

Les immobilisations

Cet article traitera des immobilisations de manière générale : leur définition, les comptes concernés, les critères d'immobilisations, et la différence entre fonctionnement et investissement. Il ne traitera pas des amortissements ou des sorties d'inventaire qui ont déjà fait l'objet d'un article dans le numéro 148 de juillet 2017 de cette revue.

Immobilisations : définition.

Les immobilisations sont les éléments corporels et incorporels (financiers ou non) destinés à servir de façon durable à l'activité de l'établissement. Elles ne se consomment pas par le premier usage.

Une immobilisation corporelle est un actif physique (bâtiment, véhicule, machine-outil...).

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique (brevet, licence, droit ...).

Les immobilisations comprennent :

- les immobilisations incorporelles non financières ;
- les immobilisations financières ;
- les immobilisations corporelles.

Procédure budgétaire.

Les immobilisations sont budgétisées comme suit :

- En dépenses au service OPC ; en EPLE les comptes les plus concernées sont le 205 pour les logiciels et les comptes 215, 216 et 218 pour les biens mobiliers.

- En recettes, au service OPC, par origine de crédit. En EPLE les comptes les plus utilisés sont le 1311 - subventions de l'Etat, 1312 - subventions Région, 1313 - subventions du Conseil départemental et 13181 - taxe d'apprentissage.

Pour les équipements en nature livrés aux EPLE par les collectivités, la budgétisation pour ordre s'effectue suivant les mêmes principes indiqués ci-dessus.

Les immobilisations acquises par prélèvement autorisé sur le fonds de roulement de l'établissement ou sur un excédent autorisé de la première section du budget annuel donnent lieu à l'émission des mandats seulement en OPC, compte 2XX. Il n'y a donc pas émission d'ordre de recette.

Les comptes de la classe 1.

Dans les EPLE le montant des capitaux propres figurant à la classe 1 de la balance comptable correspond entre autres à la valeur des biens mis à disposition ou en pleine propriété par l'Etat et les collectivités de rattachement et aux biens acquis par des subventions d'investissement.

La comptabilisation des immobilisations en EPLE se heurte à la difficulté de savoir ce qui doit être pris en compte en comptabilité, notamment sur les comptes suivants :

- compte 103 qui retrace les moyens généraux remis à l'établissement en pleine propriété pour assurer sa mission, soit sous la forme de subventions en espèces (comptes 1031 à 1034), soit sous la forme de dons et legs (compte 1035).
- compte 102 - Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements - retrace les moyens généraux, *en nature*, mis à disposition de l'établissement par l'Etat, les collectivités territoriales ou des organismes autres, afin

de lui permettre d'assurer la mission qui lui est dévolue. Les subdivisions du compte 102 entraînent des opérations budgétaires et comptables d'ordre. En effet, les biens affectés à l'établissement apparaissent au bilan de l'établissement mais n'ont pas d'incidence directe patrimoniale.

Il est vraisemblable que le futur logiciel Op@le intègrera une modification significative de la comptabilisation des immobilisations et prendra en compte les observations du CNOCP (Conseil de Normalisation des Comptes Publics) qui n'ont pu être mises en oeuvre actuellement. On notera d'ailleurs que la M9-6 indique (*points 2.5.6.3 et suiv.*) que les dispositions de plusieurs instructions concernant la comptabilisation des immobilisations ne pourront être appliquées qu'après adaptation du système d'information financier.

En l'état actuel des travaux préparatoires les pistes suivantes sont envisagées :

- Op@le intègrerait un outil de suivi des immobilisations, avec une automatisation forte des écritures d'amortissements, cessions etc....
- Le logiciel Op@le devrait permettre le suivi de biens sans incidence comptable (ex répertoire, biens sensibles, biens mis disposition avec valeur nette comptable nulle etc...).
- La comptabilisation des immobilisations serait modifiée avec une refonte de la M9.6. Les immobilisations ne seraient plus gérées budgétairement mais uniquement en comptabilité générale, avec à priori une simple information à l'ordonnateur et au CA. Ce point fait encore débat pour l'instant.
- Il y a aura sans doute des adaptations de la M9.6 proposées à la marge, pour s'adapter plus aisément à l'outil (exemple : peut-être une refonte de la nomenclature des immobilisations actuelle exemple : 2018Aa205V en une nouvelle nomenclature harmonisée).
- Il est possible également qu'un plan d'amortissement soit fixé au niveau national pour faciliter le paramétrage de l'outil et aider les EPLE.

