

E. Amortissements

9090

CGI art. 39, 1-2°
et 39 A s
BIC-X-1 s

L'amortissement consiste à répartir le coût d'un élément d'actif sur sa durée d'utilisation prévue par l'entreprise, lorsque celle-ci est limitée dans le temps en raison d'un critère physique (usure), technique (obsolescence), juridique (période de protection légale ou contractuelle) ou économique (cycle de vie des produits générés).

L'amortissement, dont la constatation est obligatoire, est en général de type « linéaire » (annuités constantes) ou « dégressif » (déduction fiscale d'annuités décroissantes). Mais des régimes dérogatoires d'amortissement s'appliquent dans certains cas (amortissements exceptionnels ou accélérés, biens donnés en location, entreprises concessionnaires...).

Du fait des **règles comptables**, les entreprises doivent obligatoirement, dans les comptes individuels et dans les comptes consolidés, mettre en œuvre la méthode d'amortissement par composants. Dans les développements qui suivent, nous ferons état de cette réglementation dès lors qu'elle est susceptible d'avoir des **incidences fiscales**.

1. Règles générales

9165

BIC-X-200 s

Éléments amortissables Il s'agit des immobilisations corporelles, parfois incorporelles, inscrites à l'actif de l'entreprise et dont l'usage attendu par l'entreprise est limité dans le temps. L'entreprise ne peut pas déduire un amortissement pour les biens qui ne font pas partie de son **actif** (ex. : biens pris en location) ou qui ne constituent pas pour elle des **immobilisations** (ex. : stock immobilier d'un marchand de biens). Les entreprises individuelles (ou les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu) ne peuvent pas davantage déduire l'amortissement des **éléments d'actif non utilisés pour l'exercice de l'activité**, voir n° 7345.

Précisions

a. Rappelons que l'administration admet, par souci de simplification, la déduction immédiate du prix d'acquisition des **petits équipements** (voir n° 7540).

b. L'amortissement des immobilisations inscrites au bilan fiscal des sociétés en **participation** et des **sociétés de fait** se pratique au niveau de la société (n° 37800 s. et 37845). Lorsque l'entreprise est membre d'une **société immobilière « transparente »**, l'amortissement des immeubles sociaux est pratiqué par l'entreprise membre dans ses propres écritures. De même, l'amortissement est pratiqué au niveau des copropriétaires dans les **copropriétés de navires** (n° 37875) et les copropriétés de **chevaux** de course ou d'étalons (n° 16485 et 16490).

9170

La plupart des **éléments corporels** ont un usage attendu limité dans le temps et sont donc amortissables : constructions, matériel, outillage, etc. à l'exception des terrains et des œuvres d'art.

Les **éléments incorporels** de l'actif immobilisé peuvent également donner lieu à amortissement s'il est normalement prévisible, dès leur création ou leur acquisition, que l'avantage qu'en tire l'entreprise prendra fin à une date déterminée (notamment CE 3-2-1989 n° 58260 : RJF 3/89 n° 263). Tel est le cas des brevets, modèles, procédés industriels et dessins. Sous réserve du respect de ces mêmes conditions, une **marque** peut également être amortie (CE 28-12-2007 n° 284899 et 285506 : RJF 3/08 n° 269 ; CE 28-12-2012 n° 345841 : RJF 3/13 n° 267). Il en est de même des dépenses d'acquisition de l'**autorisation de mise sur le marché** d'un médicament, alors même qu'elle est susceptible d'être renouvelée (CE 14-10-2005 n° 260511 : RJF 1/06 n° 4). En revanche, un **droit au bail** ne peut être amorti (CE 15-10-1982 n° 26585 : RJF 12/82 n° 1090).

Le Conseil d'Etat a écarté la faculté d'amortissement systématique du **fonds de commerce**. Seuls pourraient donner lieu à un amortissement ceux des éléments incorporels du fonds qui, en raison de l'ensemble de leurs caractéristiques, sont dissociables de la clientèle qui y est attachée (CE 1-10-1999 n° 177809 : RJF 11/99 n° 1324). Toutefois, le caractère dissociable de ces éléments, tels que des fichiers de clientèle, ne saurait résulter de la seule circonstance qu'ils ont été individualisés en comptabilité (CE 17-5-2000 n° 188975 : RJF 7-8/00 n° 883).

9175

Précisions

a. La valeur du **terrain d'assiette** doit être exclue du prix de revient amortissable des **constructions** (CE 18-1-1989 n° 56752 : RJF 3/89 n° 262). Mais les **frais d'aménagement** d'un terrain sont amortissables lorsqu'ils sont indissociables de travaux de construction ou concourent à la création d'immobilisations amortissables (CE 30-4-1975 n° 93770 : RJF 6/75 n° 275). En ce qui concerne les terrains de **carrière**, voir n° 7520, précision e.

- b.** Le **nu-propriétaire** d'un bien amortissable peut l'amortir d'après la valeur de la nue-propriété (CE 5-10-1977 n° 4718 : RJF 11/77 n° 586 ; BOI-BIC-AMT-10-20 n° 260), sous réserve des dispositions de l'article 155, II du CGI (n° 7345). Un **usufruitier** peut de son côté amortir le droit incorporel dont il est titulaire, par exemple un usufruit de valeurs mobilières (TA Poitiers 21-11-1996 n° 95-1701 : RJF 1/97 n° 7) ou un usufruit temporaire sur un bien immobilier (TA Paris 6-7-2009 n° 04-19716 : RJF 1/10 n° 5).
- c.** Les **droits à construire** qui confèrent à leurs titulaires des droits immobiliers dont la valeur est pérenne et ne se déprécie pas avec le temps ne sont pas amortissables (CE 23-12-2010 n° 308206 : RJF 4/11 n° 407).
- d.** Les droits portant sur une **spécialité pharmaceutique** qui n'est **plus commercialisée** à la date de son acquisition peuvent être amortis s'il est prévisible, à cette date, que leurs effets bénéfiques sur l'exploitation en cas de reprise de la commercialisation cesseront à une date déterminée (CE 7-11-2013 n° 348777 : RJF 2/14 n° 117).
- e.** En ce qui concerne l'amortissement du prix de transfert d'un **contrat de crédit-bail**, voir n° 19345.
- f.** En ce qui concerne la constitution d'une **provision** pour faire face à la **dépréciation** d'éléments d'actif amortissables, voir n° 9790 s.
- g.** Le règlement ANC 2015-06 du 23 novembre 2015 (homologué par un arrêté du 4 décembre 2015), applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, prévoit que le **fonds commercial** (constitué par les seuls éléments incorporels du fonds de commerce ne pouvant figurer à d'autres postes du bilan) est présumé avoir une durée d'utilisation non limitée et ne fait donc pas l'objet d'un amortissement. Mais s'il existe une limite prévisible à son exploitation, il doit être amorti sur sa durée d'utilisation ou sur dix ans si cette durée ne peut être déterminée de manière fiable (PCG art. 214-3).

Décomposition des éléments d'actif En application de la **méthode d'amortissement « par composants »**, lorsque dès l'origine, un ou plusieurs **éléments significatifs** d'un actif ont chacun des utilisations différentes, ou procurent des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun d'eux est retenu (PCG art. 214-9). La réglementation fiscale définit également les composants comme les principaux éléments d'une immobilisation corporelle qui ont une durée d'utilisation différente de celle-ci et qui doivent être remplacés (une ou plusieurs fois) au cours de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation (CGI ann. II art. 15 bis). On distingue la « structure » du bien et ses « composants ». Susceptibles de s'appliquer à toute immobilisation, ces règles concernent principalement en pratique les immeubles, les gros équipements industriels et les moyens de transport. Pour des exemples de composants de biens immobiliers, voir n° 9215.

La décision de décomposer un bien et le nombre de composants identifiés dépendent des caractéristiques techniques du bien et de l'utilisation prévue par l'entreprise.

Dans le respect de ces principes, la décomposition d'un même type de bien peut varier d'une entreprise à l'autre. En revanche, une entreprise doit décomposer de manière identique les biens de même nature qu'elle utilise dans des conditions semblables. Sauf **erreur manifeste**, l'administration a indiqué qu'elle ne remettrait pas en cause les décisions de décomposition prises pour l'établissement des comptes (BOI-BIC-CHG-20-10-10 n° 160).

Elle admet que les entreprises peuvent se dispenser d'identifier en tant que composants les éléments dont la **valeur** unitaire est inférieure à 500 € et ceux dont la valeur est inférieure à 15 % du prix de revient de l'immobilisation dans son ensemble pour les biens meubles ou à 1 % pour les immeubles. Le rattachement à la structure peut également être privilégié pour les éléments principaux d'une immobilisation dont la **durée d'utilisation** est inférieure à douze mois ou égale à 80 % ou plus de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation considérée dans son ensemble (BOI-BIC-CHG-20-10-10 n° 90 s. et 120).

Le **prix de revient** d'un bien décomposé doit être réparti entre les différents éléments constitutifs identifiés par référence, selon les cas, aux factures, au coût de production, ou par comparaison avec des biens de nature analogue d'utilisation et d'ancienneté comparables.

Précisions L'entreprise peut inscrire au bilan, avant qu'il ne soit renouvelé, un **composant non identifié** comme tel lors de son acquisition si cette opération peut être regardée comme procédant de la correction d'une erreur. Cette régularisation, qui peut concerner des biens qui n'ont fait l'objet d'aucune décomposition à l'origine, autorise un rattrapage des amortissements qui auraient dû être pratiqués depuis l'acquisition du bien. L'administration accepte en principe de tirer les conséquences fiscales de cette nouvelle décomposition (BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 100 s.).

Base de l'amortissement Les amortissements sont calculés sur la base du prix d'achat ou du prix de revient de l'élément d'actif défini n° 7550 s. (CGI ann. II art. 15). Dans les comptes, la base d'amortissement est diminuée de la **valeur résiduelle** du bien, définie comme le montant (net des coûts de sortie attendus) qu'une entreprise obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation, si elle est significative et mesurable (PCG art. 214-4). Une provision pour amortissement dérogatoire peut alors être constatée afin que l'amortissement fiscal soit pratiqué d'après le coût de revient total.

9185

BIC-X-2100 s

9195

BIC-X-4100 s

- Précisions** a. Pour les **véhicules de tourisme**, la base de l'amortissement déductible est plafonnée (n° 9020).
 b. Lorsqu'un élément a été **réévalué**, les amortissements sont calculés sur la base de sa nouvelle valeur comptable (BOI-BIC-AMT-10-30-40 n° 210 ; CE 8-2-1999 n° 161306 ; RJF 4/99 n° 428).
 c. Pour les biens acquis à l'issue d'un contrat de **crédit-bail**, voir n° 19330 et 19350.
 d. Amortissement des biens faisant l'objet d'une **location meublée non professionnelle** : voir n° 90565.

9205
BIC-X-5200 s

Durée et taux d'amortissement En application de la **réglementation comptable**, la durée d'amortissement d'un actif est fixée d'après sa **durée réelle d'utilisation** attendue par l'entreprise. Elle est déterminée lors de son acquisition compte tenu des caractéristiques techniques du bien et de l'utilisation que l'entreprise entend en faire. Cette règle s'applique aux biens non décomposés ainsi qu'à tous les éléments constitutifs d'un même bien inscrits séparément à l'actif.

Au **plan fiscal**, les composants sont en principe amortis sur leur durée réelle d'utilisation. Pour les biens non décomposés et pour la structure des biens décomposés (à l'exception de la structure des immeubles de placement), l'administration a précisé que les entreprises peuvent se prévaloir des **durées d'usage** définies au n° 9210 (BOI-BIC-AMT-10-40-10 n°s 20 et 130). La différence avec l'amortissement comptable est déduite par la constatation d'une provision pour amortissement dérogatoire.

