

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-BIC-AMT-20-30-40-20120912

Date de publication : 12/09/2012

**BIC - Amortissements – Régime des amortissements exceptionnels -  
Immobilisations acquises ou créées au moyen de certaines primes  
d'équipement**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Amortissements

Titre 2 : Régimes d'amortissement

Chapitre 3 : Amortissements exceptionnels

Section 4 : Immobilisations acquises ou créées au moyen de certaines primes d'équipement

**Sommaire :**

I. Champ d'application

A. Aides à prendre en considération

B. Date d'attribution des aides

II. Règles de calcul et de déduction du suramortissement

A. Règles de calcul du suramortissement

1. Détermination du supplément de base amortissable

2. Modalités de calcul du suramortissement

B. Imputation du suramortissement sur le résultat imposable

**1**

L'article 39 quinquies FA du [code général des impôts \(CGI\)](#) prévoit que les entreprises qui ont acquis ou créés des immobilisations au moyen de certaines primes d'équipement peuvent, pour la détermination de leur bénéfice comptable, majorer la base de calcul de l'amortissement de ces immobilisations de la moitié du montant de la prime.

Initialement prévu par l'[article 2 de la loi n° 79-525 du 3 juillet 1979](#), ce dispositif temporaire a été reconduit, en dernier lieu, par l'[article 81 de la loi n° 2002-1575 du 30 décembre 2002](#) pour les primes accordées avant le 1er janvier 2006.

Les modalités d'application de cette mesure ont été précisées par l'article 9 du [décret n° 79-866 du 4 octobre 1979](#) (art. 32 C de l'annexe II au CGI).

**10**

L'amortissement supplémentaire ainsi institué, également désigné ci-après sous le nom de « suramortissement », n'a pas pour objet de compenser la dépréciation des immobilisations auxquelles il se rapporte. Il se distingue donc de l'amortissement industriel et s'analyse en une déduction fiscale particulière en ce sens que l'avantage qu'il comporte résulte non pas de la déduction accélérée du prix de revient de l'immobilisation amortissable, mais de l'imputation sur le résultat imposable d'un amortissement total supérieur à la valeur d'origine du bien considéré.

20

Il conviendra de se rapporter, en ce qui concerne les subventions imposables, aux précisions données dans le [BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20](#).

30

Il conviendra de se reporter, en ce qui concerne les plus-values, aux précisions données dans la [division plus ou moins- values](#).

En cas de cession des immobilisations primées avant la fin de leur période d'amortissement, la fraction des primes y afférentes non encore rapportée aux bases de l'impôt doit être retranchée de la valeur nette comptable de ces immobilisations pour la détermination des plus-values ou moins-values de cession. Pour l'application du régime des plus-values et des moins-values à court terme, les soldes des primes venant en diminution de la valeur nette comptable des éléments cédés sont assimilés à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt.

## I. Champ d'application

40

Le champ d'application du suramortissement est défini en fonction non pas de la nature des immobilisations mais de la spécificité des aides publiques qui ont contribué à leur financement ainsi que de la date à laquelle ces aides ont été accordées.

### A. Aides à prendre en considération

---

50

L'amortissement supplémentaire est applicable aux immobilisations acquises ou créées à l'aide de certaines primes expressément mentionnées à l'[article 39 quinquies FA du CGI](#). Ces aides tendent à favoriser des activités industrielles ou artisanales régionales ou locales, les activités de recherche ainsi que l'amélioration des structures de transformation et de commercialisation des produits agricoles et alimentaires.

Il s'agit des primes suivantes :

- prime de développement régional instituée par le [décret n° 76-325 du 14 avril 1976](#) modifié par le [décret n° 76-792 du 24 août 1976](#) remplacée à compter de la publication de l'[article 23-VI de la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982](#) par la prime d'aménagement du territoire destinée à la promotion d'activités dans certaines zones du territoire national qui a été instituée par le [décret n° 82-379 du 6 mai 1982](#) ;
- prime d'équipement dans les départements d'outre-mer résultant du [décret n° 61-623 du 17 juin 1961](#) modifié par le [décret n° 76-925 du 12 octobre 1976](#) ;
- prime de développement artisanal instituée par le [décret n° 76-329 du 14 avril 1976](#), le [décret n° 78-1144 du 6 décembre 1978](#) et le [décret n° 79-207 du 9 mars 1979](#) ;

- prime d'installation artisanale en milieu rural et en zone urbaine nouvelle ou rénovée instituée par le [décret n° 79-215 du 15 mars 1979](#) ;

- prime d'orientation en faveur des opérations de création, d'extension, de regroupement ou de modernisation des entreprises de stockage, de transformation et de commercialisation des produits agricoles et alimentaires instituée par le [décret n° 78-806 du 1er août 1978](#).

