

Amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

12 Amortissement sur la durée réelle d'utilisation et prise en compte de la valeur résiduelle

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. Durée d'amortissement Les immobilisations (qu'il s'agisse d'immobilisations non décomposées ou de la structure et des composants des immobilisations décomposées) sont amortissables sur leur durée propre d'utilisation (sauf mesure de simplification pour les PME, voir MC 146O-4).</p> <p>Cette durée réelle est, en général (sauf pour les composants), plus longue que la durée fiscalement admise (voir colonne ci-contre), mais elle peut être plus courte, notamment lorsque l'entreprise a l'intention de céder l'immobilisation avant la fin de cette durée.</p> <p>b. Base amortissable La base d'amortissement doit, en cas d'intention de céder ces immobilisations avant la fin de leur durée de vie, être minorée de leur valeur résiduelle, dès lors qu'elle est déterminable dès l'origine et significative.</p> <p>a. et b. La combinaison de ces règles (réduction de la durée d'amortissement et de la base amortissable en raison de la prise en compte de la valeur résiduelle) peut entraîner la comptabilisation d'annuités d'amortissement supérieures aux annuités fiscalement admises en déduction.</p> <p>En pratique, cette situation correspond le plus souvent au cas où l'entreprise prévoit de réaliser une perte sur la cession de l'immobilisation. Cette perte est en effet mécaniquement prise en compte dans le plan d'amortissement par le biais d'une majoration des dotations annuelles aux amortissements.</p>	<p>a. Durée d'amortissement</p> <ul style="list-style-type: none"> • Immobilisations non décomposées <p>Principe : elles sont amortissables sur les durées d'usage en vigueur jusqu'en 2005 (CGI art. 39-1-2°).</p> <p>Tolérance : selon l'administration, elles peuvent être amorties sur leur durée propre d'utilisation (lorsqu'elle est plus longue que la durée d'usage) sans contrevenir à l'article 39 B du CGI (règle de l'amortissement minimal, voir MC 1452), sauf cas manifestement abusifs (BOI-BIC-AMT-10-40-10 n° 30).</p> <p>Sur le cas où l'entreprise a l'intention de céder l'immobilisation, voir À noter ci-après.</p> • Structure d'immobilisations décomposées <p>Principe : elles sont amortissables sur leur durée de vie, qui devrait correspondre dans la plupart des cas à la durée d'amortissement comptable (BOI précité n° 130).</p> <p>Sur le cas où l'entreprise a l'intention de céder l'immobilisation, voir À noter ci-après.</p> <p>Tolérance : selon l'administration, les structures d'immobilisations décomposées, hors immeubles de placement, peuvent être amorties sur la durée d'usage de l'immobilisation prise dans son ensemble (BOI précité n° 130).</p> • Composants <p>Principe : ils doivent être amortis sur leur durée de vie sauf si une durée d'usage est déjà identifiée auquel cas ils sont alors amortissables sur cette durée d'usage, étant toutefois précisé que dans ce cas, la durée d'amortissement du dernier composant est limitée, le cas échéant, à la durée d'utilisation résiduelle comptable de la structure (BOI précité n° 80).</p> <p>Sur le cas où l'entreprise a l'intention de céder l'immobilisation, voir À noter ci-après.</p> <p>À noter : dans tous les cas, sur le plan fiscal, la durée d'amortissement est indépendante de la politique de cession de l'entreprise.</p> <p>Tolérance : selon l'administration, le premier composant identifié à l'origine ou à la suite d'un accident peut être amorti sur la durée d'usage (le cas échéant résiduelle) de la structure si celle-ci est plus courte que la durée d'amortissement du composant mentionnée ci-avant (BOI précité n° 80).</p> <p>b. Base amortissable La base d'amortissement fiscale d'une immobilisation est égale à son prix de revient total, non minoré de la valeur résiduelle prise en compte, le cas échéant, sur le plan comptable (CGI A II, art. 15 et BOI-BIC-AMT-10-30-20 n° 20).</p> <p>Les divergences entre les règles comptables et fiscales peuvent conduire à des annuités d'amortissement comptables supérieures ou inférieures aux annuités fiscales.</p>