Soulignons que certaines **PME** peuvent continuer, sur le plan comptable, à amortir leurs **immobilisations non décomposables** à l'origine sur les durées d'usage en vigueur jusqu'en 2004 (Mémento comptable n°s 1460-4 s.).

- Précisions** a. Sont concernées par cette mesure de simplification les **PME** qui n'établissent pas de comptes consolidés et qui, selon nous, ne dépassent pas à la clôture de l'exercice deux des trois seuils prévus pour les petites entreprises à l'article D 123-200 du Code de commerce (n° 86835).
 b. Sont considérés comme des **immeubles de placement** les biens immobiliers qui ne sont pas affectés à l'exploitation de l'entreprise, à l'exclusion de ceux donnés en location pour plus de 50 % de leur superficie à des entreprises liées par des liens de dépendance au sens de l'article 39, 12 du CGI (n° 19225) lorsque celles-ci les affectent à leur propre exploitation. A cet égard, des liens de dépendance sont également réputés exister entre deux entreprises placées sous le contrôle d'une même personne physique (BOI-BIC-PROV-40-10-20-10 n° 180).
 c. Dans certains cas particuliers, les entreprises sont autorisées à pratiquer des **amortissements exceptionnels** ou accélérés (n°s 9500 s.).

9210
CGI art. 39, 1-2°
BIC-X-6300 s

Référence aux usages L'amortissement fiscalement déductible continue d'être calculé par référence aux usages admis avant 2005 dans les cas visés au n° 9205. Mais rien ne s'oppose selon nous à ce que les entreprises s'en tiennent à la déduction de l'amortissement pratiqué en comptabilité. Les usages s'entendent des pratiques qui, du fait notamment de leur ancienneté, de leur fréquence ou de leur généralité, sont regardées comme normales dans chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation à la date d'acquisition du bien (CE 11-3-1988 n° 46415, 50774, 80363 ; RJF 4/88 n°s 385 et 386). Par exemple, s'il ressort des usages admis antérieurement que la durée normale d'utilisation d'un bien considéré dans son ensemble est de 20 ans, le taux d'amortissement est égal à : $100/20 = 5\%$. Certains usages ont été fixés par référence au **plan comptable professionnel** de l'industrie en cause.

A titre indicatif, les taux d'amortissement qui ont été les plus couramment admis en pratique sont les suivants : bâtiments commerciaux : 2 à 5 % ; bâtiments industriels : 5 % ; immeubles à usage de bureaux : 4 % ; maisons d'habitation : 1 à 2,5 % ; matériel : 10 à 15 % ; outillage : 10 à 20 % ; automobiles et matériel roulant : 20 à 25 % ; mobilier : 10 % ; matériel de bureau : 10 à 20 % ; micro-ordinateurs : 33,33 % ; agencements et installations : 5 à 10 % ; brevets, certificats d'obtention végétale : 20 %.

Dès lors qu'une entreprise s'est référée aux usages, l'administration ne peut pas remettre en cause le taux d'amortissement pratiqué en se fondant exclusivement sur la **durée d'utilisation réelle** des biens (notamment CE 9-12-1992 n°s 85864 et 85794 ; RJF 2/93 n° 186). Mais l'entreprise ou l'administration peut déroger aux usages si les **caractéristiques ou conditions particulières d'utilisation** du bien le justifient (utilisation intensive, par exemple en double ou triple équipe, bien exposé aux intempéries, matériel risquant de se démoder rapidement ou ne devant être utilisé que pour l'exécution de commandes limitées et non renouvelables) (BOI-BIC-AMT-10-40-30 n°s 30 et 80). Lorsque l'existence de circonstances particulières est établie, l'administration admet de ne pas remettre en cause les durées d'amortissement retenues par l'entreprise lorsqu'elles ne s'écartent pas de plus de 20 % des usages (BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 240).

- Précisions** a. L'amortissement des **biens acquis d'occasion** est déterminé en fonction de la durée probable d'utilisation appréciée à la date du rachat. Pour les matériels affectés à un **nouveau type d'activité**, en l'absence d'usage professionnel établi, la durée d'amortissement est déterminée d'après leur durée normale d'utilisation (CAA Paris 17-2-1998 n° 96-896 ; RJF 5/98 n° 536).
 b. Pour les **brevets acquis en cours de validité**, l'entreprise a le choix entre l'amortissement sur cinq ans admis par l'administration et l'amortissement sur la période de validité restant à courir (BOI-BIC-AMT-10-20 n° 380).

- c. Les droits détenus sur les **dossiers** scientifiques et techniques nécessaires à l'obtention, au renouvellement ou au transfert de l'**autorisation de mise sur le marché (AMM) d'une spécialité pharmaceutique** sont amortissables sur dix ans à compter de la date de délivrance de l'AMM (BOI-BIC-AMT-10-20 n° 410 s.).
- d. En ce qui concerne les biens acquis à l'issue d'un **crédit-bail**, voir n° 19330 et 19350.

Durée d'amortissement des composants En comptabilité comme en fiscalité, les éléments constitutifs d'un bien décomposé sont amortis sur leur durée réelle d'utilisation prévue par l'entreprise. Toutefois, lorsque cette durée est **plus longue que la durée d'usage** admise pour l'amortissement de la structure, l'administration accepte que le premier composant identifié à l'origine ou à la suite d'un accident soit amorti fiscalement sur cette durée d'usage qui constitue ainsi une durée « butoir » (BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 80). Par ailleurs, la durée d'amortissement des **composants acquis en remplacement** des éléments d'origine est limitée à la durée réelle d'utilisation restant à courir de la structure, qui peut se trouver prolongée par l'effet de l'opération de remplacement. L'amortissement des composants renouvelés

est toutefois calculé sur leur durée réelle d'utilisation intrinsèque dans le cas où ils sont interchangeables et peuvent donc être affectés à un autre bien en cours d'utilisation. En ce qui concerne les règles applicables aux **pièces de rechange** et aux **pièces de sécurité**, voir n° 7520, précision b.

L'identification des **composants** dépend notamment des caractéristiques physiques des constructions, de leur affectation et de leur ancienneté. A titre indicatif, nous présentons ci-après une nomenclature des **composants immobiliers** les plus courants en mentionnant les durées d'amortissement qui peuvent leur être associées : agencements (5 à 18 ans) ; aménagements intérieurs (15 ans) ; câblages techniques (15 ans) ; chauffage (20 à 30 ans) ; climatisation, désenfumage (20 ans) ; électricité (15 à 25 ans) ; étanchéité (15 ans), toiture (25 ans) ; façades (20 à 40 ans) ; finitions, second œuvre, abords (10 à 18 ans) ; groupe électrogène (25 à 30 ans) ; installations générales, ascenseurs (15 à 25 ans) ; installations techniques (10 à 25 ans) ; menuiseries extérieures (25 ans) ; plomberies, canalisations (25 ans) ; protection incendie (20 ans) ; revêtements de sols (7 à 12 ans). Le gros œuvre ou la structure (composant principal de l'immeuble) peut être amorti dans les comptes sur une durée de 40, 50, 60 ou 70 ans.

Modification du plan d'amortissement initial a. La **révision** de la durée et du **taux d'amortissement** initialement fixés est possible si des circonstances nouvelles viennent par la suite allonger ou raccourcir la durée d'utilisation prévue (BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 300). En comptabilité, le plan d'amortissement peut ainsi être révisé en cas de modification significative des conditions d'utilisation du bien (cadence d'utilisation accrue, obsolescence technique plus rapide ou lente que prévu, etc.) ou en cas de réalisation de dépenses ultérieures qui améliorent l'état de l'actif au-delà de son niveau de performance (Mémento comptable n° 1467 s.).

De plus, lorsqu'un élément d'actif subit, au cours d'un exercice, une **dépréciation effective et définitive** due à des circonstances exceptionnelles, l'entreprise qui cesse de l'utiliser peut déduire à la clôture de cet exercice un **amortissement exceptionnel**, en sus de l'annuité normale.

Lorsque la perte de valeur (temporaire ou définitive) d'un bien est révélée par un **test de dépréciation** (n° 9790), la base amortissable de cet actif est réduite et le plan d'amortissement initial doit être révisé (PCG art. 214-17).

b. En cas de **réévaluation libre**, un nouveau taux d'amortissement peut être retenu en fonction de la durée probable d'utilisation du bien restant à courir (BOI-BIC-AMT-20-10 n° 350).

Taux spéciaux L'administration a admis l'application de taux spéciaux ou de **modalités particulières d'amortissement** pour un certain nombre de professions ou de biens (notamment : industries mécaniques et aéronautiques, textiles artificiels, matières plastiques, industrie de la pâte à papier, etc.).

Les entreprises qui se prévalent de ces solutions ne peuvent pas bénéficier de la tolérance de 20 % énoncée n° 9210 (BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 240).

Amortissements exagérés Les amortissements exagérés peuvent être réintégrés dans les bénéfices imposables. Les amortissements excédentaires sont alors admis en déduction, par voie extra-comptable, des résultats des exercices suivants au cours desquels l'entreprise n'a pratiqué que des amortissements insuffisants ou même pour lesquels elle a cessé tout amortissement (CE 2-10-1985 n° 45818 : RJF 11/85 n° 1409 ; BOI-BIC-AMT-10-40-40 n° 30).

2. Méthodes d'amortissement

Le mode d'amortissement retenu dans les comptes doit refléter la dépréciation effective d'un actif, c'est-à-dire le rythme de consommation des avantages économiques attendus par l'entreprise. Le système linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté (PCG art. 214-13).

9215

BIC-X-5900 s

9220

BIC-X-15000 s

9225

BIC-X-8230 s

9230

BIC-X-15500 s

9250

BIC-X-20000 s

Au plan **fiscal**, les deux principaux modes d'amortissement admis sont le système linéaire, régime de droit commun, et le système dégressif, réservé à certaines catégories de biens ou de composants.

Pour certains biens ou secteurs d'activités, des régimes d'amortissements exceptionnels sont également prévus par la loi (n^{os} 9500 s.) et des modalités particulières d'amortissement sont autorisées par l'administration (n^o 9225).

9255

Choix du mode d'amortissement

Décision de gestion Lorsqu'ils sont applicables, les systèmes d'amortissement dégressif et exceptionnel revêtent un caractère facultatif.

Le choix du mode d'amortissement constitue une décision de gestion. Il n'est pas possible de substituer a posteriori une méthode à une autre, par exemple pour compenser un redressement relatif à une base ou à un taux d'amortissement erronés (CE 23-5-1990 n^o 47764-70180 : RJF 7/90 n^o 790) ou encore rattraper des annuités dégressives prétendument différées alors que le mode linéaire a été choisi au départ (CE 2-3-1994 n^o 118710 : RJF 5/94 n^o 519).

Sur le plan pratique, le choix du mode d'amortissement résulte des mentions portées sur le tableau des amortissements n^o 2055 annexé à la déclaration de résultat. Si ces mentions ne font pas apparaître clairement l'option retenue, il est conseillé de joindre une note à la déclaration.

Avantages du système dégressif L'avantage du système dégressif par rapport au système linéaire consiste en un sensible accroissement du montant des déductions fiscales pratiquées au cours des premières années. Sur le plan comptable, la part des dotations qui excède l'amortissement linéaire sera généralement constatée dans un compte de provision pour amortissement dérogatoire (voir n^{os} 9430 s.).

On notera également que le système dégressif permet de différer fiscalement tout ou partie des annuités excédant l'amortissement minimal obligatoire et de déduire la part des amortissements ainsi différés des résultats des exercices ultérieurs (voir n^{os} 9465 s.).

a. Amortissement linéaire

9300

BIC-X-20300 s

Le système d'amortissement linéaire dégage une **annuité constante** tout au long de la période d'amortissement. Cette annuité est calculée en appliquant au prix de revient des éléments à amortir le **taux** approprié déterminé dans les conditions exposées ci-dessus n^{os} 9205 s.

