



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

Les amortissements en droit fiscal (fiche thématique)

Date de rédaction : 05/04/2021

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES	2
Introduction.....	3
I – Les règles générales en matière d’amortissement.....	4
A – L’amortissement doit concerner des biens faisant partie de l’actif immobilisé	4
B – L’amortissement doit correspondre à une dépréciation effective	5
C – L’amortissement doit être comptabilisé	6
D – Un amortissement minimal doit obligatoirement être enregistré	7
E – Les obligations déclaratives.....	8
II – Les règles spécifiques en matière d’amortissement	9
A - L’amortissement dégressif.....	9
B - Les amortissements exceptionnels	10
C - L’exclusion ou la limitation de la déduction fiscale des amortissements.....	11

INTRODUCTION

L'amortissement consiste à répartir le coût d'un élément de l'actif immobilisé 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 correspond, donc, à la situation où les avantages économiques que procure un bien prendront fin à un moment donné. La dépréciation doit, ainsi, être irréversible, c'est-à-dire définitive. Cette dépréciation est, d'abord, constatée en comptabilité, puis appréciée à l'aune des règles fiscales (art. 39 - 1 - 2°, 39 A et s. du CGI). Lorsqu'il existe une divergence entre normes comptables et normes fiscales, des ajustements comptables ou extra-comptables doivent être opérés afin que l'annuité d'amortissement déduite du résultat imposable corresponde à l'annuité fiscalement déductible.

Sur le plan fiscal, la déductibilité des amortissements est soumise au respect d'un certain nombre de conditions. Le bien amorti doit, ainsi, faire partie de l'actif immobilisé. L'amortissement doit, par ailleurs, correspondre à une dépréciation effective et être comptabilisé. Et, un amortissement minimal doit obligatoirement être constaté.

A côté de ces règles générales, existent des dispositifs spécifiques d'amortissement, tels que le mode d'amortissement dégressif ou des mécanismes d'amortissements exceptionnels. Enfin, certains biens font l'objet d'une exclusion ou d'une limitation de la déductibilité des amortissements dont ils sont l'objet.

Il convient donc d'étudier, dans une première partie, les règles générales en matière d'amortissement (I) et d'analyser, dans une seconde partie, les règles spécifiques en matière d'amortissement (II).

I – LES REGLES GENERALES EN MATIERE D'AMORTISSEMENT

La déduction des amortissements est astreinte au respect de quatre conditions. L'amortissement doit, ainsi, concerner des biens faisant partie de l'actif immobilisé (A), correspondre à une dépréciation effective (B) et être comptabilisé (C). Un amortissement minimal doit, par ailleurs, être constaté (D).

Les entreprises sont, enfin, astreintes au respect de certaines obligations déclaratives (E).

A – L'amortissement doit concerner des biens faisant partie de l'actif immobilisé

Pour être amortissables, les biens doivent figurer à l'actif du bilan de l'entreprise, constituer des immobilisations et se déprécier avec le temps et l'usage ou le renouvellement des techniques.

a / **Les biens doivent figurer à l'actif du bilan** : tel n'est pas le cas des biens pris en location qui ne peuvent, dès lors, faire l'objet d'un amortissement ; cette règle pose des difficultés d'appréciation concernant les exploitants individuels (hors EIRL) qui sont libres d'inscrire ou non à l'actif de leur bilan les biens leurs appartenant ; à titre de règle, il convient, alors, de considérer que, pour ces exploitants tout comme pour les associés de sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu, seuls les amortissements des biens inscrits à l'actif et affectés à l'activité peuvent être admis en déduction du résultat fiscal.

b / **Les biens doivent constituer des immobilisations** : tel n'est pas le cas des biens appartenant à l'actif circulant, comme par exemple les stocks (immeubles pour un marchand de biens, véhicules automobiles pour un constructeur, ...) ; il peut s'agir d'immobilisations non décomposées ou des différents éléments (structure et composants) d'immobilisations décomposées ; en effet, 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 ; dans la pratique, ce mécanisme concerne surtout les gros équipements industriels et les moyens de transport.

c / **Les immobilisations doivent se déprécier avec l'usage et le temps** : il peut s'agir :

- **d'immobilisations corporelles** : la plupart d'entre elles ont un usage attendu limité dans le temps du fait de leur usure physique (usage et écoulement du temps) et de leur obsolescence technique et sont donc amortissables (constructions, matériels, outillages, ...) ; ce n'est, en revanche, pas le cas des terrains et des œuvres d'art,
- **d'immobilisations incorporelles** : en principe, elles ne sont pas amortissables, car elles ne se déprécient pas avec l'usage et le temps (cas de la plupart des éléments incorporels du fonds de commerce) ; mais, certains droits incorporels ont toutefois une durée limitée dans le temps en raison de leur dépérissement juridique et peuvent, alors, faire l'objet d'un amortissement (brevets, modèles, procédés industriels, par exemple).

