

RÈGLEMENT

N° 2018-05 du 12 octobre 2018

Modifiant le règlement ANC n° 2015-04 du 4 juin 2015 relatif aux comptes annuels des organismes de logement social

NOTE DE PRESENTATION

1° Contexte réglementaire

L'article 244 quater X du code général des impôts (CGI) prévoit, sur option, un crédit d'impôt en faveur des investissements réalisés par des organismes de logement social dans des immeubles de logement social situés dans un département d'outre-mer.

Sont concernés les organismes suivants :

- les organismes d'habitations à loyer modéré (HLM) mentionnés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation (CCH)¹ ;
- les sociétés d'économie mixte exerçant une activité immobilière outre-mer ;
- les organismes concourant aux objectifs de la politique d'aide au logement mentionnés à l'article L. 365-1 du CCH.

L'investissement peut prendre plusieurs formes : acquisition ou construction de logements neufs ; prise en crédit-bail de logements neufs ; acquisition de logements achevés depuis plus de vingt ans faisant l'objet de travaux de réhabilitation ; travaux de rénovation ou de réhabilitation.

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

- investissement par les organismes de logement social précités dans des biens uniquement destinés au logement social situés dans les départements d'outre-mer : les logements doivent être donnés en location par l'organisme à des personnes physiques en faisant leur résidence principale, dans le respect de plafonds de ressources et de loyers contraints ;
- le respect de plafonds de ressources des locataires et de loyers contraints : la location se fait sous conditions de ressources, faibles, et dans le respect de plafonds de loyers fixés par décret ;
- durée minimale de location : les logements doivent être donnés en location par l'entité dans les six mois de leur achèvement ou de leur acquisition, si elle est postérieure, et pour une durée au moins égale à 5 ans ;
- les logements doivent être financés *a minima* à 5% par subvention publique ou bénéficiaire de prêts conventionnés.

¹ Offices publics de l'habitat, sociétés anonymes d'habitations à loyer modéré, sociétés anonymes coopératives de production, sociétés anonymes coopératives d'intérêt collectif d'habitations à loyer modéré et fondations d'habitations à loyer modéré.

Le crédit d'impôt est assis sur le prix de revient des logements, minorés, d'une part des taxes et des commissions d'acquisition versées et, d'autre part, des subventions publiques reçues.

Il est accordé en principe au titre de l'année d'acquisition des logements.

En cas de construction d'immeuble, il est accordé à hauteur de 50 % du montant prévisionnel du prix de revient au titre de l'année d'achèvement des fondations et 25 % au titre de l'année de mise hors d'eau. Le solde, calculé sur le prix de revient définitif, est accordé au titre de l'année de livraison de l'immeuble.

Le régime fiscal de l'organisme (imposition à l'impôt sur les sociétés ou exonération) est sans effet sur l'application du crédit d'impôt. Le crédit d'impôt est attribué sous l'une des trois formes suivantes :

- imputation sur le montant de l'impôt exigible lors de la liquidation de l'impôt ;
- restitution de l'excédent si le crédit d'impôt excède en montant l'impôt exigible ;
- versement à la date limite de liquidation de l'impôt pour les organismes non imposés.

Le crédit d'impôt fait l'objet d'une reprise par l'administration fiscale :

- en cas de non-respect des conditions de son octroi, et en particulier la mise en location pour une durée minimale de cinq ans à compter de la mise à disposition du bien ;
- lorsque l'organisme cède les logements avant l'expiration de cette période de cinq ans ;
- dans le cas d'un investissement portant sur la construction d'un immeuble ou l'acquisition d'un immeuble à construire, lorsque l'immeuble n'est pas achevé dans les deux ans suivant la date à laquelle les fondations sont achevées.

2° Problématique liée au traitement comptable du crédit d'impôt

Dans les comptes sociaux, les crédits d'impôt sont comptabilisés immédiatement en résultat à leur octroi, en diminution de charges d'impôts, conformément au principe de comptabilisation des charges et produits selon leur nature (prévue par l'article 911-5 du plan comptable général).

La note d'information de l'Autorité des normes comptables du 11 janvier 2011 précise expressément ce traitement des crédits d'impôt.

Appliqué au crédit d'impôt de l'article 244 quater X du CGI, ce mode de comptabilisation a pour effet de créer un déséquilibre du fait du décalage entre la constatation de l'aide à investissement et celle des charges, en particulier d'amortissement, des biens ainsi financés. De ce fait, un profit exceptionnel apparaît au titre du crédit d'impôt lors de l'exercice de son octroi tandis qu'un résultat déficitaire est constaté sur la durée d'exploitation de l'immeuble du fait des charges d'amortissement du bien sans contrepartie de la reprise d'une éventuelle subvention.

Or, ce crédit d'impôt est spécifique en ce qu'il vise à financer exclusivement un service à caractère d'intérêt général, à savoir la fourniture de logement social, réalisé par des entités du logement social dans les départements d'outre-mer soumis à des conditions économiques contraintes. D'ailleurs le bénéficiaire de ce crédit d'impôt est soumis à la règle communautaire de plafonnement spécifique des aides d'Etat bénéficiant aux entreprises chargées de la gestion d'un service d'intérêt économique général : il est ainsi considéré au regard du droit communautaire comme une aide d'Etat de la même manière que les subventions reçues par les entités de logement social pour le même objet.

En outre, les seuls bénéficiaires de ce crédit d'impôt sont les organismes de logement social qui sont exonérés d'impôt sur les sociétés pour les opérations relevant du secteur du logement social. Pour ceux-ci la comptabilisation du crédit d'impôt en diminution de l'impôt sur les sociétés ne fait dès lors pas sens d'un point de vue économique.