Note de présentation de l'avis préalable du CNoCP du 5 juillet 2013 relatif à la M9-6 :

4.2.2. Biens mis à disposition

a) Dispositions prévues dans le cadre comptable initial

Aux termes de l'instruction n°06-007-M9 du 23 janvier 2006 mettant à jour les instructions M9, la reconnaissance d'un actif fait appel aux deux notions suivantes : le contrôle de la ressource et les avantages économiques futurs.

Par ailleurs, si la notion de contrôle n'est pas encore systématiquement retenue dans le secteur local, il est raisonnable de penser que, à terme, cela sera le cas.

La question est dès lors de savoir si les EPLE contrôlent les biens mis à disposition par les collectivités auxquelles ils sont rattachés, et donc de savoir s'ils doivent les enregistrer à leur actif.

b) Avis du Conseil

Le Conseil est d'avis de conserver la notion de contrôle, telle qu'elle est mentionnée dans la première version de l'instruction codificatrice M9-6 déjà diffusée aux EPLE, cette disposition figurant à ce jour dans la plupart des référentiels comptables nationaux et internationaux s'appliquant aux entités privées et publiques, et ayant vocation à être, à terme, présente dans l'ensemble des référentiels comptables s'appliquant aux entités publiques.

S'agissant des biens mis à disposition faisant l'objet d'une convention entre l'EPLE et la collectivité de rattachement, les dispositions normatives ainsi que la nomenclature comptable vont être amendées au regard des dispositions de l'avis du CNoCP n° 2013-04 du 12 avril 2013 relatif aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public. Ainsi, à la date du transfert de contrôle, les biens corporels mis à disposition à titre gratuit sont enregistrés dans les comptes de l'entité qui les reçoit à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité « transférante », en reprenant, le cas échéant sa valeur brute, les amortissements cumulés et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées.

En revanche, pour les biens mis à disposition pour lesquels aucune convention entre l'EPLE et la collectivité de rattachement n'est conclue, le Conseil recommande qu'une analyse au

cas par cas soit réalisée par l'EPLE au regard de la définition de la notion de contrôle afin de déterminer si le bien doit être comptabilisé à l'actif de l'EPLE ou non.

Les comptes de subventions d'investissement renouvelables :

131 - Subventions d'équipement reçues

1311 - Etat

1312 - Région

1313 - Département

1314 - Commune et groupement de communes

1315 - Autres collectivités et établissements publics

1316 - Organismes internationaux

1318 - Autres subventions d'équipement reçues

13181 - Produit des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

13182 - Participation des établissements à l'équipement du GRETA

13183 - Versements des organismes collecteurs de taxes diverses

13185 - Fonds commun des services d'hébergement

13186 - Participations reçues pour équipement du groupement de service

13188 - Autres participations et subventions d'équipement

138 - Autres subventions d'investissement reçues

139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (solde débiteur)

Les comptes de la classe 2.

- Les immobilisations incorporelles non financières.

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique. Elle est identifiable si elle est séparable des activités de l'EPLE, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ; ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel.

205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires.

Ces éléments incorporels correspondent aux dépenses faites pour obtenir l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire ou artistique (logiciels informatiques). La réalisation des sites internet sera également comptabilisée à ce compte.

- Les immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles se définissent comme des actifs physiques détenus, soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'EPLE attend qu'il soit utilisé au-delà d'une durée de douze mois. Ces immobilisations se répartissent au bilan, lorsqu'elles sont terminées, sous les rubriques suivantes :

- terrains (y compris agencements et aménagements de terrains) ;

- constructions ;

- installations techniques, matériels et outillages ;

- collections ;

- autres immobilisations corporelles,

211 - Terrains

Le compte 211 enregistre la valeur des terrains (nus, aménagés, bâtis) dont l'établissement est propriétaire.

212 - Agencements - Aménagements de terrains

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains (clôtures, mouvements de terres...) sont inscrites au débit du compte 212.

213 - Constructions

Les constructions comprennent essentiellement les bâtiments, les installations, les agencements, les aménagements, les ouvrages d'infrastructure.

214 - Constructions sur sol d'autrui

Il s'agit des constructions effectuées par l'établissement sur un sol dont il n'est pas propriétaire.

