RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-AMT-10-40-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 16/12/2013

BIC - Amortissements – Règles de déduction – Durée et taux d'amortissement - Durée normale d'utilisation des biens amortissables

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Amortissements
Titre 1 : Règles de déduction
Chapitre 4 : Durée et taux d'amortissement
Section 1 : Durée normale d'utilisation des biens amortissables

Sommaire :

I. Conséquences des nouvelles normes comptables sur les durées d'amortissement de biens non décomposés
A. La nouvelle règle comptable
B. Le maintien de la durée d'usage servant de référence fiscale
1. Cas où la durée d'utilisation comptable est plus longue que la durée d'usage de référence
2. Cas où la durée d'utilisation comptable est plus courte que la durée d'usage de référence
C. Mesure de simplification en faveur des petites et moyennes entreprises (PME)
II. Conséquences de la décomposition sur la durée d'amortissement de l'immobilisation
A. Durée d'amortissement des composants
1. Les composants identifiés à l'origine
2. Conséquences de l'identification de composants en cours de vie
B. Conséquences de la décomposition sur la durée d'amortissement de la structure
1. Notion d'immeubles de placement
a. Nature des biens immobiliers
b. Destination des biens immobiliers
c. Exclusion des immeubles loués entre entreprises liées
2. Traitement fiscal
III. Usages professionnels

1

Sur le plan comptable, il résulte du 3 de l'article 322-1 du plan comptable général (PCG) que l'amortissement d'un actif est la répartition de son montant amortissable, c'est-à-dire de sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle, en fonction de son utilisation, étant précisé que le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus

de l'actif par l'entité.

Cette nouvelle définition des modalités d'amortissement comptable des actifs emporte des conséquences sur la durée d'amortissement.

I. Conséquences des nouvelles normes comptables sur les durées d'amortissement de biens non décomposés

A. La nouvelle règle comptable

10

En application du 1 de l'article 322 du PCG, l'amortissement d'un actif est la répartition systématique du montant amortissable en fonction de son utilisation. La notion d'utilisation est la même que celle mise en œuvre pour la détermination du caractère amortissable des immobilisations, ainsi que pour la définition des composants. Elle est par conséquent propre à chaque entreprise, et dépend notamment des caractéristiques de l'entreprise et de l'utilisation qui sera faite de l'élément. Ainsi, lorsque l'actif acquis est destiné à être cédé, la durée d'utilisation et donc d'amortissement comptable s'achèvent à la date de cession envisagée.

Par conséquent, la durée retenue sur le plan comptable pour déterminer le taux de l'amortissement n'est plus déterminée en fonction de la durée normale d'utilisation correspondant le plus souvent à la durée d'usage, mais de la durée réelle d'utilisation d'un actif par l'entreprise.

B. Le maintien de la durée d'usage servant de référence fiscale

20

Conformément aux dispositions du 2° du 1 de l'article 39 du code général des impôts (CGI), les amortissements déductibles fiscalement sont les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation. Le taux de l'amortissement fiscal admis en déduction continue à être déterminé par référence aux précisions données dans la ***BOI-BIC-AMT-10-40-20*** et ***BOI-BIC-AMT-20-40-60***. La durée normale d'utilisation déterminée conformément au 2° du 1 de l'article 39 du CGI doit être retenue pour la détermination du bénéfice imposable quelle que soit la durée réelle d'utilisation du bien.

Dans ces conditions, les durées d'amortissement ne sont pas nécessairement identiques sur le plan comptable et sur le plan fiscal.

Deux situations doivent désormais être distinguées.

1. Cas où la durée d'utilisation comptable est plus longue que la durée d'usage de référence

30

Lorsque la durée d'utilisation comptable est plus longue que la durée d'usage de référence, il en résulte un amortissement comptable inférieur à l'amortissement déductible fiscalement.

Cette situation devrait être la plus fréquente, les durées résultant des usages étant généralement inférieures aux durées réelles d'utilisation.

Dans ce cas, les entreprises doivent en principe recourir à une dotation complémentaire à l'amortissement dérogatoire afin de se conformer à la règle de l'amortissement minimal prévue à l'article 39 B du CGI. En effet, il est rappelé qu'en application de l'article 39 B du CGI, 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 système linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. Cette règle demeure inchangée (cf. ***BOI-BIC-AMT-10-50-30***), le respect de la règle de l'amortissement minimal devant seulement être apprécié en tenant compte des amortissements dérogatoires.