Selon les règles comptables, l'amortissement d'un bien a pour **point de départ** la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Il s'agit en principe de sa mise en service (PCG art. 214-12). La règle fiscale est identique. Toutefois, lorsqu'il est démontré qu'une immobilisation a subi une dépréciation avant même sa mise en service, le point de départ de l'amortissement peut être avancé à la date d'acquisition ou d'achèvement de l'immobilisation. Si le point de départ de l'amortissement se situe **en cours d'exercice**, la première annuité doit être réduite au prorata du temps. Cette réduction se calcule en jours et, par simplification, l'année peut être comptée pour douze mois de trente jours.

■ Exemple

Une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile acquiert le 15 avril 2016, au prix de 10 000 €, un matériel dont la durée normale d'utilisation est de 5 ans, qu'elle met en service le 1^{er} juin 2016.

Le taux d'amortissement linéaire est de 20 %.

L'annuité normale d'amortissement s'élève à 2 000 (10 000/5).

Les annuités d'amortissement seront les suivantes :

- annuité 2016 réduite prorata temporis : $2\,000 \times 210/360 = 1\,167$;
- annuités 2017 à 2020 : 2 000 ;
- annuité 2021 : $833 (2\,000 \times 150/360)$.

9305

Précisions a. En cas de **cession** d'un élément en cours d'exercice, l'amortissement doit en principe être pratiqué jusqu'au jour de la cession, au prorata du temps. L'administration accepte toutefois que cette dernière annuité d'amortissement ne soit pas comptabilisée, sauf dans le cas des biens somptuaires visés à l'article 39, 4 du CGI (BOI-BIC-AMT-20-10 n^o 250 et à propos des véhicules de tourisme : voir n^o 9020 et CE 23-8-2006 n^o 264228 : RJF 12/06 n^o 1506). Les entreprises ont intérêt à déduire une dernière annuité lorsque la plus-value à court terme bénéficie d'un régime d'étalement (voir n^o 19285).

b. **Dissocier les éléments d'une construction** pour l'application de la méthode par composants n'a pas d'incidence sur le **point de départ** de l'amortissement linéaire fixé à la mise en service de l'immobilisation (CAA Versailles 16-12-2014 n^o 14VE00348 : RJF 4/15 n^o 296).

b. Amortissement dégressif

Le système d'amortissement dégressif consiste à pratiquer des annuités d'amortissement d'importance décroissante.

Lorsqu'un bien est amortissable au dégressif, tous ses **composants** bénéficient également de ce mode d'amortissement. A l'inverse, lorsqu'un bien relève obligatoirement du mode linéaire, l'un de ses composants peut être amorti en dégressif s'il est éligible à ce mode d'amortissement (CGI ann. II art. 15 bis).

L'amortissement dégressif s'applique aux **entreprises industrielles** ainsi qu'aux entreprises **commerciales ou artisanales** qui utilisent des immobilisations identiques à celles des entreprises industrielles.

Le système dégressif peut également être utilisé par les **exploitants agricoles** (n° 15990), ainsi que par les contribuables exerçant une **profession non commerciale** (n° 13395 et 13400).

Biens amortissables selon le système dégressif Les entreprises peuvent amortir suivant le système dégressif, quels que soient leur importance et leur coût, les biens acquis ou fabriqués par elles énumérés ci-après :

- matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication, de transformation ou de transport ;
- matériels de manutention ;
- installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère ;
- installations productrices de vapeur, chaleur ou énergie ;
- installations de sécurité et installations à caractère médico-social ;
- machines de bureau, à l'exclusion des machines à écrire (exclusion qui ne vise pas les machines à traitement de texte) ;
- matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique ;
- installations de magasinage et de stockage sans que puissent y être compris les locaux servant à l'exercice de la profession ;
- investissements hôteliers, aussi bien en immeubles qu'en matériels (y compris le matériel de bar ou de restaurant dans les hôtels-restaurants) ;
- bâtiments industriels dont la durée d'utilisation n'excède pas quinze ans (CGI art. 39 A, 2-2° ; voir n° 9345) ;
- satellites de communications (CGI art. 39 A, 2-3°) ;
- immeubles destinés à titre exclusif à accueillir des expositions et des congrès et équipements qui leur sont affectés (CGI art. 39 A, 2-4°). Selon l'administration, seuls sont concernés les immeubles neufs (BOI-BIC-AMT-20-20-10 n° 410).

Même s'ils appartiennent à une des catégories énumérées ci-dessus, les **biens** qui étaient déjà **usagés** au moment de leur acquisition par l'entreprise, ainsi que ceux dont la **durée** fiscale d'amortissement est **inférieure à trois ans**, sont normalement exclus du bénéfice de l'amortissement dégressif.

Précisions a. L'administration assimile aux biens neufs :

- les **matériels renouvelés** par le fabricant, lorsque celui-ci leur a appliqué les derniers perfectionnements techniques et que leur prix est très voisin du matériel neuf ;
- les matériels que les entreprises de travaux publics rapatrient après les avoir initialement affectés à des **chantiers à l'étranger**, sous réserve qu'ils aient été acquis neufs et que la durée d'utilisation restant à courir ne soit pas inférieure à trois ans (BOI-BIC-AMT-20-20-30 n° 10).

b. Bien qu'usagés, peuvent être amortis selon le mode dégressif les biens acquis à l'occasion des opérations suivantes : **fusion** ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A du CGI ; **apport** en société d'une **entreprise individuelle** placée sous le régime de l'article 151 octies du CGI ; **transmission à titre gratuit** d'entreprise individuelle (CGI art. 41). Voir également n° 9340, Précisions, l'exception admise pour les **navires** achetés d'occasion.

c. Le Conseil d'Etat admet l'amortissement dégressif de matériels utilisés pour le **contrôle** et la **rectification** de produits dès lors que ces opérations s'inscrivent dans le cadre du processus de fabrication industrielle (CE 19-6-2002 n° 194476 et 207414 ; RJF 10/02 n° 1071).

d. Des **appartements meublés dans des résidences de tourisme** offrant des prestations de service accessoires peuvent être regardés comme des investissements hôteliers amortissables selon le mode dégressif (CE 27-7-2005 n° 254562 ; RJF 11/05 n° 1151).

Exemples particuliers de biens admis à l'amortissement dégressif ou exclus de ce régime a. **Biens admis** : véhicules utilisés au transport en commun des personnes ;

balances électroniques utilisées dans l'alimentation et indiquant le poids, le prix unitaire et le prix à payer, à condition qu'elles enregistrent et totalisent les recettes ; micro-ordinateurs et équipements informatiques (pour les logiciels, voir n° 9505) ; modems ; interphones ; répondeurs-enregistreurs téléphoniques ; standards téléphoniques numériques ; autocommutateurs téléphoniques (mais pas les intercommutateurs) ; matériel de transmission à distance des textes ; roulettes de chantier utilisées par les entreprises de travaux publics (mais pas

9320

CGI art. 39 A
BIC-X-21400 s

9330

CGI ann. II
art. 22
BIC-X-21700 s

9335

9340

BIC-X-21780 s

les bungalows servant au logement, restauration... ou activités administratives) ; équipements de protection contre le vol y compris audiovisuels ; matériels de remontées mécaniques (à l'exception des éléments de caractère immobilier dont la durée d'utilisation excède 15 ans) ; dômes de pistes de ski ; matériels industriels construits ou édifiés sur place : hauts fourneaux, fours, cuves, réservoirs ; matériels agricoles utilisés par les entreprises industrielles et commerciales...

b. Biens exclus : voitures de tourisme ; camionnettes, y compris frigorifiques, de moins de 2 tonnes de charge utile ; escalators et travellers ; émetteurs de radio locale ; matériel purement commercial (armoires frigorifiques, balances pour peser la viande, appareils de stockage automatique des médicaments dans les pharmacies, chariots à l'usage des clients des grands magasins, casiers à bouteilles en matière plastique) ; matériels de projection et de sonorisation dans les salles de cinéma ; matériels nécessaires à l'exploitation d'un atelier photographique ; installations de lavage de poids lourds utilisées par les transporteurs.

BIC-X-22110,
24430 et 24980 s

Précisions Les navires, y compris ceux achetés d'occasion, peuvent être amortis d'après le système dégressif. Un amortissement dégressif sur une durée de 8 ans s'applique ainsi aux navires des entreprises de **navigation maritime**, auxquels sont assimilés les bateaux pilotes et vedettes du service de pilotage, ainsi que les navires utilisés notamment pour l'organisation de croisières et la location, s'ils sont pourvus d'un acte de francisation de navire de commerce (livret bleu). Quant aux navires de **pêche**, leur durée d'amortissement peut être de 6 ans. Ne peuvent en revanche faire l'objet d'un amortissement dégressif les navires qui font l'objet d'une **opération de lease-back ou d'une rétrocession** à une société appartenant au même groupe économique que le précédent propriétaire, réalisée plus de 24 mois après la livraison du navire neuf. De plus, les entreprises de navigation maritime et d'armement à la pêche peuvent pratiquer un amortissement dès la clôture de l'exercice précédant celui de la livraison du navire, à la condition que ce dernier ait été **mis sur cale** avant cette date ; l'amortissement est alors calculé sur le montant des dépenses engagées et payées à cette date, qui correspondent à des travaux réellement effectués, y compris lorsque le navire fait l'objet d'un contrat de crédit-bail ou de location avec option d'achat (BOI-BIC-AMT-20-40-60-10 n° 10 à 90).

S'agissant de l'amortissement dans les **copropriétés** de navires, voir n° 37875.

9345

CGI art. 39 A,
2-2°
BIC-X-23750 s

Bâtiments industriels Exception faite du cas particulier des investissements hôteliers et des locaux destinés à accueillir des expositions et des congrès, les immeubles sont en principe exclus de l'amortissement dégressif. Cependant, par dérogation à cette règle, le bénéfice du dégressif est accordé aux bâtiments industriels dont la **durée** normale d'utilisation **n'excède pas 15 années**. Pour l'appréciation de ce seuil, il devrait être fait référence à la durée fiscale d'amortissement et non à la durée comptable si elle est différente. Sont concernés, en pratique :

- les bâtiments de construction plus légère que la normale, dans lesquels les matériaux de qualité inférieure (notamment le bois et la tôle) prennent une place prédominante ;
- ainsi que les bâtiments spécialement construits pour protéger ou renfermer des matériels et dont la durée d'utilisation se confond pratiquement avec celle des matériels (BOI-BIC-AMT-20-20-20-10 n° 350).

Précisions Ne constituent pas des **critères** suffisants pour permettre l'application du système dégressif :

- un prix de revient au mètre carré peu élevé (notamment CE 1-7-1985 n° 48251 ; RJF 10/85 n° 1259) ;
 - l'absence de fondations ou la présence de malfaçons (notamment CE 5-3-1980 n° 3954 ; RJF 4/80 n° 285).
- De plus, l'utilisation dans les constructions de certaines structures (charpentes métalliques ou en bois, ossature en béton, bardage en parpaings, sol cimenté ou asphalté...) et l'emploi important de certains matériaux (béton, parpaings, briques...) caractérisent des constructions d'une durée d'utilisation supérieure à quinze ans (notamment CE 6-10-1982 n° 26903 ; RJF 12/82 n° 1093 ; 17-10-1984 n° 40909 ; RJF 12/84 n° 1398 ; 11-5-1988 n° 58274 ; RJF 7/88 n° 837).

9355

CGI art. 39 A,
art. 24
BIC-X-24700 s

Modalités de calcul de l'amortissement dégressif Le système de l'amortissement dégressif est caractérisé par l'application d'un « taux constant » d'abord à la valeur d'origine, puis, à partir du deuxième exercice, à la valeur résiduelle comptable de l'élément à amortir.