B – L’amortissement doit correspondre à une dépréciation effective

L’amortissement doit correspondre à la dépréciation subie par les éléments à amortir. Cette dépréciation se mesure en fonction, d’une part, de la base amortissable et, d’autre part, de la durée d’utilisation.

a / **Base amortissable** : à l’inverse des normes comptables selon lesquelles la base amortissable doit être diminuée de la valeur résiduelle (valeur vénale de l’actif à la fin de son utilisation par l’entreprise diminuée des coûts de sortie), l’amortissement est, en droit fiscal, calculé sur la base du prix d’achat ou du prix de revient de l’élément d’actif, c’est-à-dire de la valeur d’origine du bien qui est :

- :- pour une immobilisation acquise à titre onéreux, le coût d’acquisition, minoré des rabais, remises ou ristornes et majoré des frais accessoires d’achat (droits de douane à l’importation, frais de transport, d’installation et de montage, ...) ; les frais d’acquisition (droits de mutation, honoraires, ...) sont, au choix de l’entreprise, compris dans le coût d’acquisition ou dans les charges,
- :- pour une immobilisation acquise à titre gratuit, la valeur vénale,
- :- pour une immobilisation produite, le coût de production, c’est-à-dire le coût d’acquisition des matières premières augmenté des charges directes et indirectes de production.

b / **Durée** : les règles varient selon qu’il s’agit de la réglementation comptable ou fiscale :

- :- au plan comptable, la durée d’amortissement d’un actif est fixée d’après sa durée réelle d’utilisation attendue par l’entreprise : elle est, ainsi, déterminée, lors de l’acquisition du bien, compte tenu de ses caractéristiques techniques et de l’utilisation que l’entreprise entend en faire ; cette règle s’applique aux biens non décomposés, ainsi qu’aux éléments constitutifs d’un bien décomposé (structure et composants),
- :- au plan fiscal, les amortissements déductibles sont les amortissements réellement effectués par l’entreprise dans la limite de ceux généralement admis d’après les usages de chaque nature d’industrie, de commerce ou d’exploitation (par exemple, 5 % pour les bâtiments industriels, 10 à 20 % pour l’outillage) ; l’amortissement linéaire, dans le cadre duquel l’annuité d’amortissement est constante, fait figure de droit commun ; le point de départ de l’amortissement est, en principe, la date de mise en service (date de livraison pour un bien acheté, date d’achèvement pour un bien produit par l’entreprise).

C – L’amortissement doit être comptabilisé

Les entreprises doivent obligatoirement enregistrer dans leurs écritures comptables les amortissements. Cette obligation découle tant du Plan comptable général que de la législation fiscale.

Il découle de ce principe que la déduction fiscale d’un amortissement est, dans un premier temps, subordonnée à son enregistrement comptable. Le montant de l’amortissement fiscalement déductible est, ensuite, apprécié au regard des seules règles fiscales qui peuvent différer des règles comptables. Deux situations peuvent, alors, se présenter.

a / **Concordance des règles comptables et fiscales** : l’amortissement comptabilisé correspond à l’amortissement fiscalement déductible ; aucun ajustement comptable ou extra-comptable ne doit donc être effectué.

b / **Discordance entre les règles comptables et fiscales** : c’est, notamment, le cas lorsque la base amortissable comptable est différente de la base amortissable fiscale ou lorsque la durée réelle d’utilisation (règle comptable) est différente de la durée d’usage (règle fiscale) ; deux cas de figure peuvent se présenter :