Il sera toutefois admis que les entreprises qui retiendraient une durée réelle d'amortissement plus longue que la durée d'usage applicable ne soient pas pénalisées par l'application des dispositions de l'article 39 B du CGI, sauf cas manifestement abusif. L'amortissement fiscalement différé pourra donc être déduit au fur et à mesure de l'amortissement comptable. Cette durée réelle d'amortissement doit être en principe équivalente à celle retenue dans les comptes consolidés pour les entreprises établissant de tels comptes.

2. Cas où la durée d'utilisation comptable est plus courte que la durée d'usage de référence

40

Lorsque la durée d'utilisation comptable est plus courte que la durée d'usage de référence, il en résulte un amortissement comptable supérieur à l'amortissement déductible fiscalement.

Cette situation devrait en pratique concerner principalement les biens dont la cession est envisagée à court terme et pour lesquels la prise en compte de la valeur résiduelle dans la diminution de la base amortissable ne compense pas le raccourcissement de cette durée ; elle pourrait également concerner les biens faisant l'objet de crédit-bail mobilier et immobilier, de location avec option d'achat ou bien encore les opérations de location-financement.

Dans ce cas, les entreprises doivent procéder à la réintégration extra-comptable de la fraction de l'amortissement comptable qui excède le montant de l'amortissement fiscalement déductible. Cette fraction de l'amortissement comptable ainsi reportée du point de vue fiscal sera admise en déduction lors de la cession ou de la mise au rebut de l'immobilisation, ou extra-comptablement de manière linéaire sur la durée résiduelle d'usage.

Il est rappelé que les entreprises peuvent, toutefois, retenir des durées d'amortissement inférieures à la durée d'usage de référence à la condition de justifier de circonstances particulières, l'administration s'abstenant de remettre en cause les durées retenues en raison de ces circonstances particulières lorsqu'elles ne s'écartent pas de plus de 20 % des usages professionnels (cf **III-§*240***).

50

Cas particulier des amortissements visés par une disposition fiscale expresse prévoyant leur non-déductibilité :

Exemple : Soit une entreprise ayant renouvelé une partie de sa flotte de véhicules particuliers (15 véhicules) le 1er janvier N auprès d'un constructeur. Par voie de contrat conclu avec ce fournisseur, il est prévu que les véhicules soient repris par le constructeur au terme de deux ans pour une valeur équivalente à 55 % de la valeur brute. La valeur brute totale est de 375 000 €. La date de clôture de l'entreprise est fixée au 31 décembre.

Compte tenu de la reprise des véhicules par le constructeur au terme de deux ans, l'entreprise amortira les véhicules en cause sur une durée de deux ans à hauteur de 45 % de leur valeur, soit chaque année une dotation globale de 84 375 €.

Sur le plan fiscal, eu égard aux usages (4 ans), la dotation annuelle pour l'ensemble des véhicules est égale à 93 750 €, plafonnée à 68 625 € en application des dispositions du 4 de l'article 39 du CGI.

Le différentiel entre la dotation comptable et fiscale, soit 9 375 € (93 750 – 84 375), doit être comptabilisé en amortissements dérogatoires quand bien même une fraction n'est pas déductible. A défaut, les dispositions de l'article 39 B du CGI seront opposées à l'entreprise.

C. Mesure de simplification en faveur des petites et moyennes entreprises (PME)

60

Dans son avis n° 2005-D du 1er juin 2005, le comité d'urgence du comité national de la comptabilité (CNC) a proposé une mesure de simplification destinée à permettre à certaines entreprises qui ne dépassent pas certains seuils de pratiquer dans les comptes individuels l'amortissement des immobilisations non décomposables à l'origine sur leurs durées d'usage, sans rechercher leurs durées d'utilisation.

Il est précisé par ailleurs que l'impact de cette mesure demeure strictement cantonné au domaine comptable, dans la mesure où, du point de vue fiscal, la durée d'usage sera en tout état de cause applicable aux immobilisations non décomposées. La simplification aurait donc pour principal effet d'éviter aux entreprises concernées la comptabilisation d'un amortissement dérogatoire à raison de la durée pour les immobilisations non décomposées.