9360

CGI ann. II
art. 24
BIC-X-25100 s

Taux applicable Le « taux constant » de l'amortissement dégressif s'obtient en multipliant le taux de **l'amortissement linéaire** normalement applicable à l'élément considéré par un **coefficient** qui varie selon la durée fiscale d'amortissement de chaque élément (durée réelle d'utilisation pour les composants et durée d'usage pour la structure des biens décomposés ainsi que pour les biens non décomposés) (BOI-BIC-AMT-20-20-40 n° 1 à 20).

Pour les **biens acquis ou fabriqués depuis le 1-1-2010 ou entre le 1-1-2001 et le 3-12-2008**, les coefficients sont fixés à :

- 1,25 si la durée fiscale d'amortissement est de trois ou quatre ans ;
- 1,75 si cette durée est de cinq ou six ans ;
- 2,25 si cette durée est supérieure à six ans.

Pour les biens acquis ou créés **entre le 4-12-2008 et le 31-12-2009**, ils sont respectivement fixés à 1,75, 2,25 et 2,75.

Précisions

a. Les matériels et outillages destinés à des opérations de **recherche scientifique et technique** visées à l'article 244 quater B, II-a du CGI relatif au crédit d'impôt recherche bénéficient d'un taux d'amortissement dégressif majoré (coefficients fixés respectivement à 1,5, 2 et 2,5) lorsqu'ils sont acquis ou fabriqués depuis le 1^{er} janvier 2004 (CGI art. 39 AA quinquies). L'application de cette mesure est facultative (BOI-BIC-AMT-20-20-50 n° 390).

b. Les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'**énergies renouvelables** bénéficient d'un taux d'amortissement dégressif majoré (coefficients fixés respectivement à 2, 2,5 et 3) lorsqu'ils ont été acquis ou fabriqués entre le 1^{er} janvier 2001 et le 1^{er} janvier 2003 (CGI art. 39 AA).

c. Les matériels de production, de sciage et de valorisation des **produits forestiers** bénéficient d'un taux d'amortissement dégressif majoré de 30 % lorsqu'ils sont acquis ou fabriqués entre le 13 novembre 2013 et le 31 décembre 2016 par des entreprises de première transformation du **bois** (CGI art. 39 AA quater).

Le tableau ci-après récapitule les principaux taux d'amortissement dégressif.

9365

Durée d'utilisation (années)	Taux linéaire (%)	Biens acquis entre le 4-12-2008 et le 31-12-2009		Biens acquis ou fabriqués depuis le 1-1-2010	
		Coefficient applicable	Taux d'amortissement dégressif (col. 2 × col. 3)	Coefficient applicable	Taux d'amortissement (col. 2 × col. 5)
3	33,33	1,75	58,33	1,25	41,67
4	25	1,75	43,75	1,25	31,25
5	20	2,25	45	1,75	35
6	16,67	2,25	37,51	1,75	29,17
6 2/3	15	2,75	41,25	2,25	33,75
8	12,5	2,75	34,38	2,25	28,13
10	10	2,75	27,5	2,25	22,5
12	8,33	2,75	22,91	2,25	18,75
15	6,67	2,75	18,34	2,25	15
20	5	2,75	13,75	2,25	11,25

Première annuité La première annuité d'amortissement dégressif afférente à un bien donné peut être pratiquée à la clôture de l'exercice en cours à la date de son acquisition ou de sa construction.

Elle est calculée en appliquant le taux approprié (déterminé comme indiqué ci-dessus n° 9360) à la valeur d'origine de l'élément (pour plus de précisions sur cette valeur d'origine, voir n° 9195).

Le **point de départ** de l'amortissement dégressif est dans tous les cas fixé au premier jour du mois d'acquisition du bien (sans attendre la mise en service).

En cas d'**acquisition en cours d'exercice**, la première annuité est réduite prorata temporis par application du rapport existant entre, d'une part, la durée de la période allant du premier jour du mois d'acquisition ou de construction à la date de clôture de l'exercice et, d'autre part, la durée totale de l'exercice. Lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile, la première annuité se limite donc à 11/12 pour les biens acquis en février, à 10/12 pour ceux acquis en mars et ainsi de suite (voir l'exemple de calcul au n° 9390).

Dès lors que la **réglementation comptable** retient comme point de départ de l'amortissement d'un bien la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés, soit en pratique sa mise en service (PCG art. 214-12), l'annuité calculée selon la règle fiscale mentionnée ci-dessus peut être supérieure à la dotation comptable. La différence est alors déduite par la constatation d'une provision pour amortissement dérogatoire.

Précisions

a. En ce qui concerne les **éléments achetés**, la **date d'acquisition** est celle du transfert de propriété, c'est-à-dire, en principe, celle à laquelle, l'accord ayant été réalisé avec le fournisseur sur la chose et le prix, l'entreprise en est devenue propriétaire, même si la livraison et le règlement du prix interviennent à une époque différente et si la mise en service du matériel nécessite l'exécution de certains travaux d'installation. Mais une entreprise ne peut, en tout état de cause, être réputée propriétaire d'un matériel ou d'un outillage acheté que lorsque cet élément est déjà fabriqué et nettement individualisé. Ainsi, lorsque la vente porte sur un **élément de série** désigné par un genre, une marque ou un type, le transfert de propriété n'intervient le plus souvent qu'au moment de la livraison effective de l'objet ou tout au moins de la remise des titres ou documents représentatifs (BOI-BIC-AMT-20-20-30 n° 30 à 50).

Pour les matériels dont la fabrication s'échelonne sur une période assez longue, la date du transfert de propriété est celle de la **réception provisoire** (BOI-BIC-AMT-20-20-30 n° 70).

9370

CGI ann. II
art. 23
BIC-X-24900 s
et 25500 s

9375

Biens dont le transfert de propriété est différé en vertu d'une **clause de réserve de propriété**, voir n° 7880, précision a.

b. En ce qui concerne les **biens construits** par l'entreprise ou pour son compte, la date à retenir est celle de l'achèvement. Lorsque la construction porte sur un ensemble industriel qui se compose d'éléments ou de groupes d'éléments ayant une unité propre et une affectation particulière permettant une mise en service séparée, la date d'achèvement, point de départ de l'amortissement, peut être considérée distinctement pour chacun de ces éléments ou groupes d'éléments (BOI-BIC-AMT-20-20-30 n° 60 et 70).

c. Pour le cas particulier des **navires**, voir n° 9340, Précisions.

9380

BIC-X-25530 s

Annuités suivantes Le montant de la deuxième annuité et de chacune des annuités suivantes s'obtient en appliquant le taux déjà utilisé pour le calcul de la ou des précédentes annuités à la **valeur résiduelle comptable** de l'élément. Celle-ci est égale à la différence entre, d'une part, la valeur d'origine et, d'autre part, le montant total des précédentes annuités. Pour le calcul de la **durée totale d'amortissement**, l'exercice d'acquisition est décompté pour une année entière, même lorsque l'acquisition se situe en cours d'exercice et que la première annuité est réduite en conséquence. La durée effective d'amortissement est donc réduite par rapport au système linéaire. Par exemple, pour un bien amortissable en cinq ans acquis en cours d'exercice, l'amortissement s'achève normalement à la clôture du quatrième exercice suivant.

Si, à la clôture d'un exercice, l'annuité dégressive d'amortissement devient inférieure à l'annuité correspondant au quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années d'utilisation restant à courir à compter de l'ouverture dudit exercice, l'entreprise a la faculté de faire état d'un amortissement égal à cette dernière annuité (voir l'exemple de calcul au n° 9390).

9385

Remarques a. Lorsque la durée d'un **exercice n'est pas égale à douze mois**, le montant de l'annuité doit être ajusté en fonction de cette durée. Il est, par exemple, réduit de moitié pour un exercice de six mois (ce qui conduit à échelonner l'amortissement sur un exercice supplémentaire) ou, au contraire, majoré de moitié pour un exercice de dix-huit mois.

Pour les éléments acquis au cours de l'exercice, l'annuité ainsi ajustée est ensuite, s'il y a lieu, réduite « prorata temporis » comme indiqué au n° 9370.

b. En cas de **cession d'un élément non totalement amorti**, l'entreprise est libre de pratiquer ou non un amortissement au titre de l'exercice de cession. Si elle choisit de le faire, l'amortissement doit être calculé « prorata temporis » jusqu'au début du mois de la cession (BOI-BIC-AMT-20-20-30 n° 270). Les entreprises ont intérêt à déduire une dernière annuité lorsque la plus-value à court terme bénéficie d'un régime d'étalement (voir n° 19285).

9390

■ Exemple

Soit une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile qui acquiert le 15 avril 2016, au prix de 10 000 €, un matériel de fabrication industrielle dont la durée fiscale d'amortissement est de 5 ans. Le taux d'amortissement linéaire est donc de 20 % et le taux d'amortissement dégressif correspondant est de $20\% \times 1,75 = 35\%$.

Les cinq annuités d'amortissement de ce matériel se calculent comme suit :

– Annuité 2016 : $10\,000 \times 35\% \times 9/12 = 2\,625$.

Valeur nette comptable résiduelle : $10\,000 - 2\,625 = 7\,375$.

– Annuité 2017 : $7\,375 \times 35\% = 2\,581$.

Valeur nette comptable résiduelle : $7\,375 - 2\,581 = 4\,794$.

– Annuité 2018 : $4\,794 \times 35\% = 1\,678$.

Valeur nette comptable résiduelle : $4\,794 - 1\,678 = 3\,116$.

– Pour 2019, l'annuité dégressive serait de : $3\,116 \times 35\% = 1\,091$, alors que le quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années d'utilisation restant à courir (2 ans) est de : $3\,116/2 = 1\,558$.

L'amortissement de chacune des années 2019 et 2020 pourra donc être de 1 558.

A la fin de l'année 2020, le matériel sera complètement amorti, le total des amortissements étant de $2\,625 + 2\,581 + 1\,678 + 1\,558 + 1\,558 = 10\,000$.

A supposer que le matériel soit cédé le 20 septembre 2018, l'entreprise serait libre de pratiquer ou non une annuité 2018 réduite « prorata temporis » : $1\,678 \times 8/12 = 1\,119$.

3. Conditions et modalités de déduction

9425

CGI art. 39, 1-2°

Comptabilisation de l'amortissement Les amortissements doivent être réellement effectués dans les écritures de l'entreprise pour pouvoir être admis en déduction. La comptabilisation de l'amortissement d'un exercice peut être valablement effectuée jusqu'à l'expiration du délai de déclaration (notamment CE 19-12-1980 n° 16414 : RJF 3/81 n° 182).

Précisions a. Lorsque le prix d'acquisition d'un **élément d'actif passé à tort dans les frais généraux** a été réintégré aux bénéfices imposables de l'entreprise, la déduction des amortissements nécessite l'inscription préalable du bien concerné à l'actif du bilan. Un amortissement exceptionnel peut être constaté au titre de

l'exercice d'acceptation du rehaussement. L'administration n'exclut la déduction des amortissements correspondant à la période antérieure à cette régularisation que dans les cas manifestement abusifs (BOI-BIC-AMT-10-50-30 n° 40).

b. Cas particulier des **copropriétaires de navires** non professionnels, voir n° 37875, précision b.

Amortissements techniques et amortissements dérogatoires Le plan comptable distingue deux catégories d'amortissements : l'amortissement technique et l'amortissement dérogatoire (Mémento comptable n°s 1455 s. et 1475 s.).