- l’amortissement fiscal est inférieur à l’amortissement comptable : il existe un excédent d’amortissement comptable qui n’est pas déductible fiscalement ; celui-ci doit, alors, être réintégré extracomptablement au tableau n° 2058 A de la liasse fiscale,
- l’amortissement fiscal est supérieur à l’amortissement comptable : il existe une insuffisance d’amortissement ; cet ajustement doit, ici, être opéré de manière comptable par l’enregistrement d’un amortissement dit dérogatoire ; l’amortissement fiscalement déduit est donc égal à la somme de l’amortissement comptable et de l’amortissement dérogatoire ; par la suite, lorsque le bien est totalement amorti fiscalement, la totalité de l’amortissement comptable devient, de fait, excédentaire du point de vue fiscal de sorte que cette dotation comptable doit être neutralisée par une reprise d’égal montant de l’amortissement dérogatoire ; au terme du plan d’amortissement comptable, la provision pour amortissement dérogatoire est, ainsi, totalement apurée.
- =

D – Un amortissement minimal doit obligatoirement être enregistré

Aux termes de l'article 39 B du CGI, « à la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. A défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée. » Cet article oblige donc les entreprises à constater un amortissement minimal.

a / Définition de l'obligation :

- champ d'application : cette règle concerne toutes les entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC et imposées selon un régime réel ; elle s'applique élément amortissable par élément amortissable ou composant par composant en cas de décomposition du bien,
- contenu de l'obligation : le respect de l'obligation est apprécié au regard des amortissements cumulés afférents à chaque bien, y compris les amortissements dérogatoires ; cette règle n'oblige donc pas les entreprises à pratiquer, à la clôture de chaque exercice, un amortissement égal à l'annuité linéaire, mais à faire en sorte que la masse globale des amortissements (comptables et dérogatoires) comptabilisés à une date déterminée pour chaque élément soit au moins égale à la somme théorique des annuités linéaires,
- portée pratique : cette règle vise, principalement, les immobilisations comprises à tort dans les frais généraux ; en pareille hypothèse, la déduction des amortissements non comptabilisés est refusée jusqu'à la reprise de l'immobilisation à l'actif.

b / Conséquences du non-respect de l'obligation : les règles varient selon que l'amortissement a été régulièrement ou irrégulièrement différé :

- amortissements régulièrement différés : cette hypothèse concerne les biens dont les annuités d'amortissement sont supérieures à un moment donné à celles du mode linéaire (essentiellement les biens amortis selon le mode dégressif) ; ici, les entreprises peuvent, sans contrevenir à l'article 39 B, différer la fraction de l'annuité excédant l'annuité linéaire,
- amortissements irrégulièrement différés : il s'agit de l'hypothèse où l'ensemble des amortissements cumulés s'avère inférieur au montant des amortissements linéaires ; ici, l'entreprise perd, en principe, définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été, ainsi, différée ; en cas de comptabilisation ultérieure, elle devra procéder à une réintégration extracomptable au tableau n° 2058A ; des mesures de tolérance permettent, cependant, de limiter l'application de cette règle aux cas manifestement abusifs (manquement exclusif de bonne foi, erreurs graves ou répétées).

E – Les obligations déclaratives

Les entreprises doivent joindre à leur déclaration de résultat un relevé des amortissements. Il s'agit du tableau n° 2055 de la liasse fiscale pour les entreprises qui relèvent du régime du bénéfice réel et du tableau n° 2033 C pour les entreprises relevant du régime simplifié.

Le défaut de production du tableau des amortissements ou les omissions sur ce tableau ne font pas obstacle à la déduction des amortissements, mais l'entreprise défailante est passible des amendes fixes et par document prévues à l'article 1729 B du CGI.

II – LES REGLES SPECIFIQUES EN MATIERE D'AMORTISSEMENT

Le droit fiscal prévoit des modes d'amortissements particuliers : l'on peut citer le système d'amortissement dégressif (A) ou les dispositifs d'amortissements exceptionnels (B). Certains biens voient même la déductibilité des amortissements dont ils sont l'objet être fiscalement limitée ou exclue (C).