II. Conséquences de la décomposition sur la durée d'amortissement de l'immobilisation

70

La définition des composants implique que ceux-ci aient une durée réelle d'utilisation différente de celle de l'immobilisation corporelle à laquelle ils se rattachent. En outre, un plan d'amortissement distinct doit être établi pour chacun des composants identifiés (CGI, Ann. II, art. 15 bis). Il en va de même, en conséquence, pour la structure qui est constituée de l'élément restant de l'immobilisation après décomposition.

A. Durée d'amortissement des composants

1. Les composants identifiés à l'origine

80

Conformément au 2° du 1 de l'article 39 du CGI, la durée d'amortissement des éléments amortissables correspondant à leur durée normale d'utilisation doit être déterminée d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation compte tenu, le cas échéant, des circonstances particulières pouvant influer sur cette durée (cf. **III-§*240***). Les éléments décomposés n'échappent pas à cette disposition et doivent par conséquent être amortis suivant la durée normale d'utilisation fixée d'après les usages.

Le Conseil d'État a jugé que la notion d'usage doit s'entendre comme les pratiques qui, en raison 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 pour le bien à amortir (CE, req nos 46415, 50774, 80363 et 80365, en date du 11 mars 1988,).

Or, la durée d'usage n'est généralement connue que pour les immobilisations corporelles prises dans leur ensemble, et non pour des fractions d'entre elles.

En l'absence d'usage identifié pour des éléments constitutifs de composants, la durée d'amortissement retenue sur le plan fiscal pour ces éléments doit correspondre à la durée normale d'utilisation du bien apprécié individuellement, conformément au principe dégagé par la jurisprudence en ce qui concerne des biens pour lesquels aucun usage n'est référencé compte tenu de leur caractère innovant. En d'autres termes, en l'absence d'usage, la durée normale d'utilisation pour les composants correspond à la durée de vie de l'élément (notamment CE, 25 novembre 1981, n°11383 et CE, 18 mai 2005, n°261623, 10e et 9e s.-s., et n° 261794, 10e et 9e s.-s.,).

En pratique, la durée d'amortissement des composants devrait correspondre à la durée à courir jusqu'à son remplacement.

Cette durée normale d'utilisation devrait correspondre dans la plupart des cas à la durée comptable. Toutefois, l'attention est appelée sur le fait que la durée normale d'utilisation d'un composant peut, dans certaines situations, ne pas correspondre nécessairement à la durée qui sera effectivement utilisée en matière comptable. En effet, il ne sera pas tenu compte, du point de vue fiscal, de la politique de cession de l'entreprise, qui n'implique pas en tant que telle une usure ou une obsolescence accélérée de l'immobilisation. Les seuls critères pouvant justifier d'une réduction de la durée normale d'utilisation demeurent ceux relatifs aux conditions particulières d'exploitation des immobilisations, en continuité avec la jurisprudence rendue relative aux dispositions du 2° du 1 de l'article 39 du CGI.

Dans le cas où des usages seraient déjà identifiés pour certains composants, il convient bien entendu de se référer à ceux-ci pour déterminer la durée fiscale d'amortissement des composants concernés, conformément aux dispositions combinées du 2° du 1 de l'article 39 du CGI et de l'article 39 B du CGI . Tel est le cas des éléments correspondant aux installations et agencements qui pouvaient déjà faire l'objet d'un amortissement séparé par rapport aux constructions et pour lesquels une durée d'amortissement entre 10 ans à 20 ans est généralement admise.

Par ailleurs, dans le cas où la durée normale d'utilisation du premier composant identifié à l'origine, c'est-à-dire avant le premier remplacement du composant d'origine ou lors de la première application de la méthode par composants, ou à la suite d'un accident serait supérieure à la durée d'usage de la structure (cf. **II-B-§*130***), il sera admis que ce composant puisse être amorti sur la durée d'usage, le cas échéant résiduelle, de la structure, et non sur sa durée propre d'utilisation. Cette différence entre la durée d'amortissement fiscale et la durée comptable sera constatée par voie d'amortissements dérogatoires.

90

Exemple : Soit une immobilisation dont la durée réelle d'utilisation est estimée à 20 ans, mais dont la durée d'usage admise pour le calcul de l'amortissement fiscal est de 10 ans.