L'**amortissement technique** d'un élément d'actif ou « amortissement pour dépréciation » est la répartition de son montant amortissable en fonction de son **utilisation**, déterminable lorsque l'usage attendu du bien est limité dans le temps en raison d'un critère physique (usure), technique (obsolescence) ou juridique (période de protection légale ou contractuelle). L'amortissement technique consiste à étaler, sur leur durée réelle d'utilisation, la valeur des biens suivant un plan d'amortissement préétabli. Ce plan peut être révisé en cours d'exécution en cas de modification significative des conditions d'utilisation du bien (n° 9220). Comptabilisées selon les règles habituelles, les dotations pratiquées constituent des **charges d'exploitation** portées à l'actif du bilan en diminution de la valeur d'origine des éléments correspondants. L'amortissement technique est le seul à être pris en compte pour la détermination de la valeur résiduelle comptable.

L'**amortissement dérogatoire** est l'amortissement ou la fraction d'amortissement déductible des résultats imposables qui excède l'amortissement pour dépréciation. Le recours à cette technique concerne les situations où existe une divergence fiscal-comptable quant au mode, à la durée ou à la base d'amortissement.

L'amortissement dérogatoire est inscrit à un compte de **provision pour amortissement dérogatoire**. Lorsque l'annuité d'amortissement technique devient supérieure à l'annuité fiscale, la différence est compensée par une reprise de même montant opérée sur la provision initialement constituée. Au terme du plan d'amortissement comptable, la provision est totalement apurée par les reprises ultérieures à moins qu'elle ne soit constatée à raison d'éléments d'actif dont la base amortissable, comptablement diminuée de la valeur résiduelle du bien, est inférieure au prix de revient (voir n° 9195). Les **dotations** et les **reprises** sur provision présentent respectivement le caractère de **charges** et de **produits exceptionnels**.

Précisions **a.** L'amortissement dérogatoire n'est pas pris en compte dans le **coût de revient des stocks** (n° 7715). Le recours à cette technique permet également de différer (n° 9465 s.), le cas échéant, tout ou partie d'annuités d'amortissement pour dépréciation par reprise de l'amortissement dérogatoire en résultat.

b. La **provision pour amortissement dérogatoire** figure au passif du bilan sous le poste « Provisions réglementées ». En début de plan d'amortissement, la constatation d'amortissements dérogatoires améliore le résultat courant et les capitaux propres.

Le montant de l'**amortissement fiscalement déductible** au titre d'un exercice n'est pas affecté par le mode de comptabilisation. Il correspond à l'amortissement technique majoré de l'amortissement dérogatoire et diminué des reprises de provision.

En ce qui concerne l'incidence de l'amortissement dérogatoire sur le régime des **plus-values** et moins-values, voir n° 17830, précision a.

Obligation déclarative spécifique Les entreprises doivent annexer à leur déclaration de résultats un **relevé normalisé des amortissements** (CGI ann.III art. 38, II et III). Cette obligation se matérialise par l'utilisation :

- du tableau n° 2055 pour les entreprises relevant du régime du bénéfice réel ;
- des cadres I et II (immobilisations et amortissements) du tableau n° 2033 C et du cadre I (provisions) du tableau n° 2033 D pour les entreprises relevant du régime simplifié.

Précisions Il est à noter que le **défait de production** du tableau des immobilisations et des amortissements ou le fait que certains amortissements y auraient été omis n'est pas de nature à faire obstacle à la déduction des amortissements. Mais l'entreprise serait passible de l'amende de 15 € ou de 150 € prévue à l'article 1729 B du CGI (n° 80190).

Amortissement minimal obligatoire **a.** La somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure, à la clôture de chaque exercice, au montant des amortissements calculés suivant le système **linéaire** et répartis sur la durée normale d'utilisation.

Cette disposition s'applique élément par élément ou composant par composant en cas de décomposition du bien. Pour la structure des biens décomposés ou pour les biens non décomposés, cette règle est considérée comme respectée lorsque l'amortissement fiscal est échelonné sur la durée retenue dans les comptes, plus longue que celle issue des usages. L'amortissement minimal n'oblige pas les entreprises à pratiquer à la clôture de chaque exercice un amortissement égal à l'annuité linéaire, mais seulement à faire en sorte que la masse globale des amortissements (techniques ou dérogatoires) comptabilisés à une date déterminée

9430

9435

9440

9445

9455

CGI art. 39 B
BIC-X-28660 s

soit au moins égale à la somme théorique des annuités linéaires. Par exemple, lorsque des biens sont amortis selon le **système dégressif**, les entreprises ont la faculté, sans contrevenir à l'article 39 B du CGI, de différer tout ou partie de la fraction de l'annuité dégressive excédant l'annuité linéaire (voir n° 9465).

b. L'obligation d'amortissement minimal doit être respectée que les résultats de l'exercice soient bénéficiaires ou déficitaires. Faute de s'y conformer, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction d'**amortissement irrégulièrement différée**, ce qui ne forme pas obstacle à la prise en compte de cette fraction d'amortissement pour le calcul des plus ou moins-values de cession.

9465

BIC-X-30170 s

Amortissements régulièrement différés Les amortissements que l'entreprise s'abstient de comptabiliser sans enfreindre la règle de l'amortissement minimal sont regardés comme régulièrement différés. En pratique, cette hypothèse concerne les biens dont les annuités d'amortissement sont supérieures, à un moment donné, à celles du mode linéaire, c'est-à-dire essentiellement les biens amortis selon le mode dégressif et, le cas échéant, les biens amortis en linéaire qui ont bénéficié d'un amortissement exceptionnel. En outre, lorsqu'elles sont autorisées fiscalement à déduire un amortissement calculé sur la durée d'usage (voir n° 9205), les entreprises devraient selon nous pouvoir différer au titre d'un exercice la comptabilisation de l'écart entre la dotation fiscalement déductible et celle calculée sur la durée réelle d'utilisation conformément à la réglementation comptable.

Précisions En ce qui concerne les biens ouvrant droit à l'**amortissement dégressif**, les entreprises peuvent, sans contrevenir à l'article 39 B du CGI, non seulement différer la fraction de l'annuité dégressive excédant l'annuité linéaire, mais encore se dispenser de pratiquer l'annuité linéaire elle-même lorsque l'amortissement global comptabilisé au cours des exercices précédents excède le montant cumulé de l'amortissement linéaire calculé à la clôture de l'exercice en cause.

9470

Le **sort des amortissements** régulièrement différés dépend du caractère bénéficiaire ou déficitaire du **résultat comptable**, qui est déterminé après déduction des déficits reportables.

a. Les **amortissements régulièrement différés au cours d'un exercice déficitaire** peuvent en principe être prélevés, sans limitation de durée, sur les résultats des premiers exercices suivants qui font apparaître un bénéfice comptable après déduction de l'annuité normale d'amortissement et, pour les sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés, des reports déficitaires. La déduction peut être opérée sur le résultat fiscal si ce dernier, déterminé après imputation des amortissements de l'exercice et des reports déficitaires, est supérieur au résultat comptable. Dans le système dégressif, lorsque les bénéfices d'un exercice ultérieur sont suffisants pour déduire les amortissements différés en plus de l'annuité normale d'amortissement, celle-ci est alors calculée en partant du chiffre obtenu en retranchant de la valeur résiduelle comptable le montant des amortissements précédemment différés (CGI ann. II art. 25, 1). Les entreprises ont également la possibilité de répartir l'amortissement différé sur la durée d'utilisation restant à courir, en calculant les dotations d'après la valeur résiduelle comptable.

b. Lorsque les **amortissements sont régulièrement différés en période bénéficiaire**, une distinction est à faire (CGI ann. II art. 25, 2) :

- pour les éléments amortissables suivant le mode linéaire, la déduction des amortissements différés doit obligatoirement être pratiquée, au taux habituel, après la fin de la période normale d'amortissement (ou en totalité au moment de la mise hors service des éléments correspondants) ;
- pour les éléments amortissables suivant le système dégressif, le montant de l'amortissement dégressif différé peut être réparti, pour sa totalité, sur la durée d'utilisation restant à courir, par application du taux dégressif à la valeur résiduelle comptable du bien.

4. Amortissements exceptionnels

9500

BIC-X-40000 s

Pour favoriser le développement de certains investissements, des dispositifs d'amortissements exceptionnels ont été mis en place. Ces dispositifs prennent en général la forme d'un amortissement massif, dès l'année de réalisation de l'investissement, qui n'a pas besoin d'être justifié par une dépréciation particulière.

Lorsqu'un bien est décomposé à l'actif du bilan conformément à la réglementation comptable, l'amortissement exceptionnel s'applique à chacun des **composants** et à la structure lors de sa mise en service. Le nouveau composant acquis en **remplacement** sera en revanche amorti sur sa durée réelle d'utilisation, sauf s'il constitue par nature un bien admis au régime de l'amortissement exceptionnel.

Remarque : Une procédure spéciale d'**accord préalable** permet aux entreprises de se prémunir contre le risque de remise en cause des amortissements exceptionnels qu'elles entendent pratiquer. Si l'administration ne répond pas dans les trois mois aux entreprises qui lui font connaître leur intention de faire application d'un des régimes étudiés ci-après, en lui fournissant tous les éléments de fait utiles, son silence vaut accord (voir n° 79565).

Cette procédure s'applique aux investissements suivants : immobilisations financées au moyen de certaines primes d'équipement, immeubles construits par les PME dans les zones prioritaires et titres de sociétés financières d'innovation.

Logiciels Les entreprises qui acquièrent un logiciel peuvent procéder à l'amortissement intégral de celui-ci sur douze mois, réparti « prorata temporis » sur l'exercice d'acquisition et sur l'exercice suivant. Par exemple, un logiciel acquis le 20 mai 2016 par une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile peut être amorti à hauteur de 8/12 sur l'exercice 2016 et de 4/12 sur l'exercice 2017.

9505
CGI art. 236, II
BIC-X-40200 s

Précisions a. En cas d'acquisition simultanée de **matériels informatiques** et de logiciels, seuls les logiciels (qui doivent normalement faire l'objet d'une facturation distincte) peuvent bénéficier de l'amortissement exceptionnel. Pour les **logiciels créés** par l'entreprise, voir n° 8420.

b. Les dépenses d'acquisition d'un **site Internet** sont fiscalement assimilées à celles engagées pour l'achat d'un logiciel et peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois (BOI-BIC-CHG-20-30-30 n° 180).

c. L'achat d'un logiciel ou d'un site Internet d'une **valeur unitaire n'excédant pas 500 €** peut être passé en charges (n° 7540).

BIC-IX-17850 s

Investissement des PME dans la robotique Les entreprises répondant à la définition européenne des PME (voir n° 92650) qui investissent dans le domaine de la robotique **entre le 1^{er} octobre 2013 et le 31 décembre 2016** (Loi 2015-1785 du 29-12-2015 art. 21) peuvent bénéficier d'un amortissement exceptionnel sur vingt-quatre mois à compter de la mise en service de cette immobilisation.

9510
CGI
art. 39 AH
BIC-X-40500 s.

Précisions a. Les investissements concernés sont les **achats ou les créations** de manipulateurs multi-applications reprogrammables commandés automatiquement, programmables dans trois axes ou plus, qui sont fixés ou mobiles et destinés à une utilisation dans des applications industrielles d'automatisation.

b. Les matériels acquis d'**occasion** ou **mis à la disposition** d'autres entreprises sont éligibles au dispositif. En revanche, en sont exclus les robots destinés à un usage autre qu'industriel, notamment **agricole** (BOI-BIC-AMT-20-30-110 n° 60 et 70.).

c. Le bénéfice de cet amortissement est soumis au respect de la réglementation **de minimis** (voir n° 92660 s.).

Imprimantes 3 D Les équipements de fabrication additive (imprimantes tridimensionnelles) acquis ou créés **entre le 1^{er} octobre 2015 et le 31 décembre 2017** par les entreprises répondant à la définition européenne des PME (voir n° 92650) peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur vingt-quatre mois à compter de leur mise en service (Loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 30).