215 - Installations techniques, matériels et outillages

Sont retracés à ce compte selon la M9-6 :

- les installations complexes spécialisées : unités complexes fixes d'usage spécialisé, pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces qui, mêmes séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement et que cette incorporation de caractère irréversible rend passibles du même rythme d'amortissement ;
- les installations à caractère spécifique : installations qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable distincte, ainsi ce compte enregistre notamment le matériel pédagogique lorsqu'il n'est pas individualisé dans un autre compte (exemple 2183 pour le matériel informatique) ;
- les matériels : ensemble des équipements et machines utilisés pour l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures, ou les prestations de service ayant le même objet ;
- l'outillage : instruments (outils, machines, matrices...) dont l'utilisation, concurremment avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé.

Pour simplifier on peut estimer que dès lors qu'une immobilisation ne relève pas d'un autre compte, notamment 218, on utilisera ce compte 215 : matériel pédagogique (mannequin SVT, appareil de musculation, microscope, magnétophones, machine-outil, etc...), matériel du service général (aspirateur, autolaveuse, machine à laver, photocopieur, etc...), du SRH (four, plonge, robot ménager, etc...).

216 – Collections

La collection est définie comme un ensemble d'objets et de biens, etc., formant une unité destinée à rester durablement dans l'établissement. En EPLE on retrouve l'utilisation de ce compte notamment pour les encyclopédies du CDI.

217 – Biens historiques et culturels

Certains éléments des collections constituent des biens historiques et culturels mobiliers au sens des articles du code du patrimoine. Ils seront comptabilisés au compte 217, au besoin par reclassement à partir du compte 216. Certains établissements ayant un riche passé historique et un patrimoine de valeur (mobilier ancien, tableaux, œuvres d'art, machines de collection...) utiliseront ce compte. Pour plus de détails il conviendra de se référer à l'instruction BOFIP-GCP-13-0011 du 1 mars 2013.

218 - Autres immobilisations corporelles

2181 - Installations générales, agencements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire affectataire)

Le montant des installations générales, agencements et aménagements divers financés par l'établissement est enregistré au compte 2181 lorsque l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire de ces éléments, c'est-à-dire quand ils sont incorporés dans des immobilisations dont il n'est pas propriétaire ou sur lesquelles il ne dispose d'aucun autre droit réel. Ce compte sera notamment utilisé dans le cas de travaux d'amélioration, de rénovation, de remplacement, portant sur des éléments des bâtiments ou des installations appartenant à la collectivité (remplacement de portes, de fenêtres, moteurs pour la ventilation, brûleurs en chaufferie, etc...). En effet si ces travaux relèvent normalement du propriétaire, ils peuvent être confiés à l'EPLE avec un financement. Or, comme on le verra dans la suite de cet article, les adjonctions à un bien immobilisé (même dans la comptabilité du propriétaire) constituent également des immobilisations dans la mesure où elles entraînent

un accroissement de la valeur de l'immobilisation initiale ou une augmentation notable de sa durée d'utilisation.

2182 - Matériel de transport

Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport par terre, par fer, par eau, ou par air, du personnel et des marchandises, matières et produits.

2183 - Matériel de bureau et informatique

Matériel de bureau et informatique utilisés par les différents services.

2184 – Mobilier

Le mobilier comprend les meubles et objets tels que les armoires, classeurs...

23 - Immobilisations en cours

Ces comptes ont pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice. Lorsque l'immobilisation est achevée, le coût de l'immobilisation en cours est viré du compte 231 au compte 21 concerné. On peut entrer dans cette catégorie certaines réalisations faites par exemple dans le cadre d'objets confectionnés importants.

- Les immobilisations financières

261 - Titres de participations et parts dans les associations, syndicats et organismes divers

266 - Autres formes de participation

271 - Titres immobilisés (droit de propriété)

272 - Titres immobilisés (droit de créance)

275 - Dépôts et cautionnements versés

Le compte 275 enregistre les dépôts et cautionnements versés par l'établissement. Ce compte, hors budget, est débité lors de l'émission d'un ordre de paiement correspondant au versement du dépôt ou de la caution et crédité lors de l'enregistrement d'un encaissement du montant du remboursement par le fournisseur.

Il est important de vérifier, à chaque fin d'exercice, que la caution est toujours due ; et que le contrat qui l'a mis en place n'est pas caduc afin de pouvoir, le cas échéant, exiger son remboursement.

276 - Autres créances immobilisées

Seuil des immobilisations.

Le seuil actuel d'une immobilisation est de 800.00 € HT pour les E.P.L.E. (*circulaire n°2001-269 du 28/12/2001*). Il s'agit du prix unitaire du bien calculé dans les conditions de coût précisées ci-après ; et non du montant de la facture.