Un composant est identifié, par référence à sa durée d'utilisation qui est de 15 ans et est donc inférieure à la durée d'utilisation de la structure. Comptablement, ce composant est amorti sur la durée de 15 ans. Du point de vue fiscal, il est admis qu'il puisse être amorti sur la même durée d'usage que l'immobilisation prise dans son ensemble, soit 10 ans.

Lors du renouvellement du composant d'origine, trois situations doivent être distinguées :

- le composant doit à nouveau être remplacé avant la fin de la période d'amortissement fiscal de la structure ; dans ce cas, le nouvel élément inscrit à l'actif (le coût de remplacement) doit être amorti sur la durée normale d'utilisation du composant d'origine, sauf changement des conditions d'utilisation ;

- plus aucun remplacement du composant ne doit intervenir, ce nouvel élément inscrit à l'actif est amorti sur la durée d'utilisation résiduelle (comptable) de la structure ;

- le remplacement du composant intervient alors même que la structure est totalement amortie sur le plan fiscal (cf. ***I-B-§130*** sur la durée d'amortissement de la structure), ce nouvel élément inscrit à l'actif est amorti sur la durée normale d'utilisation plafonnée, le cas échéant, à la durée réelle d'utilisation résiduelle (comptable) de la structure (cf. **II-A-1-§*80***).

2. Conséquences de l'identification de composants en cours de vie

100

Les composants qui n'ont pas été identifiés à l'origine en tant que tels, mais qui satisfont aux critères définis au I de l'article 15 bis de l'annexe II au CGI, doivent être comptabilisés séparément à la date à laquelle il est constaté qu'ils satisfont à ces critères. Pour ces composants, un nouveau plan d'amortissement propre doit être appliqué dès leur comptabilisation séparée à l'actif du bilan. En pratique, il s'agit d'éléments dont le remplacement n'est pas encore intervenu, mais dont l'entreprise constate qu'ils devront l'être à plus ou moins court terme, selon des informations dont elle ne disposait pas à l'origine ou qu'elle avait méconnu par erreur.

En cas d'identification d'un composant en cours de vie, il ne doit pas être considéré, sauf cas manifestement abusifs, que l'entreprise a différé irrégulièrement une fraction de l'amortissement en contravention avec les dispositions de l'article 39 B du CGI et donc que l'élément sorti de l'actif est insuffisamment amorti. Dans ces conditions, la valeur nette comptable correspondant à l'élément d'origine est intégralement déductible.

110

La durée d'amortissement du composant identifié en cours de vie doit correspondre à sa durée normale d'utilisation appréciée à la date où il a été identifié, sous réserve des précisions apportées au ***II-A-1-§80***.

120

Exemple : Une entreprise A acquiert le 1er janvier N une immobilisation d'une valeur de 100 000 €. Elle n'identifie aucun composant lors de cette acquisition. L'immobilisation est amortissable sur 20 ans selon le mode linéaire (soit dotations annuelles de 5 000 €).

En N+4, l'entreprise identifie un élément devant être remplacé au bout de 6 ans, c'est-à-dire en N+6. Cet élément répondant à la définition des composants, l'entreprise procède à sa comptabilisation séparée à l'actif du bilan.

La VNC de l'immobilisation en N+4 est donc de 80 000 € (100 000 - (4 X 5 000)). L'entreprise évalue, par hypothèse, la valeur brute du composant à 15 000 €. En N+4, la valeur nette du composant est donc égale à 12 000 € (15 000 – (15 000 x 4/20)). Les plans d'amortissement de la structure et du composant sont alors établis prospectivement de la manière suivante :

- structure : sa VNC de 68 000 € (80 000 – 12 000) est amortie sur 16 ans, soit une dotation annuelle de 4 250 € ;

- composant : sa VNC de 12 000 € est amortie sur 2 ans, soit une dotation annuelle de 6 000 €.

B. Conséquences de la décomposition sur la durée d'amortissement de la structure

130

La structure, c'est-à-dire la partie de l'immobilisation restant après décomposition, doit comme les composants être amortie sur la durée normale d'utilisation en application du 2° du 1 de l'article 39 du CGI. Après décomposition, la structure ne peut être considérée comme identique à l'immobilisation prise dans son ensemble. Dans ces conditions, en l'absence d'usage pour les structures, il convient de se référer à la durée normale d'utilisation, soit la durée de vie de la structure. Cette durée devrait correspondre dans la plupart des cas à la durée d'amortissement comptable.