9515
CGI
art. 39 AI

Précisions Le bénéfice de cet amortissement est soumis au respect de la réglementation **de minimis** (voir n° 92660 s.).

Immobilisations financées au moyen de certaines primes d'équipement Les immobilisations acquises ou créées au moyen de certaines primes accordées avant 2006 peuvent être amorties sur une base égale à leur prix de revient majoré de la moitié du montant de la prime, répartie entre elles proportionnellement à leur valeur d'origine. Lorsque le bien concerné est décomposé, le « **suramortissement** » est réparti proportionnellement entre chacun des composants. Les primes qui entrent dans la catégorie des subventions d'équipement ouvrent droit en outre, dans les conditions ordinaires, au régime d'étalement exposé n° 8040 s.

9540
CGI art. 39
quinquies FA
BIC-X-64300 s

Précisions a. Le suramortissement est déduit de manière **extra-comptable** (BOI-BIC-AMT-20-30-40 n° 110).

b. En cas de **cession** d'un élément partiellement amorti, le suramortissement restant à pratiquer est déduit du résultat de l'exercice de cession (D. adm. 4 D-244 n° 12, non repris dans Bofip).

Pour la fraction de la prime non encore réintégrée, voir n° 8050.

Immeubles construits par les PME dans les zones de revitalisation rurale Les PME qui construisent ou font construire, avant le 1^{er} janvier 2016, des immeubles à usage industriel ou commercial pour les besoins de leur exploitation dans les **zones de revitalisation rurale** (définies n° 92540) peuvent pratiquer, à l'achèvement des constructions, un amortissement exceptionnel égal à 25 % du prix de revient. La valeur résiduelle des constructions est amortissable sur leur durée normale d'utilisation. Lorsque l'immeuble est décomposé, la valeur résiduelle de chaque composant est amortie sur sa durée réelle d'utilisation propre tandis que la valeur résiduelle de la structure est amortie sur la durée issue des usages admis avant 2005. La première annuité qui s'ajoute à l'amortissement exceptionnel peut être calculée selon le mode dégressif si l'investissement concerné y ouvre droit. L'amortissement exceptionnel concerne également les **travaux de rénovation** des immeubles définis ci-dessus réalisés avant le 1^{er} janvier 2016.

9545
CGI art. 39
quinquies D
BIC-X-43000 s

Précisions a. L'amortissement exceptionnel est réservé aux **PME** qui, au cours du dernier exercice clos à la date d'achèvement de l'immeuble ou des travaux de rénovation :

– emploient moins de 250 salariés ;

– réalisent, hors produits exceptionnels, un chiffre d'affaires hors taxes de moins de 50 M€ ou dont le total du bilan est inférieur à 43 M€ (critères non cumulatifs) ;

– dont le capital ou les droits de vote ne sont pas détenus directement ou indirectement à plus de 25 % par des entreprises ne répondant pas à ces conditions (exception faite de certaines sociétés du secteur du capital-risque et de certains fonds de placement d'actifs).

Ces conditions s'apprécient à la clôture de l'exercice précédant l'achèvement de l'immeuble ou à la clôture du premier exercice de l'entreprise s'il est achevé au cours dudit exercice.

b. Le dispositif est encadré par **deux réglementations européennes** :

- pour les constructions d'immeubles, le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect de la réglementation relative aux aides accordées aux PME (n° 92645) ;
- l'avantage accordé en faveur des travaux de rénovation est subordonné au respect de la réglementation relative aux aides de minimis (n° 92660 s.).

Notons que le montant à prendre en compte pour apprécier si ces plafonds sont respectés est constitué par l'avantage de trésorerie obtenu par **l'économie d'impôt actualisée** résultant de l'application de l'amortissement exceptionnel par rapport à l'amortissement selon les usages et le mode retenu (BOI-BIC-AMT-20-30-90 n° 320).

c. L'amortissement exceptionnel s'applique aux immeubles utilisés dans le cadre d'une **activité artisanale ou touristique**, tels que les hôtels (BOI-BIC-AMT-20-30-90 n° 450).

d. Sont éligibles au dispositif les **travaux de rénovation-construction** ou **rénovation lourde** ainsi que ceux qui sont destinés à doter l'immeuble des **normes actuelles de confort** (rénovation-amélioration ou rénovation légère) ; ces travaux peuvent consister en l'installation ou le renouvellement d'équipements mobiliers (BOI-BIC-AMT-20-30-90 n° 400) ou dans **l'isolation** d'un ensemble immobilier (Rép. Calvet : AN 27-5-2008 p. 4472 n° 11737, non reprise dans Bofip).

9547

CGI
art. 217 octies
BIC-X-46000 s

Investissement dans les PME innovantes Les entreprises **soumises à l'impôt sur les sociétés** peuvent amortir sur cinq ans les sommes versées directement pour la souscription en numéraire au capital de PME innovantes, ou indirectement par la souscription de parts ou actions de certains fonds d'investissement français ou européens ou de sociétés de libre partenariat (Loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 81). Sont **exclus** du dispositif les PME dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger et les PME qualifiées d'entreprise en difficulté au sens des lignes directrices européennes (n° 92615).

Ce régime s'applique à **condition** que :

- pendant la durée d'amortissement les PME ne soient pas détenues directement ou indirectement à plus de 20 % (capital ou droits de vote) par la société souscriptrice et les sociétés liées à cette dernière au sens de l'article 39, 12 du CGI (n° 19225) ;
- la société souscriptrice ne détienne pas de parts, titres ou actions de la PME innovante dans laquelle elle a déjà investi et pour lesquels elle n'a pas pratiqué d'amortissement en application de l'article 217 octies du CGI ;
- la valeur des parts ou actions détenues n'exécède pas 1 % du total de l'actif de l'entreprise détentrice à la clôture de l'exercice de souscription. Dans un groupe intégré cette valeur est retenue pour l'ensemble des sociétés membres, c'est-à-dire qu'elle ne doit pas dépasser 1 % du total de l'actif de ces sociétés (Loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 81) ;
- les titres soient conservés pendant deux ans au moins.

Les versements ne doivent pas excéder, pour chaque entreprise bénéficiaire, le **plafond** de 15 M€ défini dans les lignes directrices relatives aux aides d'Etat en faveur du financement des risques (n° 92680).

Lors de la **cession des titres** après le délai de deux ans, la plus-value (ou l'excédent des sommes réparties par le fonds sur le montant de la souscription diminué des amortissements pratiqués) est imposée au taux normal de l'IS à hauteur du montant des amortissements pratiqués.

Précisions

a. L'entrée en vigueur de la mesure est subordonnée à la parution d'un décret qui devrait intervenir au cours du premier semestre 2016. La durée d'application du régime est limitée à dix ans à compter de son entrée en vigueur.

b. Les investissements doivent être effectués au profit de **PME au sens européen** (voir n° 92650), ayant leur **siège** dans l'Union européenne, en Norvège, en Islande ou au Liechtenstein. Ces PME doivent avoir réalisé des **dépenses de recherche** prévues à l'article 244 quater B, II-a à g, j et k du CGI représentant au moins 10 % des charges d'exploitation de l'un au moins des trois exercices précédant l'année de la souscription ou **développer** (le cas échéant, dans un avenir prévisible) des produits, services ou procédés neufs ou substantiellement améliorés par rapport à l'état de la technique dans le secteur considéré et présentant un risque d'échec technologique ou industriel (Loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 81). Les PME doivent également soit **n'exercer d'activité sur aucun marché**, soit exercer une activité depuis moins de dix ans à compter de leur première vente commerciale (Loi précitée).

L'ensemble des conditions relatives à la PME s'apprécie à la date de la souscription ou du rachat. Par exception, lorsque le fonds ou la société d'investissement s'est engagé à procéder à des souscriptions en capital à la suite d'un rachat, il suffit que les conditions soient respectées à la date du rachat (Loi précitée).

c. Lorsque les fonds ou les sociétés d'investissement procèdent à des **rachats** de titres, parts ou actions d'une PME innovante entrant dans la composition de leur actif, ils doivent procéder à une **souscription** au capital de cette même entreprise à hauteur d'au moins la valeur de ces rachats. La réalisation de cette obligation s'apprécie sur la durée de vie du fonds ou dans les dix ans suivant le rachat par la société de capital-risque ou de libre partenariat (Loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 81).

d. L'avantage est définitivement acquis à l'entreprise en cas de réalisation d'une **moins-value** de cession des titres après le délai de deux ans.

Titres de sociétés financières d'innovation (SFI) Les actions souscrites auprès des sociétés financières d'innovation ayant conclu une convention avec l'Etat peuvent donner lieu à la constitution d'un amortissement exceptionnel de 50 % à la clôture de l'exercice du versement de la souscription. La plus-value constatée en cas de cession des actions n'est imposée que pour la fraction dépassant l'amortissement exceptionnel précédemment pratiqué, à condition que la cession intervienne plus de trois ans après la souscription.

9550CGI art. 39
quinquies A,
2-b et
40 sexes,
2^e al.

BIC-X-45000 s

Parts de sociétés d'épargne forestière Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés qui souscrivent des parts de sociétés d'épargne forestière peuvent pratiquer un amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant des sommes effectivement versées à cet effet au cours de l'exercice, dans la double limite de 15 % du bénéfice imposable et de 100 000 €. L'actif de la société doit être composé pour au moins 60 % de bois ou forêts, parts d'intérêts de groupements forestiers ou de sociétés dont l'objet exclusif est la détention de bois et forêts (Code monétaire et financier art. L 214-121).

9560CGI art. 217
terdecies
BIC-X-47000 s

L'amortissement exceptionnel est remis en cause si la société d'épargne forestière ne respecte plus ces conditions, ou lorsque les titres souscrits sont cédés avant un délai de huit ans.

Bâtiments d'élevage Les bâtiments affectés aux activités d'élevage ainsi que les matériels et installations destinés au stockage des effluents d'élevage, **construits, acquis ou fabriqués à compter du 1^{er} janvier 2016 et jusqu'au 31 décembre 2017**, peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel égal à 40 % de leur prix de revient réparti linéairement sur cinq ans. Il en est de même des **travaux de rénovation** immobilisés des bâtiments affectés aux activités d'élevage, réalisés sur la même période (Loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 31).

9565CGI art. 39
quinquies FB

Précisions a. La **première annuité d'amortissement exceptionnel** doit être pratiquée au plus tard au cours du troisième exercice suivant celui de la construction, de l'acquisition ou de la fabrication des biens. A la **fin de la période** d'application de l'amortissement exceptionnel, la valeur résiduelle des biens est amortie linéairement sur la durée normale d'utilisation restant à courir.

b. Le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect du règlement de **minimis** applicable aux activités agricoles (voir n° 92660, précision c).

5. Régimes spéciaux

Biens donnés en location Règles générales Les biens donnés en location, ou mis à disposition sous toute autre forme, doivent être amortis sur leur **durée** normale d'utilisation et non en fonction de la durée de la location (ou de mise à disposition). Cette durée devrait s'entendre de la durée réelle d'utilisation prévue par le bailleur pour les **composants** des biens donnés en location, et de la durée d'usage admise avant 2005 pour les biens non décomposés ainsi que pour la structure des biens décomposés autres que les immeubles de placement.

9590CGI art. 39 C, I
BIC-X-33550 s

L'administration estime que le bailleur doit se référer aux usages en vigueur dans la branche d'activité de l'entreprise locataire (BOI-BIC-AMT-20-40-10-10 n° 10). Mais le Conseil d'Etat n'exclut pas l'application de taux d'amortissement conformes aux usages propres aux entreprises bailleuses (CE 25-1-1984 n° 34642 : RJF 3/84 n° 274).