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

- Lorsque l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscalement déductible, les corrections extra-comptables suivantes doivent être effectuées :
 - en cours d'amortissement de l'immobilisation : réintégration (ligne WE) de la fraction de l'amortissement comptabilisé qui excède l'amortissement fiscalement déductible ;
 - après la fin de la période d'amortissement comptable, déduction (ligne XG) de manière linéaire sur la durée résiduelle d'usage de la fraction d'amortissement fiscal non encore déduite (BOI-BIC-AMT-IO-40-IO n° 40) ;
 - lors de la cession ou de la mise au rebut de l'immobilisation : déduction (ligne XG) du solde d'amortissements antérieurement réintégrés et non encore déduits (BOI précité, n° 40).
- Dans le cas contraire (amortissement comptable inférieur à l'amortissement fiscal), il convient de constater un amortissement dérogatoire (BOI-BIC-AMT-IO-30-20 n° 20 et BOI-BIC-AMT-IO-40-IO n° 30) et aucun retraitement extra-comptable n'est alors à effectuer.



Memento

Comptable n°s 1458-1, 1458-2,
1460 à 1461-2, 1491 et 1494
Fiscal n°s 9195 à 9230

14 Amortissement selon le mode des unités d'œuvre

Comptabilité	Fiscalité
<p>a. et b. Une immobilisation peut être amortie en fonction d'unités d'œuvre si ce mode reflète l'utilisation réelle de cette immobilisation par l'entreprise de manière plus fidèle qu'en appliquant le mode linéaire.</p>	<p>a. L'administration considère que le mode d'amortissement par unités d'œuvres revêt un caractère exceptionnel, qui ne trouve à s'appliquer que dans des cas limités (BOI-BIC-AMT-IO-40-IO n° 260). Elle l'admet expressément pour (BOI précité n° 270) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les moules spécialement conçus en vue de l'exécution d'un marché (BOI-BIC-AMT-20-40-60-20 n° 180) ; - les matériels spéciaux pour l'exécution des commandes « offshore ». <p>b. Pour les autres immobilisations, une entreprise qui amortit sur le plan comptable ses immobilisations sur un mode différent du mode linéaire, doit en tirer les conséquences sur le plan fiscal, l'annuité d'amortissement comptabilisée qui en résulte pouvant en effet être :</p> <ul style="list-style-type: none"> - inférieure à l'amortissement minimum linéaire cumulé (ce qui nécessite la comptabilisation d'amortissements dérogatoires) ; - ou supérieure à celle qui est fiscalement autorisée.

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

- a. Aucun retraitement extra-comptable.
 - b. Réintégration (ligne WE) de l'excédent de l'amortissement comptabilisé en fonction d'unités d'œuvre sur l'amortissement fiscalement autorisé.
- À notre avis, cet excédent devrait pouvoir être déduit extra-comptablement (ligne XG) lors de la cession ou de la mise au rebut de l'immobilisation.



Memento

Comptable n°s 1464 et 1521
BIC-X-26240 s.