En dessous de cette somme, le bien peut être inscrit à l'inventaire « répertoire », budgétisé et comptabilisé en 1ère section - fonctionnement. L'inventaire « R », non comptabilisé au bilan de l'établissement, répertorie les biens qui restent la propriété de la collectivité de rattachement par exemple ou les biens attractifs d'une durée de vie supérieure à un an dont la valeur est inférieure à la valeur d'immobilisation. Ce suivi de certains biens attractifs que l'on n'a pas souhaité immobiliser permet de pouvoir facilement les identifier en cas de disparition, vol, transfert ou don.

Mais ces biens qui répondent aux critères des immobilisations mais dont la valeur unitaire hors taxes récupérables est inférieure au seuil de 800 € peuvent également être immobilisés à l'inventaire « V ». Ce sera par exemple le cas pour des matériels « sensibles » dont on souhaitera assurer la traçabilité dans l'établissement : ordinateurs, vidéoprojecteurs, etc...

On notera avec intérêt que les règles sont différentes pour les collectivités territoriales puisque le seuil des immobilisations est fixé pour elles à 500 € HT et qu'il existe également la liste des biens meubles constituant des immobilisations par nature, quel que soit leur coût unitaire (*arrêté du 26 octobre 2001 - NOR/INT/BO100692A*). Cette différence peut expliquer parfois certaines incompréhensions des collectivités dans le traitement et le contenu de nos inventaires.

Evaluation d'une immobilisation.

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'établissement les immobilisations sont évaluées à leur coût :

- d'acquisition, pour les actifs acquis à titre onéreux ;
- de production, pour les actifs produits par l'établissement

- Coût d'acquisition.

Face à une facture d'un bien immobilisable il est important de bien identifier tous les composants de son coût et de ne pas minorer sa valeur ; notamment pour le faire « artificiellement » passer en dessous du seuil des 800 € HT, ce que ne manquerait pas de sanctionner le juge des comptes.

Le coût d'acquisition initial d'une immobilisation est constitué de son prix d'achat y compris les taxes non récupérables après déduction des remises et rabais, et de tous les coûts qui se rattachent à sa mise à disposition ou en service.

A ce titre l'instruction codificatrice M9-6 apporte des précisions au paragraphe 2.5.6.2.1 sur les règles d'évaluation du coût des immobilisations : « *Le coût d'acquisition est le coût d'achat majoré des frais accessoires c'est à dire des frais liés à la mise en état ou en service du bien ainsi qu'à son utilisation. Les droits de mutations, d'honoraires ou de commissions et frais d'actes sont comptabilisés en charges* ». Le paragraphe 2.4.1.2.2.3 étant encore plus précis : « *Le coût d'acquisition initial d'une immobilisation est constitué de :*

- *son prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;*
- *tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner ou d'être utilisé. Exemple de coûts directement attribuables : coût de préparation du site ; frais de livraison et de manutention initiaux ; frais de transport, d'installation, de montage, de mise en service ; honoraires de frais professionnels (architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils, etc...)* ».

Ainsi, la valeur d'inventaire d'un four comportera le prix du bien avec ses accessoires non utilisables séparément plus les frais éventuels de livraison, de facturation, de raccordement (y compris les fournitures nécessaires à ce raccordement), d'installation et de mise en service. Il conviendra donc de ne pas diviser la facture entre OPC/215 et SRH/615, voir un SRH/6068 pour des équipements optionnels.

- Coût de production

Le coût de production est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés, au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service. Par exemple, la réalisation d'un meuble par la section menuiserie d'un lycée pour la salle des professeurs comprendra la valeur de la matière d'œuvre plus les frais annexes tels que définis par l'acte du CA pour la tarification des objets confectionnés.

Les actifs acquis à titre gratuit ou par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale, c'est-à-dire pour le montant qui pourrait être obtenu, à la date de la clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

Comptabilisation par composants.

Même si elle n'est pas encore en vigueur dans nos EPLE, la comptabilisation par composants sera vraisemblablement intégrée dans Opale ; il n'est donc pas inutile d'en connaître le principe.

Un composant est un élément principal d'une immobilisation qui a une utilisation différente ou procure des avantages économiques selon un rythme différent de celui de l'immobilisation dans son ensemble. Les établissements qui le souhaitent ont la possibilité de

comptabiliser ces éléments de manière séparée du reste de l'actif. On citera en exemple la chaufferie d'un établissement qui sera amortie selon un rythme différent de celui de la toiture.