Le **système dégressif** peut bien entendu être utilisé pour l'amortissement des biens d'équipement qui ouvrent droit à ce régime.

Règles applicables aux crédits-bailleurs Les sociétés de crédit-bail mobilier ou immobilier ainsi que les entreprises de **location avec option d'achat** qui ont opté pour le régime de l'amortissement financier amortissent l'ensemble des biens loués sur la **durée des contrats** correspondants, au rythme de l'amortissement du capital engagé pour l'acquisition de ces investissements répercuté dans les loyers. Les principes visés n° 9205 s. qui régissent les durées d'amortissement sont compatibles avec l'application de ces règles dans les comptes des sociétés de crédit-bail. Ces sociétés n'ont pas à pratiquer la **décomposition** des biens loués dès lors que la charge de renouvellement ne leur incombe pas (Avis CU CNC 2006-C du 4-10-2006). Les sociétés de crédit-bail (ou de location avec option d'achat) qui n'optent pas pour l'application de ce régime spécial et amortissent les biens loués selon les règles de droit commun peuvent déduire de leurs résultats imposables une **provision** destinée à faire face à la perte subie lors de la levée de l'option du fait de la différence entre la valeur résiduelle des biens et le prix de cession prévu au contrat (CGI art. 39 quinquies I).

9595CGI art. 39 C, I
BIC-VII-75300 s
et 77080 s

En matière de **crédit-bail immobilier**, la déduction d'une telle provision, qui peut coexister avec l'application de l'amortissement financier lorsque le prix de levée d'option est inférieur au prix d'acquisition du terrain, est admise pour les immeubles loués par contrats conclus depuis le 1^{er} janvier 1996.

Précisions a. L'**option** exercée antérieurement est irrévocable. En pratique, les sociétés nouvellement créées doivent l'exercer lors de la souscription de leur première déclaration de résultats.

b. La **provision** admise en déduction à la clôture de chaque exercice correspond à la différence qui existe, pour chacun des biens loués, entre le montant cumulé de la quote-part de loyers déjà acquis prise en compte pour

la fixation du prix de levée d'option d'achat et le total des amortissements pratiqués et des frais supportés par le crédit-bailleur lors de l'acquisition du bien. La provision est rapportée en totalité au résultat imposable de l'exercice au cours duquel le preneur lève l'option d'achat.

9600

CGI art. 39 C,
II-2
BIC-X:33750 s

Biens loués par une personne physique Le **montant déductible** de l'amortissement des biens loués, ou mis à disposition sous toute autre forme, directement ou indirectement, par une personne physique est limité. Il ne peut pas excéder, au titre d'un même exercice, la différence entre le montant du loyer acquis et celui de l'ensemble des autres charges afférentes aux biens loués (telles que frais d'entretien, de réparation, d'assurances, intérêts, impôts et taxes supportés par le propriétaire).

La limitation vaut pour les opérations de **crédit-bail**. Elle s'applique quelle que soit la nature du bien (voir n° 9605 précision a).

En cas de location de plusieurs biens, elle n'est pas appliquée isolément pour chacun des biens loués mais en prenant en compte **l'ensemble des loyers et des charges** afférents à tous les biens amortissables loués. La fraction d'annuité d'amortissement dont la déduction se trouve, le cas échéant, écartée doit faire l'objet d'une répartition **proportionnelle** entre les biens pour lesquels la dotation aux amortissements excède le montant du loyer et des charges qui s'y rapportent. Il en est de même lorsque le bien loué est **décomposé**, la fraction d'amortissement non admise en déduction étant répartie proportionnellement entre la structure et les composants.

Sort des amortissements non déduits : voir n° 9610.

Précisions a. Pour les **biens décomposés**, la fraction d'amortissement non déductible est déterminée en prenant en compte l'amortissement de la structure et des composants, y compris ceux pratiqués à raison des composants acquis en remplacement.

b. Lorsque le bien loué fait l'objet d'un **amortissement exceptionnel**, seule la fraction de la dotation normale calculée sur la durée d'usage du bien est soumise à la limitation.

c. Dans le cas des **biens somptuaires** (véhicules, résidences d'agrément, etc.), la limite de déduction s'applique à la fraction d'amortissement non exclue des charges déductibles par l'article 39, 4 du CGI.

d. Pour la détermination du **plafond d'amortissement**, les charges générales liées à l'activité de location, tels les frais de comptabilité, ne sont pas à déduire du montant des loyers. Il convient en revanche de prendre en compte les frais de montage d'une opération bénéficiant de l'aide fiscale à l'**investissement outre-mer**.

9605

CGI
art. 39 C, II-1
BIC-X:34300 s

Biens loués par une société de personnes Lorsqu'une société ou un groupement soumis au régime des sociétés de personnes (GIE notamment) donne en location un bien ou le met à disposition, la quote-part de résultat revenant aux **associés personnes physiques** est déterminée en appliquant la limitation visée n° 9600.

Pour les **associés personnes morales**, lorsque les **biens** loués sont **situés**, exploités ou immatriculés en France ou dans un Etat partie à l'accord sur l'**Espace économique européen** (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, le montant de l'amortissement déductible est limité pendant les **trois premières années** suivant la mise en location. Ainsi, la **déduction des amortissements est plafonnée** au triple du montant des loyers ou, s'agissant des navires exploités en copropriété, de la quote-part du résultat revenant au membre concerné.

Au titre des douze premiers mois d'amortissement, la **fraction du déficit** de la société bailleuse, issue des amortissements dont la déduction est autorisée, n'est déductible qu'à hauteur du quart du bénéfice imposable à l'IS au taux normal que chaque associé retire du reste de ses activités (ou 25 % du bénéfice du groupe s'il appartient à un périmètre d'intégration).

Lorsque les douze premiers mois d'amortissement du bien s'étalent sur **deux exercices**, l'exercice d'acquisition du bien et l'exercice suivant, la limitation du déficit imputable s'applique pour le premier exercice à hauteur des amortissements admis en déduction au titre de ce bien dans la limite de trois fois le montant des loyers et pour le second exercice, dans la même limite, à hauteur des amortissements admis en déduction du premier jour de l'exercice jusqu'au terme de la période de douze mois (BOI-BIC-AMT-20-40-10-20 n° 350).

La limitation de l'amortissement et du déficit ne s'applique pas à la part de résultat revenant aux **sociétés utilisatrices** des biens, lorsque la location ou mise à disposition n'est pas consentie indirectement par une personne physique.

Lorsque les **biens ne sont pas situés**, exploités ou immatriculés en France ou dans un **Etat partie à l'accord sur l'EEE** ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative, le montant de l'amortissement déductible est soumis à la même restriction (EEE) pour les biens loués par des personnes physiques (n° 9600), étant précisé que cette limitation ne s'applique pas aux entreprises utilisatrices des biens.

Précisions a. La limitation du montant de l'amortissement s'applique pour tous les biens, meubles ou immeubles, donnés en location, y compris lorsqu'il s'agit de **brevets** (CE 8-2-1984 n° 43931 : RIF 4/84 n° 411) ou de **locations meublées** (BOI-BIC-AMT-20-40-10-10 n° 70). Sont par ailleurs expressément visés par la loi les amortissements pratiqués par les **copropriétaires de navires, de chevaux de course ou d'étalons**.

La limitation ne concerne pas, en revanche, les conventions de **louage de services**. Exemple : location de bateau avec équipage et hôtellerie (CE 22-5-1992 n° 70475 : RJF 7/92 n° 945).

b. Lorsqu'une **entreprise est associée** de plusieurs sociétés de personnes, elle doit cumuler les quotes-parts de déficits soumises à la limite d'imputation et les comparer ensuite à l'ensemble des bénéfices qu'elle retire du reste de ses activités.

c. Pour les **biens localisés dans l'EEE**, les sociétés de personnes doivent produire une **déclaration** destinée à porter à la connaissance de l'administration certains éléments du contrat (CGI art. 54 octies et CGI ann. III art. 38 quinzièmes A). Le défaut de production de la déclaration est sanctionné par une amende égale à 5 % du prix de revient du bien donné en location (CGI art. 1763, III). Notons toutefois que sont dispensés de cette obligation les sociétés qui n'ont pas conclu de contrat de crédit-bail ou de location avec option d'achat ainsi que les crédis-bailleurs s'ils pratiquent l'amortissement financier ou si le prix d'acquisition du bien n'excède pas un certain seuil (BOI-BIC-AMT-20-40-10-40 n° 40).

d. Les **navires** et les **avions** sont considérés comme exploités dans l'EEE si les trois quarts de leurs déplacements sont effectués au départ ou à destination de l'EEE (BOI-BIC-AMT-20-40-10-20 n° 180).

La **perte du droit à déduction des amortissements** n'est que **provisoire** : la fraction exclue au titre d'un exercice peut être déduite du résultat des exercices suivants, en sus de l'annuité normale, dans le respect de la limite de déduction applicable au titre de l'exercice. Cela dit, l'entreprise doit néanmoins comptabiliser des amortissements au moins égaux à l'amortissement minimal, la fraction de l'amortissement exclue du résultat fiscal étant réintégrée de manière extra-comptable.

La fraction du **déficit** exclue au titre d'un exercice peut être déduite des bénéfices des exercices ultérieurs, dans le respect de la limite de déduction de 25 % applicable au titre de l'exercice. Lorsqu'un bien **cesse** d'être soumis à la **limitation** (par exemple s'il n'est plus donné en location ou s'il devient l'objet d'un louage de services), l'amortissement qui n'a pu être déduit selon les modalités prévues ci-dessus est déduit du bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient cet événement. Si ce bénéfice n'est pas suffisant, l'excédent d'amortissement est reporté et déduit des bénéfices des exercices suivants. S'agissant des biens localisés dans l'EEE, l'imputation de cet amortissement peut être réalisée en totalité au titre du quatrième exercice suivant celui de la mise en location.

Lorsque la société bailleuse est **disoutte**, les amortissements non déduits sont perdus. En revanche, en cas de **changement de régime fiscal ou d'activité réelle**, ils peuvent donner lieu à une déduction massive du résultat du dernier exercice soumis au régime des sociétés de personnes. En cas de **cession** du bien, l'amortissement non déduit majora la valeur nette comptable prise en compte pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession.

Biens loués ou mis à la disposition d'un dirigeant ou du personnel L'annuité d'amortissement déductible est limitée à la différence existant entre le montant du loyer, augmenté s'il y a lieu de la valeur de l'avantage en nature déclarée à l'administration, et les autres charges afférentes au bien en cause. La limitation est appréciée élément par élément. La perte du droit à déduction n'est que provisoire et l'amortissement peut être déduit ultérieurement, selon les règles exposées ci-dessus.

Précisions En cas de **mise à disposition gratuite** d'un dirigeant et d'absence de déclaration de l'avantage en nature correspondant, aucun amortissement n'est déductible (CE 24-7-1987 n° 54301 : RJF 11/87 n° 1084).

Biens acquis par crédit-bail Les modalités d'amortissement de ces biens, qui présentent certaines particularités, sont examinées n° 19330 et 19350. Les **contrats de crédit-bail** transférés avant l'échéance peuvent par ailleurs être amortis par le cessionnaire dans les conditions exposées n° 19345, précision b.

Constructions et aménagements sur sol d'autrui Les constructions et aménagements sur sol d'autrui ou sur immeubles pris à bail constituent des immobilisations corporelles pour l'entreprise locataire qui les effectue. Elle doit les inscrire à son actif et les amortir sur leur durée d'utilisation définie ci-après. A cet égard, elle est tenue de respecter la méthode de comptabilisation par composants.