Toutefois, il sera admis, par dérogation à cette règle d'adéquation des durées comptable et fiscale d'amortissement pour les composants, qu'elles puissent être amorties sur la durée d'usage fiscale applicable à l'immobilisation corporelle prise dans son ensemble.

Par ailleurs, cette dérogation relative aux structures d'immobilisations décomposées ne s'appliquera pas aux immeubles de placement.

1. Notion d'immeubles de placement

140

Les immeubles de placement qui feraient l'objet d'une décomposition devront être amortis en retenant, sur le plan fiscal, la même durée que celle retenue en comptabilité, à savoir la durée réelle d'utilisation (sans tenir compte toutefois de la politique de cession de l'entreprise).

Les immeubles de placement concernés par les présentes précisions sont les mêmes que ceux visés à l'avant-dernier alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI. Il s'agit des biens immobiliers inscrits à l'actif immobilisé et non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale. Toutefois, ne sont pas concernés les biens donnés en location ou mis à disposition à titre principal à des entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI affectant ce bien à leur propre exploitation.

a. Nature des biens immobiliers

150

Tous les biens immobiliers sont inclus dans la notion d'immeubles de placement, quelle que soit leur nature : terrains, bureaux, immobilier industriel, etc.

b. Destination des biens immobiliers

160

La notion d'immeubles de placement n'inclut pas les immeubles destinés à être utilisés par leur propriétaire pour la production ou la fourniture de biens et/ou de services ou à des fins administratives, ou destinés à être vendus dans le cadre de l'activité ordinaire.

Sont par conséquent visés les actifs immobiliers utilisés par les entreprises pour en retirer des loyers ou valoriser le capital. A l'inverse, ne sont donc pas concernés les biens immobiliers occupés par leur propriétaire, ni les biens immobiliers destinés à la revente dans le cadre d'activités de marchands de biens ou de promoteurs immobiliers. Les hôtels ne sont pas non plus inclus dans la catégorie des immeubles de placement, dès lors qu'ils sont exploités directement par leurs propriétaires ou par une

société qui leur est liée.

c. Exclusion des immeubles loués entre entreprises liées

170

Lorsqu'une entreprise, spécialisée ou non dans la gestion d'un parc immobilier, loue un immeuble, à titre principal, à une ou plusieurs entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI, l'immeuble concerné n'est pas considéré comme immeuble de placement.

Il est rappelé qu'aux termes des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

- lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies au a, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

Remarque : Pour plus de précisions sur cette notion d'entreprises liées, cf ***série BIC***.

Le caractère principal de l'occupation de l'immeuble par des entreprises liées s'apprécie par référence à la proportion des superficies louées aux entreprises liées par rapport à la superficie totale de l'immeuble. Ce caractère est bien entendu déterminé immeuble par immeuble. Par mesure de simplification, il sera considéré que les immeubles occupés effectivement à plus de 50 % par des entreprises liées à l'entreprise bailleresse ne sont pas considérés comme immeubles de placement.

Dès lors, ne seront considérés comme immeubles de placement que les immeubles dont l'occupation par les entreprises liées est inférieure ou égale à 50 % de la superficie. Cette condition d'occupation doit être appréciée au cours d'un exercice donné en tenant compte des changements d'affectation intervenus. Le seuil de 50 % doit par conséquent correspondre au taux d'occupation moyen par des entreprises liées au titre de l'exercice. Il est précisé que les surfaces vacantes ne seront pas considérées comme mises à disposition d'entreprises liées, et qu'elles doivent être prises en compte dans la superficie totale de l'immeuble utilisée au dénominateur du prorata.

180

Exemple : Une entreprise A détient un immeuble qu'elle donne en location. Elle clôture son exercice le 31/12/N. Au titre de l'année N, l'occupation de l'immeuble qu'elle détient est répartie dans le temps de la façon suivante :

- du 01/01 au 30/04 : location à 100 % à des sociétés tierces ;

- du 01/05 au 31/08 : location à 60 % à des sociétés liées et à 40 % à des sociétés tierces ;

- du 01/09 au 31/12 : location à 70 % à des sociétés liées et à 30 % à des sociétés tierces.