Ainsi les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'EPLÉ selon un rythme différent et justifiant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, peuvent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

Note de présentation de l'avis préalable du CNoCP du 5 juillet 2013 relatif à la M9-6 :

Ainsi, le Conseil propose d'amender le paragraphe du référentiel comptable des EPLÉ relatif à la comptabilisation d'une immobilisation par composants de la façon suivante :

« Pour les actifs composés d'éléments significatifs ayant chacun une utilisation différente, l'EPLÉ peut choisir de recourir à la comptabilisation par composants. Si l'établissement opte pour ce mode de comptabilisation, un plan d'amortissement propre à chacun des composants devra être établi. »

Instruction du 9 avril 2014 relative aux modalités de mise en oeuvre de la comptabilisation par composants des actifs :

Cette instruction permet aux établissements n'ayant pas adopté la méthode de comptabilisation par composants à la date d'entrée en vigueur de l'instruction de n'appliquer cette méthode que si celle-ci répond à leurs besoins en matière de suivi et de pilotage de leur actif. Cette méthode comptable n'est donc plus obligatoire pour les établissements ne l'ayant pas mise en oeuvre préalablement. Elle est en revanche maintenue pour les organismes l'ayant déjà adoptée.

Néanmoins, selon une approche assimilable à la comptabilisation par composants, les dépenses ultérieures immobilisables réalisées sur un actif sont distinguées du bien principal « sous-jacent », ce dernier figurant dans les comptes de l'organisme conformément aux dispositions comptables qui lui sont applicables (coût historique amorti ou valeur symbolique ou valeur forfaitaire non révisable). Ainsi toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable, est enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent ». De plus, un plan d'amortissement propre reposant sur sa nature lui est appliqué.

Différence fonctionnement-investissement.

Ce point est sans doute le plus sensible pour les gestionnaires et les comptables, et celui qui soulève le plus d'interrogation ou de polémique : telle ou telle réparation, tel ou tel équipement, est-il de l'investissement, et donc immobilisable, ou du fonctionnement ? La réponse n'est pas anodine car elle engage la responsabilité du comptable ; et les recueils de jurisprudence sont remplis de débits pour des dépenses d'investissement payées sur des crédits de fonctionnement.

La circulaire NOR/INT/B/O2/00059C du 26 février 2002, portée à la connaissance du réseau du Trésor public par l'instruction N° 02-028-M0 du 3 avril 2002, rappelle et précise les règles d'imputation des dépenses du secteur public local. Même si elle traite des finances locales cette instruction apporte des éclaircissements sur la distinction entre investissement et fonctionnement. On peut résumer cette distinction par les éléments suivants.

Les dépenses qui ont pour résultat l'entrée d'un bien destiné à rester durablement dans le patrimoine de l'EPLÉ constituent des immobilisations. De manière obligatoire si ce bien à une valeur supérieure à 800 € HT ; volontaire en dessous. C'est ce qu'on retrouve dans la définition de la M9-6 (*point 2.5.6.1*).

Un des critères des immobilisations est donc le caractère durable du bien concerné. Ainsi, en réponse à une question, la DAF concernant un logiciel valable une année a répondu : « Cette licence bien que s'élevant à plus de 800€ HT ne peut être considérée comme une

opération en capital pour les raisons suivantes. Une immobilisation doit également servir l'activité de l'établissement d'une façon durable (plus d'un an) or on ne peut considérer qu'une licence à renouveler annuellement obéisse à ce principe. Les avantages économiques attendus de la licence étant consommés dans l'année, on serait amené à les amortir en une seule fois pour son montant total ce qui n'est pas conforme aux principes définis dans l'IC-M9.6 ».

Les adjonctions à un bien immobilisé constituent également des immobilisations dans la mesure où elles entraînent un accroissement de la valeur de l'immobilisation initiale. Point 2.5.6.1 de la M9-6 : « *Les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé en modifiant son état initial, (...), constituent des immobilisations* ».

Exemples : l'acquisition d'une lame pour le déneigement adaptable sur une tondeuse autoportée, l'ajout d'un module pour scanner sur un photocopieur, seront considérés comme des immobilisations même si leur prix est inférieur à 800 € dans la mesure où ils augmentent la valeur du bien initial.

Les dépenses ont le caractère d'immobilisations si elles ont pour effet une augmentation de la valeur d'un élément d'actif ou une augmentation notable de sa durée d'utilisation. Point 2.5.6.1 de la M9-6 : « *Les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé en modifiant son état initial, ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif, constituent des immobilisations* ».