A - L'amortissement dégressif

Prévu par l'article 39 A du CGI, le système d'amortissement dégressif est un mode d'amortissement facultatif qui incite les entreprises à investir en leurs permettant de pratiquer des annuités décroissantes. Il se justifie, notamment, pour des biens qui se déprécient rapidement en début de période, comme les camions.

a / Champ d'application :

- entreprises concernées : entreprises industrielles ou commerciales soumises à un régime réel d'imposition,
- biens concernés : les équipements pouvant être amortis selon le mode dégressif doivent :
 - o être acquis à l'état neuf,
 - o avoir une durée d'usage de 3 ans au moins,
 - o entrer dans l'une des catégories de biens visées à l'article 22 de l'Annexe II du CGI ou de l'article 33 A 2 du même texte qui listent essentiellement des équipements mobiliers : matériels utilisés dans les opérations industrielles de fabrication, de transformation et de transport, matériels de manutention, installations productives de vapeur, de chaleur ou d'énergie, installations de sécurité, camions d'une charge utile supérieure à deux tonnes, ... ;

b / Calcul : l'annuité d'amortissement se calcule en multipliant le prix initial puis, à partir du deuxième exercice, la valeur résiduelle de l'immobilisation (c'est-à-dire la valeur d'origine moins les annuités d'amortissement précédentes) par un taux constant égal au produit du taux linéaire par un coefficient qui varie selon la durée d'usage du bien visé ; comme la valeur résiduelle diminue chaque exercice, les annuités sont nécessairement dégressives.

c / Comptabilisation : le mode d'amortissement dégressif est un dispositif purement fiscal ; dès lors, la fraction de l'amortissement dégressif qui excède l'amortissement comptable doit être comptabilisée en amortissement dérogatoire.

B - Les amortissements exceptionnels

Pour favoriser le développement de certains investissements, ont été mis en place des dispositifs d'amortissements exceptionnels prenant la forme d'un amortissement massif dès l'année de réalisation de l'investissement ou de déductions exceptionnelles sans lien avec une dépréciation particulière. Ces amortissements exorbitants du droit commun doivent être constatés en comptabilité au moyen d'un amortissement dérogatoire.

Ces dispositifs répondent à diverses finalités, dont notamment :

- des finalités économiques :
 - o investissements par des entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés dans les PME innovantes réalisés entre le 03/09/2016 et le 03/09/2026 (amortissement sur 5 ans),
 - o déduction en faveur de l'investissement productif : déduction par les entreprises relevant d'un régime réel d'imposition d'une somme égale à 40 % de la valeur d'origine de certains biens d'équipement acquis ou fabriqués entre le 15/04/2015 et le 14/04/2017,
- des finalités technologiques :
 - o imprimantes 3 D acquises ou créées entre le 01/10/2015 et le 31/12/2017 par les entreprises répondant à la qualification de PME communautaires (amortissement sur 24 mois),
 - o déduction par les entreprises relevant d'un régime réel d'imposition et qualifiables de PME communautaires d'une somme égale à 40 % de la valeur d'origine de certains biens liés à la robotique et au numérique acquis à l'état neuf ou fabriqués entre le 01/01/2019 et le 31/12/2020,
- des finalités environnementales :
 - o matériels destinés à économiser l'énergie,
 - o déduction applicable aux véhicules électriques et véhicules peu polluants,
 - o immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles ou à la lutte contre les pollutions atmosphériques.

C - L'exclusion ou la limitation de la déduction fiscale des amortissements

Certains amortissements, obligatoirement et régulièrement pratiqués sur le plan comptable, ne peuvent être déduits du résultat fiscal, soit totalement, soit partiellement, en raison d'une interdiction expresse de la loi fiscale (article 39 - 4 du CGI). En pareille hypothèse, l'amortissement non déductible ou la part d'amortissement non déductible doit être réintégré au tableau n° 2058 A.

a / **Exclusion visant les amortissements afférents à des biens somptuaires**, tels que les résidences de plaisance ou d'agrément, les pavillons de chasse, les yachts et bateaux de plaisance qui sont inscrits à l'actif du bilan des entreprises ; il est, cependant, dérogé à cette règle si les biens sont nécessaires à l'activité de l'entreprise en raison de son objet ou s'ils présentent un caractère social ou s'ils lui servent d'adresse ou de siège ou font partie intégrante d'un établissement de production et servent à l'accueil de la clientèle.

b / **Exclusion partielle visant les véhicules de tourisme** : non déductibilité de l'amortissement se rapportant à la fraction de leur prix d'acquisition, TVA et frais inclus, qui dépasse un plafond ; il est fait exception à cette règle dans le cas où le bien est strictement nécessaire à l'activité de l'entreprise (exploitants de taxis ou auto-écoles, par exemple).