Le taux d'occupation par des sociétés liées est de : (60% x 4/12e) + (70% x 4/12e) = 43,33 %. L'immeuble détenu par l'entreprise A est par conséquent considéré comme un immeuble de placement, car il n'est pas donné en location à titre principal à des sociétés liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI.

2. Traitement fiscal

190

Lorsqu'un immeuble n'est pas considéré comme immeuble de placement, les amortissements relatifs aux composants et à la structure de l'immeuble sont calculés selon les modalités exposées ci-dessus, à savoir en retenant la durée normale d'utilisation pour les composants sauf application de la tolérance visée au dernier paragraphe du ***n° 80*** et la durée d'usage applicable à l'immeuble pour la structure.

Lorsqu'un immeuble répond à la définition d'un immeuble de placement, les amortissements relatifs aux composants et à la structure de l'immeuble sont calculés en retenant la durée normale d'utilisation de chaque élément.

Les occupations partielles d'immeubles ne donnent lieu à aucun prorata d'amortissement, l'immeuble étant entièrement défini comme immeuble de placement ou non en fonction du respect du seuil d'occupation de 50 %.

Le changement de qualité de l'immeuble n'entraîne par ailleurs aucune correction rétrospective des amortissements pratiqués. Il en est seulement tenu compte de manière prospective, en modifiant le plan d'amortissement de la structure de l'immeuble sur la durée d'amortissement restant à courir. Il est précisé que la règle de l'amortissement minimal prévue à l'article 39 B du CGI est appliquée en tenant compte des modifications du plan d'amortissement.

200

Exemples :

Hypothèses

Soit un immeuble d'une valeur de 20 000 000 € acquis le 1er janvier N par une entreprise. L'entreprise identifie cinq composants en plus du gros-œuvre, qui constitue la structure de l'immeuble, pour les valeurs et durées réelles d'utilisation prévues suivantes :

Composants	Valorisation	Durées réelles d'utilisation
Toiture	2 000 000 (10 %)	25 ans
Installations électriques	1 000 000 (5 %)	25 ans
Étanchéité	1 000 000 (5 %)	15 ans
Ascenseurs	400 000 (2 %)	15 ans
Agencements intérieurs	1 600 000 (8 %)	15 ans
Structure (gros oeuvre)	14 000 000 (70 %)	80 ans
Total immeuble	20000000	Durée d'usage : 40 ans

L'amortissement est effectué selon le mode linéaire à compter de la date de mise en service, qui correspond par hypothèse à la date d'acquisition.

Cas n° 1 : l'immeuble est donné en location à 100 % à des entreprises liées.

Dans cette hypothèse, l'immeuble n'est pas considéré comme immeuble de placement, et peut donc bénéficier de la dérogation favorable relative à la durée d'amortissement de la structure. En revanche, les cinq composants identifiés sont amortis sur la durée réelle d'utilisation, en l'absence d'usage connu.

La dotation annuelle à l'amortissement de l'immeuble est calculée de la manière suivante :

Composants	Valorisation	Taux	Dotation annuelle

Toiture	2000000	4,00%	80000
Installations électriques	1000000	4,00%	40000
Etanchéité	1000000	6,67%	66700
Ascenseurs	400000	6,67%	26680
Agencements intérieurs	1600000	6,67%	106720
Structure (gros oeuvre)	14000000	2,50% *	350000
Total immeuble	20000000		670100

* La durée d'amortissement retenue pour la structure correspond à la durée d'usage définie pour l'ensemble de l'immeuble.

Cas n° 2 : l'immeuble est donné en location à 51 % à des entreprises tierces.

Dans cette hypothèse, l'immeuble est considéré comme immeuble de placement, et ne peut donc plus bénéficier de la dérogation favorable relative à la durée d'amortissement de la structure. En revanche, les cinq composants identifiés sont imposés sur la durée réelle d'utilisation, en l'absence d'usage connu.

La dotation annuelle à l'amortissement de l'immeuble est calculée de la manière suivante :

Composants	Valorisation	Taux	Dotation annuelle
Toiture	2000000	4,00%	80000
Installations électriques	1000000	4,00%	40000
Etanchéité	1000000	6,67%	66700
Ascenseurs	400000	6,67%	26680
Agencements intérieurs	1600000	6,67%	106720
Structure (gros oeuvre)	14000000	1,25% *	175000
Total immeuble	20000000		495100

* Application de la durée réelle d'utilisation.