16 Dépenses de gros entretien ou de grandes révisions (dites de 2^e catégorie)

Comptabilité	Fiscalité
<p>Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions peuvent, au choix de l'entreprise, être constatées :</p> <ul style="list-style-type: none"> – soit sous forme de composant de l'immobilisation à laquelle elles se rapportent ; <p>Ce composant est alors amorti sur sa durée réelle d'utilisation, laquelle correspond en principe à l'intervalle séparant deux gros entretiens ou grandes révisions (sauf si une cession du bien est prévue avant le prochain gros entretien ; dans ce cas, la durée d'amortissement est plus courte).</p> <p>Lorsque la dépense de gros entretien survient, elle est immobilisée et la valeur nette comptable du composant remplacé (en principe nulle) est sortie de l'actif.</p> <ul style="list-style-type: none"> – soit sous forme de provisions pour gros entretien. <p>Lorsque la dépense de gros entretien survient, elle est comptabilisée en charges et la provision est reprise en totalité.</p>	<p>Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions constituent fiscalement des charges (CGI A II, art. 15 bis ; BOI-BIC-CHG-20-20-20 n° 280).</p> <p>En conséquence :</p> <ul style="list-style-type: none"> – les composants de 2^e catégorie identifiés en comptabilité à l'origine, restent compris, sur le plan fiscal, dans la structure et sont amortis sur la durée d'amortissement de celle-ci ; – les composants de 2^e catégorie identifiés en comptabilité, lors du renouvellement du composant identifié à l'origine, ne constituent pas des immobilisations mais des charges, qui ne peuvent donc pas faire l'objet d'un amortissement déductible. <p>Les dépenses de gros entretien sont déduites du résultat de l'exercice au cours duquel elles sont engagées.</p> <p>Lorsque les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions sont constatées sous forme de provisions, celles-ci sont, sous certaines conditions (CGI art. 39-1-5° ; BOI-BIC-PROV-30-20-40 n° 130 à 200), fiscalement déductibles.</p>

Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A

Si l'option pour l'approche par composants est retenue sur le plan comptable pour les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions, les corrections extra-comptables suivantes doivent être effectuées :

- sur la durée séparant l'identification à l'origine (en comptabilité) du composant de 2^e catégorie et son 1^{er} renouvellement (lors de la 1^{re} dépense de gros entretien) : réintégration (ligne WE) de la quote-part d'amortissement correspondant à la différence entre la durée d'amortissement comptable du composant de 2^e catégorie identifié à l'origine et la durée d'amortissement de la structure au fur et à mesure de l'amortissement ;
- lors de chaque renouvellement (lorsque la dépense de gros entretien survient) :
 - déduction (ligne XG) des dépenses de gros entretien au titre de l'exercice au cours duquel elles sont engagées,
 - réintégration (ligne WE) de la valeur nette comptable du composant comptabilisé en charges si le renouvellement intervient avant la fin de la période d'amortissement comptable du composant ;
- sur la durée résiduelle de l'immobilisation restant à courir après le 1^{er} renouvellement :
 - réintégration (ligne WE) des dotations aux amortissements du composant renouvelé,
 - déduction (ligne XG) des dotations excédentaires aux amortissements non admises en déduction sur le composant d'origine, sur la durée résiduelle de la structure restant à courir après le remplacement.



Comptable n° 1373 et 1515
Fiscal n° 9905

18 Droit au bail et pas-de-porte

Comptabilité	Fiscalité
<p>À défaut de disposition de la réglementation comptable française l'interdisant, l'amortissement du droit au bail dans les comptes individuels n'est pas irrégulier (Bull. CNCC n° 88, décembre 1992, p. 624).</p> <p>À notre avis, le droit au bail est généralement amorti sur la durée du bail, celle-ci tenant compte des périodes de renouvellements raisonnablement assurées.</p> <p>Toutefois, dans certains cas, il ne peut pas être amortissable. C'est notamment le cas, à notre avis, lorsque l'emplacement du bail justifie une valeur de revente du droit au bail (valeur résiduelle) égale à son coût d'acquisition, la base amortissable en résultant étant alors nulle.</p> <p>Dans ce cas, il fait l'objet, le cas échéant, d'une dépréciation au niveau de la branche d'activité concernée.</p>	<p>Le droit au bail n'est pas amortissable sur le plan fiscal (CE 15-10-1982 n° 26585 ; BOI-BIC-AMT-10-20 n° 370).</p> <p>En revanche, il peut donner lieu à une (provision pour) dépréciation s'il peut être justifié que sa valeur probable de réalisation est devenue inférieure à sa valeur comptable (CE 23-6-1986 n° 50655).</p> <p>En revanche, selon le Conseil d'État, le droit d'entrée versé par le preneur au bailleur (pas-de-porte) peut être amorti s'il est versé en contrepartie d'un avantage : (CE 15-4-2016 n° 375796 et 383067) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – indépendant du caractère renouvelable du contrat ; – et dont les effets bénéfiques sur l'exploitation cesseront à une date prévisible. <p>Tel est le cas :</p> <ul style="list-style-type: none"> – d'un droit d'entrée versé en contrepartie de la durée exceptionnelle d'un bail (douze ans) et de la renonciation du bailleur pendant six ans à sa faculté de résiliation (CE 15-4-2016 n° 375796 et 383067) ; – à notre avis, d'un droit de préférence inconditionnel en cas de cession qui est borné dans le temps.
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Si le droit au bail est comptablement amorti :</p> <ul style="list-style-type: none"> – au cours de la période d'amortissement : réintégration (ligne WE) des amortissements ; – lors de la sortie de l'actif du droit au bail : déduction (ligne XG) des amortissements antérieurement réintégrés. 	