En application de ces règles comptables, les **composants** inscrits à l'actif de l'entreprise locataire, à la suite de la réalisation de **nouveaux aménagements**, doivent être amortis sur leur **durée réelle d'utilisation**, correspondant, à notre avis, à la durée la plus courte entre la durée du bail (y compris le renouvellement probable du bail et des périodes de renouvellement raisonnablement assurées) et la durée de vie de l'ouvrage (voir Mémento comptable n° 1494). Au plan fiscal, l'administration considère que ces éléments doivent être amortis sur leur durée normale d'utilisation, y compris si la durée du bail est inférieure (BOI-BIC-AMT-20-40-30 n° 20). Cette solution devrait s'appliquer tant pour l'amortissement des composants que pour celui de la **structure** d'une nouvelle construction édifée sur le sol de l'entreprise bailleuse. Il résulte de la position de l'administration que, dans l'hypothèse où la durée d'amortissement retenue au plan fiscal est plus longue que la durée du bail, la fraction de l'amortissement comptable qui excède l'amortissement fiscalement déductible est réintégrée extra-comptablement. La fraction non déduite devrait être admise en déduction lors de la cession du bien (BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 40). Lorsque la durée de l'amortissement fiscal est plus courte que la durée du bail, le complément d'amortissement est comptabilisé par voie de provision pour amortissement dérogatoire.

9610CGI
art. 39 C, II-3
BIC-X-34820 s**9615**CGI ann. II
art. 32
BIC-X-35350 s**9620****9625**CGI art. 39 D
BIC-X-35500 s

Précisions a. L'**amortissement cesse** lorsque les constructions ou aménagements sortent de l'actif de l'entreprise. C'est le cas en fin de période de location ou lorsque, à l'occasion de la conclusion d'un nouveau bail portant sur la totalité de l'immeuble (constructions comprises), les éléments ajoutés par l'entreprise doivent être considérés comme ayant fait retour au bailleur (CE 26-7-1985 n° 42742 : RJF 11/85 n° 1408).

b. Le **retour gratuit** au bailleur, en fin de bail, des constructions sur sol d'autrui entraîne leur sortie du bilan du locataire. L'entreprise locataire peut alors déduire de ses produits d'exploitation la valeur résiduelle des installations transmises au propriétaire du sol, sauf s'il apparaît que l'exécution de la clause constitutive de la part du locataire un acte de gestion anormale (BOI-BIC-AMT-20-40-30 n° 40). En cas de **retour contre indemnité**, l'opération s'analyse en une cession d'élément d'actif immobilisé. Il en est de même en cas de rachat de construction par le bailleur en cours de bail.

c. Constructions édifiées par le preneur d'un **bail à construction** : voir n° 31035, précision a.

9630

BIC-X-36300 s

Entreprises concessionnaires de service public Elles peuvent déduire deux sortes d'amortissements pour les immobilisations qui doivent être remises gratuitement au concédant à la fin de la concession :

– un **amortissement de caducité**, à caractère financier : calculé d'après la durée de la concession, il permet à l'entreprise de constituer les fonds nécessaires pour rembourser le capital-actions et le capital-obligations investis dans les installations ;

– un **amortissement industriel**, qui s'ajoute à l'amortissement de caducité, pour les installations concédées que l'entreprise devra renouveler en cours de concession (BOI-BIC-AMT-20-40-40 n°s 20 et 30).

De plus, lorsque le coût présumé de remplacement de ces installations est supérieur à leur prix de revient, les entreprises concessionnaires peuvent constituer des **provisions pour renouvellement** dans les conditions exposées aux n°s 9910 s.

Précisions a. La constatation obligatoire d'un **amortissement minimal** n'est pas exigée pour l'amortissement de caducité (BOI-BIC-AMT-20-40-40 n° 70).

b. Lorsqu'une **incertitude existe sur le sort des biens** à la fin de la concession, l'entreprise ne peut pas pratiquer d'amortissement de caducité (CE 22-10-1990 n° 46600-47893-56430-57547 : RUF 12/90 n° 14377).

6. Déductions exceptionnelles en faveur de l'investissement

9640

CGI
art. 39 décies
BIC-Xbis-1 s

Les entreprises soumises à l'IS ou l'IR (dans la catégorie des BIC ou des BA) selon un régime réel d'imposition, de plein droit ou sur option, peuvent **déduire** de leur résultat imposable une somme égale à 40 % de la valeur d'origine de certains **biens d'équipement**, qu'elles acquièrent ou fabriquent **à compter du 15 avril 2015 jusqu'au 14 avril 2016** et qui ouvrent droit à l'amortissement dégressif prévu à l'article 39 A du CGI (Loi 2015-990 du 6-8-2015 art. 142). Les biens éligibles sont ceux qui peuvent être amortis selon le **mode dégressif** et qui relèvent de l'une des **catégories suivantes** :

– matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication ou de transformation, à l'exclusion du matériel mobile ou roulant affecté à des opérations de transport ;

– matériels de manutention ;

– installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère ;

– installations productrices de vapeur, de chaleur ou d'énergie à l'exception des installations utilisées dans le cadre d'une activité bénéficiant de l'application d'un tarif réglementé d'achat de la production ;

– matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique ;

– logiciels s'ils sont indissociables du matériel éligible à l'amortissement dégressif ou s'ils contribuent aux opérations industrielles de fabrication et de transformation (exemples : logiciels de conception, de simulation, de pilotage, de programmation, de suivi et de gestion de production, de maintenance) ;

– éléments de structure, matériels et outillages utilisés à des opérations de transport par câbles et notamment au moyen de remontées mécaniques, acquis ou fabriqués jusqu'au 31 décembre 2016 (Loi 2015-1785 du 29-12-2015 art. 26) ;

– installations, équipements, lignes et câblages en fibre optique ne faisant pas l'objet d'une aide versée par une personne publique, acquis ou fabriqués à compter du 1^{er} janvier 2016 et jusqu'au 31 décembre 2016 (Loi 2015-1786 du 29-12-2015 art. 32).

S'agissant des biens spécifiques à une activité agricole, voir n° 16000.

Les **sociétés coopératives** mentionnées aux 2^o, 3^o et 3^o bis de l'article 207, 1 du CGI (n° 37035) peuvent bénéficier de la déduction à raison des biens acquis, fabriqués ou pris en crédit-bail ou en location avec option d'achat du 15 octobre 2015 au 14 avril 2016 (Loi 2015-1785 du 29-12-2015 art. 25). Chaque associé déduit une quote-part de la déduction déterminée à proportion du nombre de parts détenues au capital de la coopérative. En ce qui concerne les associés des coopératives d'utilisation du matériel agricole, voir n° 1600, précision c.

La déduction, effectuée de manière **extra-comptable**, est **répartie linéairement** sur la durée normale d'utilisation des biens. Elle est **optionnelle** et correspond à une décision de gestion définitive

(BOI-BIC-BASE-100 n° 230). En cas de cession du bien avant le terme de cette période la déduction n'est acquise qu'à hauteur des montants déjà déduits du résultat à la date de la cession, qui sont calculés prorata temporis. Elle n'a pas d'incidence sur le calcul de la plus ou moins-value de cession.

Précisions

a. Les **entreprises exonérées** partiellement ou temporairement d'IS peuvent bénéficier du dispositif. Il est possible de **cumuler** la déduction exceptionnelle avec le crédit d'impôt recherche, le crédit d'impôt pour investissement en Corse ou les régimes d'aide pour investissements productifs en outre-mer (BOI-BIC-BASE-100 n° 23 et 27).

b. La mesure s'applique aux entreprises qui acquièrent ou fabriquent les biens concernés. Toutefois, pour les biens donnés en **crédit-bail** ou en **location avec option d'achat**, seul l'utilisateur peut bénéficier de la déduction et non le propriétaire du bien. Mais en cas de **mise à disposition gratuite** d'un bien le propriétaire juridique peut pratiquer la déduction même si le bien est inscrit au bilan de l'utilisateur (BOI-BIC-BASE-100 n° 30).

c. Le matériel roulant **concourant** prioritairement à la **réalisation d'une activité de production**, de transformation ou de manutention (engins de travaux publics par exemple) ouvre droit à la déduction (BOI-BIC-BASE-100 n° 40).

d. En principe, la déduction ne concerne pas les matériels utilisés pour les opérations de **transport**. En revanche, les investissements dans les chaînes de fabrication de ces matériels peuvent bénéficier du dispositif (Rép. Jibrayel : AN 11-8-2015 p. 6175 n° 86210). Certains véhicules propres peuvent bénéficier de la déduction exposée ci-après. Lorsqu'une **remontée mécanique** est acquise ou fabriquée dans le cadre d'un contrat d'affermage, la déduction est pratiquée par le fermier (Loi 2015-1785 du 29-12-2015 art. 26).

e. Le **point de départ** du calcul de la déduction est fixé au premier jour du mois de l'acquisition ou de la fabrication du bien, indépendamment de la date de mise en service effective (BOI-BIC-BASE-100 n° 145). Les précisions données par l'administration (BOI-BIC-BASE-100 n° 70 s.) sont les mêmes que celles concernant l'amortissement dégressif : voir n° 9370.

f. En cas de **restructuration** placée sous le régime de faveur des fusions la société bénéficiaire des apports peut continuer à pratiquer la déduction pour la durée restant à courir (BOI-BIC-BASE-100 n° 133).

Les entreprises soumises à l'IS ou l'IR selon un régime réel d'imposition peuvent **déduire** de leur résultat imposable une somme égale à 40 % de la valeur d'origine des **véhicules de plus de 3,5 tonnes**, acquis du 1^{er} janvier 2016 jusqu'au 31 décembre 2017, fonctionnant exclusivement au **gaz naturel ou au biométhane** carburant et affectés à leur activité (Loi 2015-1785 du 29-12-2015 art. 23).

Cette déduction est opérée linéairement sur la durée normale d'utilisation des biens ou sur douze mois à compter de leur mise en service en cas de conclusion d'un contrat de crédit-bail ou de location avec option d'achat.

9645

CGI
art. 39 décies A
BIC-Xbis-1000

F. Provisions

On appelle provisions les sommes déduites des résultats en prévision d'une perte (dépréciation d'un élément de l'actif, perte d'exploitation), ou d'une charge, qui n'est pas encore effective à la clôture de l'exercice, mais que des événements en cours rendent probable.

La réglementation fiscale permet en outre aux entreprises de constituer des provisions, régies par des textes particuliers, qui ne correspondent pas toutes à l'objet normal d'une provision et que le plan comptable range dans la catégorie des « provisions réglementées ».

9660

CGI art. 39, 1-5°
BIC-XII-1 s

1. Règles générales

Conditions de déduction des provisions **Conditions de fond** Sur le plan fiscal, la déduction des provisions est subordonnée au respect des quatre conditions générales suivantes (auxquelles s'ajoutent des conditions spécifiques pour les provisions pour charges et pour les provisions pour pertes).

1. La provision doit être destinée à faire face à une **perte** ou à une **charge déductible**. Cette condition s'oppose à la déduction des provisions constituées en prévision d'investissements qui se traduisent par un accroissement d'actif. Elle s'oppose aussi à la déduction des provisions destinées à couvrir des charges non déductibles sur le plan fiscal, soit que ces charges ne relèvent pas d'une gestion normale, soit que leur déduction est expressément interdite par la loi (cas par exemple de certains impôts, dont l'impôt sur les sociétés).

2. La perte ou la charge doit être **nettement précisée**. Ceci signifie, d'une part, qu'il doit y avoir une individualisation précise de l'élément d'actif déprécié ou de la **nature** de la charge ou de la perte escomptée, d'autre part, que le **montant** de la perte ou de la charge doit pouvoir être évalué avec une approximation suffisante, le cas échéant selon une méthode statistique.

3. La perte ou la charge doit être **probable**, ce qui exclut les provisions fondées sur des risques simplement éventuels (notamment les provisions de propre assureur). La probabilité doit être

9720

BIC-XII-1100 s