La question est donc de savoir si telle ou telle intervention sur un bien immobilisé entraîne ou non une augmentation de sa valeur ou prolonge sa durée de vie.

De manière générale les dépenses d'entretien et de réparation sont du fonctionnement. Ainsi, le simple remplacement ou échange standard d'un élément indispensable au fonctionnement d'un bien n'entraînera pas l'immobilisation de la dépense, quel qu'en soit le montant, à partir du moment où cette opération n'a eu pour effet que de maintenir (entretien) ou de remettre (réparation) le bien en état de marche sans entraîner une augmentation de sa valeur réelle ou de sa durée de vie. Il s'agit, par exemple, du remplacement des petites pièces usagées d'une machine, d'une courroie de distribution sur un véhicule, ou en matière d'entretien des bâtiments, des travaux de peintures intérieures, de la révision des toitures (remplacement de quelques tuiles), du remplacement de vitres ou de toute autre pièce détachée.

Mais une distinction doit ensuite être opérée entre ces dépenses de maintenance « classiques » et des dépenses de maintenance qui constituent des améliorations. Si la réparation ou l'entretien a pour effet d'augmenter la valeur et/ou la durée de vie du bien immobilisé, cette dépense constituera une immobilisation. Pour reprendre les exemples précédents, constitueront des immobilisations le remplacement d'un moteur de chambre froide qui prolongera indubitablement la durée de vie du matériel, idem pour le moteur d'un véhicule ou un brûleur de chaudière, le remplacement des fenêtres d'un bâtiment par des fenêtres double vitrage qui augmentera la valeur du bien tout en diminuant son coût d'utilisation, ou une réfection de toiture.

Jurisprudence.

Les jurisprudences sur le sujet concernent principalement les collectivités locales ou territoriales pour lesquelles la distinction investissement / fonctionnement revêt une importance particulière. On peut cependant relever la jurisprudence suivante où un comptable d'EPLA avait été mis en débet par une CRC pour avoir payé des barrières en travaux d'aménagement alors qu'il s'agissait, selon le juge, d'une opération en capital. On notera que la cour des comptes n'a annulé le débet que parce qu'il s'agissait de travaux de sécurisation temporaire et que le critère de « durabilité » n'était pas constitué en l'espèce.

« En ce qui concerne le paiement des dépenses imputées en section de fonctionnement :

Attendu que M. J. a été constitué débiteur à hauteur de 65 093,34 euros pour avoir payé quatre factures correspondant à l'installation au sein de l'établissement de garde-corps dans le self-service, de barrières sur un parking et d'une plate-forme métallique dans un atelier ; que ces dépenses ont été imputées au compte 615 de la section de fonctionnement du budget alors que, selon la chambre régionale des comptes, la nature durable des équipements réalisés aurait exigé une imputation en section d'investissement ;

Attendu que l'appelant invoque dans sa requête (...) la nature des travaux réalisés ;

Attendu, que les pièces figurant au dossier d'appel tendent à montrer que les dépenses litigieuses correspondent à des aménagements provisoires destinés à permettre la continuité du fonctionnement du lycée dans des conditions normales de sécurité et d'usage pédagogique pendant une période de travaux de restructuration de l'établissement ; qu'il en résulte que les dépenses en cause, au moment du paiement, pouvaient être imputées en section de fonctionnement dans la mesure où elles s'appliquaient à des travaux tendant simplement à préserver un état normal d'utilisation des locaux ; que le moyen doit, en conséquence, être accueilli et le débet correspondant infirmé ; »

C.Comptes, arrêt d'appel 40018 du 23 juin 2004, Lycée Le Corbusier à Saint-Etienne-du-Rouvray.

Textes.

Instruction codificatrice M9-6 §241223 et 256 et suivants

Article R421-64 du Code de l'Éducation

Code général de la propriété des personnes publiques

Circulaire NOR/INT/B/O2/00059C du 26 février 2002

<https://www.collectivites-locales.gouv.fr/circulaire-n%C2%B0intb0200059c-26-fevrier-2002-relative-aux-regles-dimputation-des-depenses-secteur-pub-0>

Note de présentation de l'avis préalable du CNOP du 5 juillet 2013 relatif à la M9-6

https://www.ac-guyane.fr/IMG/pdf/note_avis_instruction_eple_5_juillet_2013.pdf

Instruction BOFiP-GCP-14-0008 du 24 avril 2014 sur les modalités de mise en œuvre de la comptabilisation par composants des actifs.

https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/BOFiP-GCP/2014/gcp140008.pdf