Comptable n° 1728
Fiscal n° 9170

20 Contrat de crédit-bail mobilier acquis

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le coût d'acquisition du contrat de crédit-bail acquis peut être décomposé entre promesse unilatérale (non amortissable) et droit au bail. Par mesure de simplification, il est admis d'amortir la totalité du montant comptabilisé en droit au bail (Bull. CNCC n° 139).</p> <p>La durée d'amortissement du contrat (inscrit à l'actif au compte 206 « Droit au bail ») dépend de la probabilité de réalisation du transfert de propriété du bien au profit de l'acquéreur du contrat :</p> <ul style="list-style-type: none"> – si ce transfert n'est pas prévu ou improbable, l'amortissement se fait sur la plus courte des deux durées suivantes : durée résiduelle du bien ou durée résiduelle du contrat ; – si le transfert est probable, l'amortissement se fait sur la durée d'utilité résiduelle du bien. 	<p>L'amortissement est pratiqué (CGI art. 39 duodécies A-2) sur la durée normale d'utilisation du bien :</p> <ul style="list-style-type: none"> – appréciée à la date d'achat du contrat, et – appliquée à la totalité du prix d'acquisition. <p>Ces divergences peuvent conduire à des annuités d'amortissement comptables supérieures ou inférieures aux annuités fiscales.</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Si l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscal, il convient de réintégrer la différence (ligne WE). Dans le cas contraire, il convient de comptabiliser le supplément fiscal en « Amortissements dérogatoires ». Aucun retraitement extra-comptable n'est alors à effectuer.</p> <p>Sur les retraitements à effectuer en cas de cession du contrat, voir n° 62.</p>	



