux types de mesures, une mesure dite de « défiscalisation » et une mesure de crédit d'impôt prévue à l'article 244 quater W du CGI. « *La mesure de défiscalisation a été approuvée par la Commission à plusieurs reprises (notamment lors de changements de la base juridique ou de prolongations, en vigueur jusqu'à fin 2014), la mesure du crédit d'impôt est une nouvelle mesure. Des mesures similaires pour le secteur du logement social ont été approuvées par la Commission le 10 décembre 2014* ».

Le paragraphe 106 du courrier précité indique qu'« *il a été créé un nouvel outil de financement sous la forme d'un crédit d'impôt, qui se substitue à la défiscalisation pour les entreprises les plus importantes (celles qui ont un chiffre d'affaires supérieur à 20 millions d'euros), qui apportera une aide au moins équivalente aux entreprises ultramarines et leur bénéficiera directement. Ce dispositif plus simple permettra de faire l'économie des coûts d'intermédiation et des frais de montage qu'entraîne la défiscalisation* ».

Règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général

Les articles suivants du règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général ont été rappelés.

Art. 321-5 « Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise ».

Art. 322-2 : « À la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture ».

Art. 512-1 : « Les produits comprennent :

- les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :
 - o en contrepartie de la fourniture par l'entité de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;
 - o en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
 - o exceptionnellement, sans contrepartie ;
- [...] ».

Art. 512-4 : « Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice, les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable ».

Notes d'information de l'Autorité des normes comptables sur les crédits d'impôt

Note d'information du Collège de l'Autorité des normes comptables du 28 février 2013

« Le Collège de l'Autorité des normes comptables (ANC), lors de sa séance du 28 février 2013, a examiné le traitement comptable du produit résultant du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) créé par l'article 66 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

Le Collège de l'ANC considère que, en raison de l'objectif poursuivi par le législateur de permettre la diminution des charges de personnel par le CICE, sa comptabilisation, dans les comptes individuels, au crédit d'un sous-compte dédié du compte 64 « Charges de personnel », est justifiée ».

Note d'information du Collège de l'Autorité des normes comptables du 11 janvier 2011

« 2. Traitement comptable en règles françaises des crédits d'impôt imputables sur l'impôt sur les sociétés notamment du crédit d'impôt recherche CIR

Le Collège de l'ANC a examiné le traitement comptable des produits résultant de crédits d'impôt imputables sur l'impôt sur les sociétés, notamment du crédit d'impôt recherche CIR. Le Collège de l'ANC a conclu que ces produits sont comptabilisés, dans les comptes individuels, en diminution de l'impôt sur les bénéfices ».

Réponse de la Commission commune de doctrine comptable

Dans le respect des conditions d'éligibilité prévues au 1 du I de l'article 244 quater W du CGI, les entreprises peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt pour les investissements productifs qu'elles mettent en service dans un département d'outre-mer depuis le 1^{er} janvier 2015.

Les investissements éligibles au crédit d'impôt visé à l'article 244 quater W du CGI sont des immobilisations corporelles neuves.

Sont également éligibles au crédit d'impôt, pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés dont l'activité principale relève d'un secteur éligible à la réduction d'impôt de l'article 199 undecies B du CGI (4 du I de l'article 244 quater W du CGI) :

- les acquisitions et constructions de logements neufs à usage locatif situés dans les départements d'outre-mer (à l'exception des logements neufs répondant aux critères définis à l'article 244 quater X du CGI en faveur du logement social) sous conditions d'engagement de location à des personnes qui en font leur résidence principale, et de loyers et de ressources du locataire ;
- les logements neufs à usage locatif mis à disposition dans le cadre d'un contrat de crédit-bail conclu pour une durée au moins égale à cinq ans ;
- les acquisitions ou constructions de logements neufs, dans le cadre d'un contrat de location-accession à la propriété.

Les entreprises, dont le chiffre d'affaires est inférieur à 20 millions d'euros et qui souhaitent bénéficier du crédit d'impôt, doivent formuler une option auprès de l'administration fiscale. A défaut d'option, le crédit d'impôt ne s'applique pas.