60

Cas particulier. - Subventions du FEOGA

Le FEOGA (Fonds européen d'orientation et de garantie agricole) peut accorder des subventions aux programmes d'investissement des industries agro-alimentaires qui bénéficient déjà d'aides nationales (primes d'orientation agricole, subvention à la coopération, prêts bonifiés du crédit agricole, prime de développement régional).

Le ministère de l'Agriculture a défini, à cet égard, une procédure commune d'instruction des dossiers de demande d'aides nationales et d'aides communautaires.

Lors de la transmission des dossiers au FEOGA, la France garantit, en cas de rejet de la demande d'aide communautaire, un complément d'aide nationale sous la forme d'une prime d'orientation agricole.

Ce complément de prime ouvre droit au suramortissement dans les mêmes conditions que la prime initialement accordée.

En revanche, la majoration de la base amortissable ne peut être calculée sur les aides accordées par le FEOGA, car celles-ci ne sont pas visées par l'[article 39 quinquies FA du CGI](#).

## **B. Date d'attribution des aides**

---

70

Pour ouvrir droit au suramortissement, les aides ci-dessus énumérées doivent avoir été accordées avant le 1er janvier 2006. .

La date à retenir pour apprécier si une prime a ou non été accordée au cours de cette période, est la date de la décision d'attribution par l'autorité compétente et non celle du versement à l'entreprise des sommes correspondantes.

La date d'attribution de l'éventuel complément de prime d'orientation agricole accordée en cas de rejet d'une demande d'aide communautaire est celle de la décision du ministre de l'agriculture garantissant cette aide minimale.

La date d'attribution de la prime est la seule condition de délai mise à l'application du suramortissement. Sous réserve qu'elles aient bien été comprises dans le programme d'investissement ayant donné lieu à prime, les immobilisations ainsi financées peuvent donc bénéficier de cet avantage, même si leur date de création ou d'acquisition se trouve plus ou moins fortement décalée par rapport à celle de l'attribution de la prime.

## **II. Règles de calcul et de déduction du suramortissement**

### **A. Règles de calcul du suramortissement**

---

Il convient de déterminer, d'une part, la base à laquelle le suramortissement est applicable et, d'autre part, d'en préciser les modalités de calcul.

## 1. Détermination du supplément de base amortissable

---

80

Conformément à l'[article 39 quinquies FA du CGI](#), la base de calcul de l'amortissement des immobilisations acquises ou créées au moyen des primes énumérées ci-dessus est majorée de la moitié du montant de ces primes.

Pour le calcul de cette majoration, dans l'hypothèse où l'aide consentie subventionne concurremment et de façon différenciée des immobilisations amortissables et des immobilisations non amortissables, les primes doivent être considérées comme affectées en priorité au financement des immobilisations amortissables. Par suite, dans une telle hypothèse, le supplément de valeur amortissable est déterminé sur la base de la totalité de la prime lorsque son montant n'excède pas la valeur des immobilisations amortissables. Dans le cas contraire, le montant de la prime qui excède la valeur des immobilisations amortissables étant réputé avoir financé des immobilisations non amortissables, il ne peut donc y avoir suramortissement à concurrence de la moitié de cet excédent.

Bien entendu, si la décision d'attribution de la prime répartit elle-même l'aide entre les immobilisations amortissables et les immobilisations non amortissables, il convient de s'en tenir à cette répartition, la règle précédemment mentionnée ne trouvant à s'appliquer qu'au cas où l'autorité compétente a pris une décision globale ne distinguant pas entre les diverses catégories d'immobilisations subventionnées.