Comptable n° 1544-2
Fiscal n° 19330

22 Suramortissement en faveur de l'investissement productif

Comptabilité	Fiscalité
<p>Le suramortissement ne donne lieu à aucune écriture comptable, pas même à la comptabilisation d'un amortissement dérogatoire.</p>	<p>Les entreprises soumises à l'IS peuvent déduire de leur résultat imposable une somme égale, sauf exception, à 40 % de la valeur d'origine (hors frais financiers, même s'ils sont incorporés au coût de revient) des biens (CGI art. 39 decies ; CGI art. 39 decies A, modifié par la loi 2018-1317 du 28-12-2018 art. 70 ; BOI-BIC-BASE-100) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – acquis ou fabriqués, sauf exceptions, entre le 15 avril 2015 et le 14 avril 2017 ; – éligibles, en principe, à l'amortissement dégressif prévu à l'article 39 A du CGI (même s'ils ne sont pas effectivement amortis selon ce mode) ; et appartenant à l'une des catégories suivantes (BOI-BIC-BASE-100 n° 40, 42, 45 et 50) : <ul style="list-style-type: none"> • 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, sauf si le matériel roulant concourt prioritairement à la réalisation d'une activité de production, de transformation ou de manutention), • 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 de production d'énergie électrique dont la production bénéficie de tarifs réglementés d'achat, • 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. – ou appartenant à l'une des catégories suivantes, quelles que soient leurs modalités d'amortissement (BOI-BIC-BASE-100 n° 40 et 41) : <ul style="list-style-type: none"> • logiciels qui contribuent à des opérations industrielles de fabrication et de transformation, • éléments de structure, matériels et outillages utilisés à des opérations de transport par câbles et notamment au moyen de remontées mécaniques au sens de l'article L 342-7 du Code du tourisme, • installations, équipements, lignes et câblages des réseaux de communications électroniques en fibre optique ne faisant en principe pas l'objet d'une aide versée par une personne publique, acquis ou fabriqués par l'entreprise entre le 1^{er} janvier 2016 et le 14 avril 2017, • appareils informatiques prévus pour une utilisation au sein d'une baie informatique, acquis ou fabriqués par l'entreprise et les machines destinées au calcul intensif acquises de façon intégrée, entre le 12 avril 2016 et le 14 avril 2017, • véhicules dont le poids total autorisé en charge (PTAC) est supérieur ou égal à 3,5 tonnes qui utilisent exclusivement comme énergie le gaz naturel et le biométhane carburant ou le carburant ED 95, acquis entre le 1^{er} janvier 2016 et le 31 décembre 2021, et à compter du 1^{er} janvier 2019 pour les véhicules de mêmes caractéristiques dont le PTAC est égal ou supérieur à 2,6 tonnes et inférieur à 3,5 tonnes,

Comptabilité (suite)	Fiscalité (suite)
	<ul style="list-style-type: none"> • véhicules dont le PTAC est supérieur à 3,5 tonnes équipés d'une motorisation électrique ou à pile à hydrogène, acquis entre le 1^{er} janvier 2019 et le 31 décembre 2021. <p>La déduction, dont le point de départ est fixé au premier jour du mois d'acquisition ou de fabrication, est répartie linéairement sur la durée normale d'utilisation du bien (BOI-BIC-BASE-100 no 145 et 150), sauf exceptions. En cas de cession du bien avant le terme de cette période, elle n'est acquise qu'à hauteur des montants déjà déduits du résultat à la date de la cession, qui sont calculés prorata temporis.</p> <p>La déduction concerne également les biens mentionnés ci-dessus pris en location avec option d'achat ou en crédit-bail dans le cadre d'un contrat conclu pendant la même période que celle permettant de bénéficier du suramortissement (CGI art. 39 decies et 39 decies A).</p> <p>Cette déduction s'applique également aux biens listés (à l'exception des véhicules d'un poids égal ou supérieur à 3,5 tonnes) ayant fait l'objet avant le 15 avril 2017 d'une commande assortie du versement d'acomptes d'un montant au moins égal à 10 % du montant total de la commande sous réserve que l'acquisition intervienne dans un délai de 24 mois à compter de la date de la commande (CGI art. 39 decies ; BOI-BIC-BASE-100 n° 62 à 68).</p> <p>À noter : ce régime de suramortissement exceptionnel n'a pas d'incidence sur le calcul de la plus-value de cession des biens qui en ont bénéficié, puisque la déduction liée au suramortissement est distincte de l'amortissement comptable et n'est donc pas retenue pour le calcul de la VNC (BOI-BIC-BASE-100 n° 220).</p>
Retraitements sur l'imprimé n° 2058-A	
<p>Pour chaque exercice compris dans la durée normale d'utilisation des biens éligibles au dispositif, déduction (ligne XG) de la fraction de suramortissement acquise au titre de l'exercice.</p> <p>Le montant de la déduction exceptionnelle doit également être mentionné case X9.</p>	



Comptable n° 1495-2
Fiscal n° 9640 à 9647