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect de plusieurs conditions :

- pour les investissements dont le montant total par programme est supérieur à 1 million d'euros, le bénéfice du crédit d'impôt est conditionné à l'obtention d'un agrément préalable délivré par le ministre chargé du budget ;
- l'investissement réalisé doit être un investissement initial, au sens de l'article 2 du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission Européenne du 17 juin 2014 ;
- les entreprises doivent être en règle de leurs obligations fiscales et sociales et de l'obligation de dépôt de leurs comptes annuels à la date de réalisation de l'investissement.

L'assiette du crédit d'impôt correspond au prix de revient pour lequel les immobilisations sont inscrites au bilan de l'entreprise et qui sert de base au calcul des amortissements déductibles du résultat fiscal. Certains éléments sont à défalquer de ce prix de revient.

Les investissements doivent être conservés par l'entreprise qui a bénéficié du crédit d'impôt pendant un délai minimal et maintenus affectés à l'exploitation pour laquelle ils ont été réalisés pendant ce délai. Le délai minimal de conservation, qui est décompté de la date de mise en service de l'investissement, est égal à cinq ans, ou à la durée normale d'utilisation si elle est inférieure. Si dans le délai énoncé, l'investissement ayant ouvert droit au crédit d'impôt est cédé ou cesse d'être affecté à l'activité pour laquelle il a été créé ou acquis, ou si l'acquéreur cesse son activité, le crédit d'impôt fait l'objet d'une reprise par l'administration fiscale au titre de l'année au cours de laquelle cet événement est intervenu, sauf exception.

Lorsque l'investissement porte sur la construction d'un immeuble ou l'acquisition d'un immeuble à construire, l'immeuble doit être achevé dans les deux ans suivant la date à laquelle les fondations sont achevées. A défaut, le crédit d'impôt acquis au titre de cet investissement fait l'objet d'une reprise par l'administration fiscale au titre de l'année au cours de laquelle intervient le terme de ce délai de deux ans. Toutefois, la reprise du crédit d'impôt n'est pas effectuée lorsque, en cas de défaillance de l'entreprise, les logements ayant ouvert droit au crédit d'impôt sont repris par une autre entreprise ou organisme qui s'engage à louer les logements, dans les conditions prévues au 4 du I de l'article 244 quater W du CGI, pour la fraction de la durée minimale de location restant à courir.

Par ailleurs, l'entreprise a la possibilité de céder ou nantir la créance future de crédit d'impôt avant la liquidation de l'impôt sur les sociétés.

Au préalable, pour la suite de la réponse, il est pris pour hypothèse que l'entreprise a formulé une option auprès de l'administration pour bénéficier du crédit d'impôt, a obtenu l'agrément du ministre chargé du budget le cas échéant, et respecte les conditions prévues à l'article 244 quater W du CGI pour bénéficier du dispositif.

La position exprimée ci-après est prise pour une entreprise établissant des comptes annuels en application des dispositions du règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général.

Acquisition ou construction d'une immobilisation corporelle (hors immeuble d'exploitation ou immeuble à usage locatif)

Dans le cas d'une acquisition ou de la construction d'une immobilisation corporelle dans les conditions prévues à l'article 244 quater W du CGI, le fait générateur du crédit d'impôt est la date de mise en service de l'immobilisation.

Le crédit d'impôt visé l'article 244 quater W du CGI étant par nature un crédit d'impôt, le produit en résultant est comptabilisé en diminution de l'impôt sur les bénéfices en contrepartie d'une créance vis-à-vis de l'Etat, conformément à l'avis du Collège de l'Autorité des normes comptables dans une note d'information parue le 11 janvier 2011.

La Commission indique toutefois que l'avis du Collège de l'Autorité des normes comptables dans une note d'information constitue une position de doctrine.

Acquisition ou construction d'un immeuble d'exploitation ou d'un immeuble à usage locatif

Dans le cas de l'acquisition ou de la construction d'un immeuble à construire, dans les conditions prévues à l'article 244 quater W du CGI, le crédit d'impôt est accordé de manière étalée dans le temps, au rythme des phases de construction. Cette règle vaut quelle que soit l'affectation de l'immeuble (immeuble affecté à un secteur d'activité éligible ou au logement locatif).