La moitié du montant des primes considérées comme affectées aux immobilisations amortissables exprime la base globale du suramortissement. En vue d'éviter toute distorsion pouvant résulter d'une éventuelle disparité des régimes d'amortissement qui leur sont applicables, cette base doit, conformément aux dispositions de l'[article 32 C de l'annexe II au CGI](#), être répartie entre les immobilisations proportionnellement à la valeur d'origine de chacune d'elles.

**Remarque :** L'augmentation de la base de calcul de l'amortissement ne modifie pas la valeur brute pour laquelle les immobilisations doivent être inscrites à l'actif du bilan.

La valeur d'origine s'entend normalement de celle qui est définie à l'[article 38 quinquies de l'annexe III au CGI](#).

Toutefois, à titre de règle pratique, la répartition du supplément de base entre les diverses immobilisations pourra également être effectuée par les entreprises d'après les valeurs attribuées aux biens en cause dans le programme d'investissement objet des subventions.

Il est observé que dans l'éventualité où un même programme d'investissement serait financé par plusieurs des subventions énumérées par la loi, les règles qui viennent d'être exposées (détermination du montant des primes affectées aux immobilisations amortissables, calcul et répartition de la majoration de base) devraient être effectuées non pas séparément pour chaque prime, mais globalement d'après le montant total de celles-ci.

**Exemple :** Soit un programme d'investissement comprenant l'acquisition d'un terrain, d'une construction et de divers matériels pour les valeurs suivantes :

Terrain 6 000 € non amortissable ;

Construction 40 000 € amortissable en 40 ans (linéaire) ;

Matériels :

- A 20 000 € amortissable en 10 ans (dégressif) ;
- B 11 000 € amortissable en 8 ans (dégressif) ;
- C 9 000 € amortissable en 5 ans (exceptionnel).

Total : 86 000 €

Pour la réalisation de ce programme, l'entreprise a bénéficié de deux primes dont le montant total s'élève à 20 000 € et dont la répartition entre les terrains, la construction et les machines n'a pas été précisée par la décision d'attribution. Ce montant étant inférieur à la valeur d'ensemble des biens amortissables (80 000 €) les deux primes peuvent être considérées comme entièrement affectées au financement de ces biens.

Le supplément de base amortissable est, par suite, égal à la moitié de la subvention globale soit 10 000 €. La répartition de cette somme selon la règle proportionnelle est la suivante :

Construction :  $(10\,000 \times 40\,000) / 80\,000 = 5\,000$

Matériel A :  $(10\,000 \times 20\,000) / 80\,000 = 2\,500$

Matériel B :  $(10\,000 \times 11\,000) / 80\,000 = 1\,375$

Matériel C :  $(10\,000 \times 9\,000) / 80\,000 = 1\,125$

total : 10 000 €

Les différentes immobilisations pourront ainsi être amorties selon le régime et la durée d'utilisation qui leur sont propres à hauteur respectivement de 45 000 €, 22 500 €, 12 375 € et 10 125 €.

## 90

Remise en cause des subventions.

En cas d'annulation pour quelque cause que ce soit des primes attribuées, les suppléments de base d'amortissement précédemment constitués sont eux-mêmes annulés.

Si les primes sont seulement réduites, la réduction est considérée, à défaut de stipulation contraire, comme portant en priorité sur la partie des primes réputées affectées aux immobilisations non amortissables en vertu de la règle énoncée ci-dessus (**cf. §80**) . L'excédent éventuel de la réduction est réparti entre les immobilisations amortissables proportionnellement à leur valeur d'origine.

La base du suramortissement de chacune de ces immobilisations est ensuite diminuée de la moitié de la réduction de la prime qui lui est affectée.

## 2. Modalités de calcul du suramortissement

---

## 100

L'amortissement supplémentaire accordé aux biens d'équipement primés est calculé selon le régime d'amortissement normalement applicable aux immobilisations auxquelles il se rapporte. Il peut donc, selon le cas, être déterminé selon un système d'amortissement linéaire, dégressif ou exceptionnel.

Il s'ensuit que la date à retenir comme point de départ du suramortissement d'un bien est la date à compter de laquelle l'entreprise calcule pour ce bien l'amortissement normal. Il conviendra donc, pour chaque immobilisation primée, de se référer, pour le calcul du suramortissement, aux règles de droit commun relatives aux dates retenues comme point de départ de l'amortissement dégressif ou

linéaire.