Cas n° 3 : De l'année N à N+5, l'immeuble est exclusivement donné en location à des sociétés liées ; de N+6 à N+8, l'immeuble est donné en location principalement à des sociétés tierces ; puis à compter de N+9, l'immeuble est de nouveau loué à titre principal à des sociétés liées.

L'amortissement des composants ne varie pas, dans la mesure où il demeure calculé selon la durée réelle d'utilisation. Le plan d'amortissement de la structure est en revanche modifié deux fois de manière prospective, à savoir en N+6 et en N+9.

- Plan d'amortissement initial de la structure

- annuités d'amortissement, calculées au taux de 2,5 % (application de la durée d'usage prévue pour l'immeuble, soit 40 ans) : 14 000 000 x 2,5 % = 350 000 €. Il convient de préciser que sur le plan comptable, l'entreprise devrait procéder à une dotation à l'amortissement pour dépréciation de 175 000 €, calculée sur la durée réelle d'utilisation du bien, et d'une dotation complémentaire à l'amortissement dérogatoire pour 175 000 €.

- Modification prospective du plan d'amortissement en N+6

En N+6, la VNC du bien avant dotation de l'année s'établit à 14 000 000 – (350 000 x 6) = 11 900 000 €. La durée résiduelle, qui aurait été de 34 ans selon le plan d'amortissement initial, est portée à 74 ans en tenant compte de la durée réelle d'utilisation. A cette durée de 74 ans correspond une annuité de : 11 900 000 / 74 = 160 811 €. Il convient de préciser que pour l'application des dispositions de l'article 39 B du CGI, l'amortissement minimal doit être calculé en tenant compte de cette modification du plan d'amortissement, et non en se référant au plan initial.

- Modification prospective du plan d'amortissement en N+9

En N+9, la VNC du bien avant dotation de l'année s'établit à 11 900 000 – (160 811 x 3) = 11 417 567 €. La durée résiduelle, qui aurait été de 71 ans selon le plan d'amortissement initial, est réduite à 31 ans en revenant à la durée d'usage. A cette durée de 31 ans correspond une annuité de : 11 417 567 / 31 = 368 309 €, qui sera répartie du point de vue comptable en 175 000 € d'amortissement pour dépréciation, et 193 309 € d'amortissement dérogatoire.

III. Usages professionnels

210

Les amortissements admis en déduction pour l'établissement de l'impôt doivent correspondre à la dépréciation effective subie par les éléments à amortir. Conformément à la pratique en usage, ils sont en règle générale, calculés chaque année d'après des taux constants. La période d'amortissement doit être fixée de telle façon que le prix de revient soit reconstitué à l'expiration de la période normale d'utilisation.

220

En pratique, le taux d'amortissement à retenir est égal au quotient de 100 par le nombre d'années correspondant à la durée normale d'utilisation de l'immobilisation amortissable.

230

Cette durée normale d'utilisation doit être déterminée, conformément aux dispositions du 2° du 1 de l'article 39 du CGI, d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation, compte tenu, le cas échéant, des circonstances particulières pouvant influer sur cette durée. Elle est habituellement fonction de l'usure des éléments à amortir, dont la rapidité dépend de la nature de ces éléments et des conditions de leur utilisation (à simple, à double ou à triple équipe : en présence d'agents de détérioration tels que certains produits chimiques, etc.). Mais elle peut résulter également des progrès de la technique, de l'évolution des marchés qui provoque l'inadaptation de certaines installations et, d'une manière générale, des diverses circonstances susceptibles de limiter la durée d'utilisation des immobilisations.

240

L'entreprise doit être en mesure de justifier les circonstances particulières qui conduisent à retenir une durée d'amortissement inférieure aux usages professionnels qui traduisent la durée normale d'utilisation des biens. Cela étant, l'Administration s'abstiendra de remettre en cause les durées d'amortissement retenues par les entreprises en raison de ces circonstances particulières, lorsqu'elles ne s'écarteront pas plus de 20 % des usages professionnels. Il est précisé que cette mesure ne s'applique pas aux biens pour lesquels l'Administration a admis par une décision particulière une durée d'amortissement plus courte que la durée normale d'utilisation (cf ***BOI-BIC-AMT-20-40-60***).