Le traitement comptable des crédits d'impôt n'étant pas approprié au cas précis, le présent règlement définit un traitement spécifique limité au crédit d'impôt de l'article 244 quater X du CGI.

3° Dispositions spécifiques

3-1° Texte du règlement

Le règlement insère de nouvelles dispositions dans le règlement ANC n° 2015-04 du 4 juin 2015 relatif aux comptes annuels des organismes de logement social dont le champ couvre les organismes susceptibles de bénéficier du crédit d'impôt en cause.

3-2° Traitement comptable du crédit d'impôt

Le règlement vise à traiter le crédit d'impôt susvisé de la même manière que si ce complément de financement avait été octroyé à l'organisme sous forme de subvention d'investissement.

Ce faisant, les deux formes de financement d'un même investissement que sont la subvention et le crédit d'impôt seront comptabilisées de façon identique. Il s'agit par ailleurs de l'application d'un mécanisme comptable bien connu des entités concernées qui bénéficient de subvention pour leur mission de logement social.

Le traitement particulier introduit ne s'applique qu'aux entités bénéficiaires du crédit d'impôt, définies au 1 du I de l'article 244 quater X du CGI.

Le traitement comptable proposé est obligatoire : l'organisme bénéficiaire du crédit d'impôt doit étaler la prise en compte en produit. Il ne peut pas appliquer la règle générale (prise en compte immédiate en diminution de l'impôt).

3-3° Comptabilisation

Le traitement comptable est identique à celui prévu pour les subventions d'investissement, prévu aux articles 312-2 et 321-2 du plan comptable général. Ainsi, le profit résultant de ce crédit d'impôt peut être échelonné sur plusieurs exercices de la même façon.

- Comptabilisation à la date d'octroi du crédit d'impôt

A la date d'octroi du crédit d'impôt, l'entité constate ce dernier pour son montant total en capitaux propres dans le sous-compte *ad hoc* de la rubrique « Subventions », dont la dénomination est adaptée en conséquence (« 13 Subventions d'investissement et assimilé »), créé à cet effet (« Etat – crédit d'impôt en faveur du logement social outre-mer ») :

- soit dans le compte adapté « 131 Subventions d'équipement et assimilé » (qui enregistre en principe les subventions destinées à acquérir ou produire des valeurs immobilisées) pour financer l'acquisition d'un bien amortissable. Ainsi, ce compte correspond au cas d'acquisition ou construction de logements neufs ou à celui de l'acquisition de logements de plus de 20 ans pour faire des travaux de réhabilitation ;
- soit au compte adapté « 1382 Autre subventions d'investissement et assimilé ». Ce compte est en principe applicable aux subventions d'investissement dont bénéficie une entité pour financer des activités à long terme (article 941-13 du PCG) et est ventilé à l'identique du compte 131. Ce compte correspondra au cas où le crédit d'impôt est destiné à financer des activités à long terme dans le cas d'immeuble pris en crédit-bail.

La comptabilisation se fera par le débit du compte 441 « Etat et autres collectivités publiques » « (art. 944-44, PCG) ou d'un compte financier par le crédit du compte 131 ou 138.

- Modalités d'étalement

Les modalités d'étalement sont identiques à celles de la subvention (comptes adaptés, durée d'amortissement de l'immeuble).

Si l'entité finance par le crédit d'impôt l'acquisition d'un bien amortissable, la reprise du crédit d'impôt s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée, comme pour une subvention (article 312-2 du PCG).

Comme pour les subventions (article 947-77 du PCG), les quotes-parts de crédit d'impôt rapportées au résultat sont débitées au compte 139, dont l'intitulé est adapté « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat et assimilé », dans la subdivision prévue à cet effet, par le crédit du compte spécifique 7772 « Quote-part de crédit d'impôt virée au résultat de l'exercice ».

Les comptes 131 (ou 138) et 139 sont soldés l'un par l'autre lorsque, pour le même crédit d'impôt, le crédit du premier est égal au débit du deuxième (article 941-13, PCG). Seul figure au bilan le montant net de la subvention non encore inscrite au compte de résultat.

En fin d'exercice, ce compte est débité par le crédit du compte « 4872 *Produits issus du crédit d'impôt en faveur du logement social outre-mer à répartir sur plusieurs exercices* » pour le montant de ce crédit-d'impôt diminué de sa quote-part constatée au titre de l'exercice.

La quote-part de ce crédit d'impôt restant inscrite au compte de résultat, au compte « 77881 Produits exceptionnels divers » est déterminée selon les modalités d'étalement prévues pour les subventions d'investissement par l'article 312-1 du PCG :

1. la reprise de la quote-part du crédit d'impôt qui finance une immobilisation amortissable s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de ce crédit d'impôt ;
2. la reprise du crédit d'impôt qui finance une immobilisation non amortissable est étalée sur le nombre d'années pendant lequel l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat. A défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant du crédit d'impôt.

Ainsi, le produit résultant du crédit d'impôt peut être échelonné sur plusieurs exercices selon des modalités d'étalement identiques à celles de la subvention d'investissement.

En cas de reprise du crédit d'impôt par l'administration fiscale du fait du non-respect par l'entité de conditions fixées par la loi, le crédit d'impôt restitué constituera une charge de l'exercice au cours duquel le reversement intervient.

4° Date d'application

En l'absence de précision, le règlement est d'application obligatoire pour les exercices en cours à sa date de publication au Journal Officiel.

©Autorité des normes comptables, octobre 2018