Ainsi, lorsque l'investissement consiste en l'acquisition ou la construction d'un immeuble à construire, le crédit d'impôt est accordé à hauteur de :

- 50 % du montant total du crédit d'impôt, déterminé à partir du prix de revient prévisionnel, au titre de l'achèvement des fondations ;
- 25 % du montant total du crédit d'impôt, déterminé à partir du prix de revient prévisionnel, au titre de la mise hors d'eau de l'immeuble ;
- 25 % du montant total du crédit d'impôt, déterminé à partir du prix de revient définitif, lors de la livraison de l'immeuble.

L'entreprise qui réalise l'investissement peut ainsi, au titre d'un exercice donné, solliciter la fraction du crédit d'impôt correspondant aux phases de la construction intervenues au cours de l'exercice. Si l'achèvement des fondations, la mise hors d'eau et la livraison de l'immeuble interviennent au cours du même exercice, le crédit d'impôt est attribué à hauteur de 100 % de son montant au titre de cet exercice.

L'immeuble doit être achevé dans les deux ans suivant la date à laquelle les fondations sont achevées. A défaut, le crédit d'impôt acquis au titre de cet investissement fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient le terme de ce délai de deux ans.

Le fait générateur du crédit d'impôt, déterminé sur la base du prix de revient définitif, est la date de livraison de l'immeuble.

Les fractions du crédit d'impôt correspondant aux phases de la construction (50 % à l'achèvement des fondations, 25 % à la mise hors d'eau, 25 % à la livraison de l'immeuble) permettent à l'organisme de logement social de reconnaître, à chaque occurrence, une créance vis-à-vis de l'Etat avec, en contrepartie, un compte « acomptes reçus de l'Etat » au passif du bilan. L'encaissement de la créance de crédit d'impôt après le dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice au cours duquel la créance a été comptabilisée reste sans effet sur le compte « acomptes reçus de l'Etat ».

A la date de livraison de l'immeuble, le crédit d'impôt est comptabilisé pour son montant définitif en diminution de l'impôt sur les bénéfices avec pour contrepartie le compte « acomptes reçus de l'Etat » utilisé pour comptabiliser les fractions du crédit d'impôt accordé au titre des deux précédentes phases de la construction (achèvement des fondations et mise hors d'eau) comme indiqué ci-avant.

Réhabilitation d'immeuble

Lorsque l'investissement consiste en la réhabilitation d'un immeuble dans les conditions prévues à l'article 244 quater W du CGI, le fait générateur du crédit d'impôt est la date d'achèvement des travaux.

A la date d'achèvement des travaux, le crédit d'impôt est comptabilisé en diminution de l'impôt sur les bénéfices en contrepartie d'une créance vis-à-vis de l'Etat comme indiqué ci-avant.

Investissement pris en crédit-bail

Lorsque les investissements sont réalisés dans le cadre d'un contrat de crédit-bail dans les conditions prévues à l'article 244 quater W du CGI, le fait générateur du crédit d'impôt est la date de mise à disposition du bien à l'organisme crédit-preneur.

A la date de mise à disposition du bien à l'organisme crédit-preneur, le crédit d'impôt est comptabilisé en diminution de l'impôt sur les bénéfices en contrepartie d'une créance vis-à-vis de l'Etat.

Enfin, si au cours des exercices suivant le fait générateur, l'entreprise estime probable que l'immobilisation ne soit pas conservée pendant un délai minimal de cinq ans, ou pendant sa durée normale d'utilisation si elle est inférieure, il lui revient de comptabiliser une provision pour risques au titre de la reprise potentielle par l'administration fiscale du crédit d'impôt acquis au titre de cet investissement.

La Commission commune de doctrine comptable a pris position, dans une note d'avril 2014, sur les conséquences comptables (comptes annuels et consolidés en règles françaises) de la mobilisation de la créance de Crédit d'Impôt pour la Compétitivité et l'Emploi (CICE). Dans sa note, la Commission traite successivement de la cession de la créance existante de CICE et de la cession de la créance préfinancée et, dans les deux cas, elle distingue la cession escompte de la cession à titre de garantie.

Le mécanisme de préfinancement de la créance de crédit d'impôt pour investissement productif outre-mer est comparable à ce qui a été fait pour le CICE. Dès lors, les règles comptables applicables sont similaires à celles préconisées par la Commission commune de doctrine comptable en avril 2014 pour le CICE.

Une information appropriée sur le traitement comptable du crédit d'impôt visé à l'article 244 quater W du CGI est à mentionner dans l'annexe des comptes annuels.