Dans tous les cas, l'existence de ces circonstances particulières doit être établie (RM, M. Cabal, n° 1337 JO, AN du 26 décembre 1988, p. 3870).

250

L'amortissement linéaire se caractérise, en principe, par des annuités constantes, calculées en fonction d'un taux le plus souvent invariable, pendant la période d'utilisation, appliqué à la valeur d'origine des immobilisations.

260

Cependant, il existe divers cas où les méthodes de calcul employées pour la détermination de l'amortissement ne satisfont pas totalement aux critères ci-dessus. Bien que dans la rigueur des principes, elles concrétisent un système d'amortissement qui n'est pas strictement « linéaire », mais en réalité « variable », elles sont étudiées ci-dessous, comme des « modalités particulières » du système linéaire.

Mais l'attention doit être appelée sur le caractère exceptionnel de ces modalités qui ne trouvent à s'appliquer que dans des cas très limités.

270

D'une part, les entreprises ont la faculté d'exprimer en « unités d'œuvre » au lieu d'années, la durée normale d'utilisation de certaines immobilisations et de calculer l'amortissement imputable à chaque exercice en multipliant le prix de revient du bien amortissable par le rapport entre le nombre « d'unités d'œuvre » qui concerne ledit exercice et le nombre « d'unités d'œuvre » qui correspond à la durée normale d'utilisation.

C'est ainsi que l'amortissement des moules, utilisés pour la transformation des matières plastiques, qui ont été spécialement conçus en vue de l'exécution d'un marché, peut, pour chaque exercice, être déterminé en fonction des quantités de produits fabriqués, au cours de l'exercice considéré, par rapport aux quantités de produits de même nature dont la fabrication est prévue au marché.

> Une solution analogue avait été admise, en ce qui concerne les matériels spéciaux pour l'exécution des commandes « off shore » (rép. à M. Wasmer, député, JO, déb. AN du 12 janvier 1955, p. 26).

280

D'autre part, certaines solutions ont prévu des taux particuliers (cf. ***BOI-BIC-AMT-20-40-60***) qui comportent une certaine dégressivité.

290

Les taux d'amortissement susceptibles d'être retenus peuvent évidemment, compte tenu de la définition des amortissements déductibles donnée par le 2° du 1 de l'article 39 du CGI, varier suivant la nature des activités. De plus, à l'intérieur de chacune d'elles, ils sont susceptibles de différer selon la nature des biens, les conditions d'exploitation, le fait que les immobilisations amortissables ont ou non fait l'objet d'une réévaluation dans le cadre d'une révision légale des bilans.

300

Par ailleurs, si ces taux sont fixés normalement au moment de la date d'acquisition des éléments, ils peuvent être reconsidérés au cours de la période d'utilisation dans la mesure où des circonstances nouvelles particulières viennent allonger ou raccourcir cette période et modifier corrélativement la durée primitivement prévue.

Mais une telle modification doit être justifiée. En outre, il n'est pas admis, sauf circonstances tout à fait exceptionnelles, que l'entreprise modifie trop fréquemment la durée d'après laquelle elle calcule ses amortissements. À cet égard, la modification de la durée d'amortissement ne saurait :

- ni permettre indirectement la déduction d'amortissements différés en période bénéficiaire ;

- ni avoir de répercussions sur les amortissements compris dans les charges déductibles des exercices antérieurs.

310

Il n'est donc pas possible de fixer d'une manière uniforme les taux d'amortissement linéaires pouvant être réputés normaux.

320

Il existe toutefois des taux considérés comme usuels, en ce sens qu'ils correspondent à ceux pratiqués par la généralité des entreprises, pour des biens déterminés, et dans des conditions d'exploitation courantes, et qu'ils ont été admis dans différentes espèces par le Conseil d'État (cf. ***BOI BIC-AMT-10-40-30***).

330

En outre, des taux particuliers supérieurs aux taux normaux, applicables en raison soit de la nature des biens, soit de la nature des activités exercées, ont fait l'objet de solutions particulières, après accord entre l'Administration et les représentants des secteurs intéressés (cf. ***BOI-BIC-AMT-20-40-60***).