Dans le cas où l'immobilisation primée a été acquise ou créée en cours d'exercice, le prorata temporis appliqué à l'annuité d'amortissement est appliqué également à l'annuité de suramortissement.

Lorsque la notification de la décision d'attribution de la prime intervient postérieurement à l'exercice au titre duquel l'entreprise a commencé à amortir les immobilisations primées, l'entreprise procède à une régularisation en déduisant des résultats de l'exercice en cours à la date de la notification une somme correspondant au suramortissement auquel elle a droit pour la période écoulée entre le point de départ de l'amortissement des immobilisations primées et la clôture du même exercice.

**Exemple :** L'exercice de l'entreprise correspond à l'année civile.

Dépôt de la demande de prime : 1er mars N.

Cette demande concerne une immobilisation amortissable en cinq ans selon le mode linéaire et dont la valeur est de 15 000 €.

Point de départ de l'amortissement (correspondant à la mise en service du bien) : 1er juillet N.

Date de la décision d'attribution de la prime : 1er décembre N.

Date de la notification à l'entreprise : 1er mars N+1.

Montant de la prime : 2 500 €.

Au titre de l'exercice clos le 31 décembre N+1, l'entreprise calcule le suramortissement auquel elle a droit de la manière suivante :

Le bien étant amortissable en cinq ans selon le mode linéaire, le montant du suramortissement est, pour chaque année, de :  $(2\,500 \times 50\%) / 5 = 250$

L'immobilisation a été mise en service le 1er juillet N. L'annuité d'amortissement déduite des résultats de l'exercice clos le 31 décembre N est donc de :  $(15\,000 \times 50\%) / 5 = 1\,500$

Le suramortissement auquel l'attribution de la prime ouvre droit pour N au titre de cette immobilisation est de :  $250 \times 50\% = 125$

L'entreprise peut donc déduire des résultats de son exercice clos le 31 décembre N+1, une somme égale à :

125 : régularisation du suramortissement pour l'année N ;

+ 250 : suramortissement pour l'exercice en cours lorsque la notification de la décision d'attribution est intervenue.

Total : 375 €

L'entreprise déduira de ses résultats imposables une somme respectivement égale à 250 € pour chacun des exercices clos le 31 décembre des années N+2, N+3 et N+4 et à 125 € pour l'exercice clos le 31 décembre N+5 puisque la période d'amortissement de l'immobilisation s'achève le 30 juin N+5.

## **B. Imputation du suramortissement sur le résultat imposable**

Le suramortissement se distingue de l'amortissement technique dès lors qu'il n'est pas réellement pratiqué par l'entreprise en comptabilité. Les conséquences suivantes en découlent :

L'imputation du suramortissement en vue de la détermination du résultat fiscal est opérée de manière extra-comptable. La déduction du suramortissement doit donc apparaître :

- pour les entreprises soumises au régime du bénéfice réel, à la [ligne XD du tableau n° 2058-A \(C.E.R.F.A. n° 10951\)](#);
- pour les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition, à la ligne 350 du cadre B de l'[annexe 2033 B \(C.E.R.F.A. n° 10957\)](#).

Dans l'un et l'autre cas, l'entreprise doit joindre à l'appui de sa déclaration de résultats le détail du calcul du suramortissement imputé sur les résultats de l'exercice.

## 120

En cas d'annulation ou de réduction de la prime, l'amortissement afférent aux suppléments de base qui doivent être corrélativement annulés et qui a été précédemment déduit de l'assiette de l'impôt est rapporté extra-comptablement au résultat de l'exercice au cours duquel est intervenue la décision d'annulation ou de réduction (le détail de cette réintégration doit également être joint à la déclaration de résultats).

## 130

En ce qui concerne les subventions imposables, il conviendra de se rapporter aux précisions données dans le [BIC-PDSTK-10-30-10-20](#).

## 140

Le suramortissement constitue une charge normale de l'exercice et est donc soumis, en tant que tel, aux conditions de report des déficits ordinaires telles qu'elles résultent du [3ème alinéa du I de l'article 209 du CGI](#).