

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-AMT-10-30-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 23/09/2013

BIC - Amortissements – Règles de déduction - Base de l'amortissement - Incidences des nouvelles normes comptables

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Amortissements

Titre 1 : Règles de déduction

Chapitre 3 : Base de calcul de l'amortissement

Section 2 : Incidences des nouvelles normes comptables

Sommaire :

I. Base d'amortissement des biens non décomposés

A. Minoration de la base amortissable de la valeur résiduelle

B. Impact de la dépréciation d'éléments amortissables de l'actif immobilisé

C. Autres cas de variation de la base de calcul de l'amortissement en cours d'utilisation de l'immobilisation : les coûts de démantèlement

D. Conséquences sur les subventions d'équipement

II. Base d'amortissement des biens décomposés

I. Base d'amortissement des biens non décomposés

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 base de calcul de l'amortissement.

A. Minoration de la base amortissable de la valeur résiduelle

Du point de vue comptable, la base de calcul de l'amortissement est en principe constituée de la valeur brute de l'actif sous déduction de sa valeur résiduelle. La valeur brute est définie comme étant la valeur d'entrée de l'actif dans le patrimoine ou de sa valeur réévaluée.

La valeur résiduelle correspond au montant, net des coûts de sortie attendus, que l'entreprise pourrait obtenir de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation (art. 322-1 du PCG). Toutefois, il est précisé que la valeur résiduelle n'est prise en compte que si elle est à la fois significative et mesurable. A cet égard, la valeur résiduelle d'un actif n'est mesurable que s'il est possible de déterminer de manière fiable, dès l'origine, la valeur de marché de revente du bien en fin de période (cf. avis du conseil national de la comptabilité - CNC n° 2002-07, § 1.2.2).

20

Du point de vue fiscal, la base de l'amortissement correspond, en application de [l'article 15 de l'annexe II au CGI](#), au prix de revient de l'immobilisation, ce prix étant déterminé selon les règles prévues à [l'article 38 quinquiés de l'annexe III au CGI](#).

Il résulte de ces règles une distorsion entre l'approche comptable et l'approche fiscale, pour les biens dont la valeur résiduelle n'est pas nulle. En pratique, cette distorsion peut avoir un impact important pour les entreprises qui effectuent régulièrement des cessions d'éléments de leur actif immobilisé, telles que les entreprises de location de véhicules. En effet, pour ces entreprises, la base de l'amortissement comptable des éléments dont la cession est envisagée devrait être minorée du prix de cession attendu, alors que la totalité du prix de revient devrait être retenue du point de vue fiscal.

Dès lors, un amortissement dérogatoire sera constaté au titre de la fraction du prix de revient qui n'est pas amortie comptablement, mais doit l'être du point de vue fiscal.

30

Exemple : soit une flotte de dix véhicules particuliers acquis le 1er janvier N par une entreprise pour ses commerciaux. Les véhicules sont acquis pour une valeur unitaire de 16 000 €. L'entreprise a contractuellement prévu de les revendre au bout de quatre ans, pour une valeur fixée à 25 % du prix d'acquisition compte tenu de l'utilisation envisagée, soit 4 000 € par véhicule. La date de clôture de l'entreprise est fixée au 31 décembre. Par hypothèse, la durée d'amortissement comptable et fiscale est de quatre ans, et le mode d'amortissement retenu est linéaire. S'agissant de l'application de la méthode par composants, l'entreprise n'envisage aucun remplacement au cours des quatre années d'utilisation des voitures, et n'identifie de ce fait aucun composant.

- base de calcul de l'amortissement comptable : $160\,000 - (10 \times 4\,000) = 120\,000$ €. Sur une période de quatre ans, la dotation annuelle comptable pour la flotte s'élève à 30 000 € ;

- base de calcul de l'amortissement fiscal : 160 000 €. Sur une période de quatre ans, la dotation annuelle déductible fiscalement au titre de la flotte de véhicules s'élève à 40 000 €.

La différence entre le montant de la dotation comptable annuelle et le montant de la dotation déductible fiscalement, soit 10 000 €, est comptabilisée par l'entreprise sous la forme d'un amortissement dérogatoire. Cet amortissement permet d'assurer la neutralité fiscale du passage aux nouvelles normes comptables, dans la mesure où selon les règles comptables antérieurement applicables, la dotation annuelle comptable aurait été identique à la dotation fiscale, soit 40 000 €.

B. Impact de la dépréciation d'éléments amortissables de l'actif immobilisé

L'article 322-5 du PCG prévoit que la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations (provisions) résultant d'une comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable (art. 322-4.6 du PCG).

Sur le plan comptable, les provisions pour dépréciation d'éléments d'actif amortissables étaient constatées précédemment après les dotations aux amortissements et ne modifiaient pas la base amortissable. Ces provisions étaient rapportées aux résultats, si elles étaient toujours justifiées, au fur et à mesure, des amortissements pratiqués. Désormais, ces provisions ne sont plus reprises en tant que telles au rythme des amortissements pratiqués, mais viennent diminuer la base amortissable.

Du point de vue fiscal, la base amortissable s'entend en principe du prix de revient de l'immobilisation, lequel ne doit pas être minoré des provisions constatées sur cette immobilisation. Toutefois, la base d'amortissement (fiscale) devrait, compte tenu des nouvelles règles comptables, pouvoir être modifiée de manière prospective.

C. Autres cas de variation de la base de calcul de l'amortissement en cours d'utilisation de l'immobilisation : les coûts de démantèlement

50

L'article 46 de la [loi de finances rectificatives pour 2005 n° 2005-1720 du 30 décembre 2005](#) prévoit de transposer les nouvelles modalités de constitution des provisions pour coût de démantèlement.

L'actif de contrepartie doit être amorti selon le mode linéaire et réparti sur la durée d'utilisation du site ou des installations devant être démantelés ou remis en état.

Outre les modalités de constitution, cet article précise les conséquences de la variation de l'estimation des coûts de démantèlement. Ainsi, en cas de révision de l'estimation des coûts, le montant de la provision et la valeur nette de l'actif de contrepartie doit être rectifié comme sur le plan comptable. L'amortissement de l'actif de contrepartie est calculé, à compter de l'exercice au cours duquel intervient cette révision, sur la base de la valeur nette rectifiée de l'actif de contrepartie.

Par ailleurs, lorsque la provision est réduite d'un montant supérieur à la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie, l'excédent constitue un produit imposable.

D. Conséquences sur les subventions d'équipement

60

Il est précisé que le rythme de référence auquel s'opère l'imposition des subventions d'équipement visées à l'[article 42 septies du CGI](#) correspond à l'amortissement fiscal de l'immobilisation, et doit donc tenir compte, le cas échéant, de l'amortissement dérogatoire.

II. Base d'amortissement des biens décomposés

70

La structure et les composants sont amortis sur la base de leur prix de revient.

80

En cas de dépréciation d'une immobilisation corporelle amortissable ayant fait l'objet d'une décomposition, la dépréciation devrait en principe, et à défaut de règle comptable, être affectée à chaque composant et à la structure à raison de la dépréciation effective de chacun de ces éléments. Toutefois, une telle affectation pouvant s'avérer très complexe, il sera admis que la dépréciation porte par priorité sur la seule structure, l'excédent éventuel du montant de la dépréciation par rapport à la valeur de la structure pouvant être réparti sur les composants selon une méthode rationnelle et cohérente, par exemple au prorata de la valeur des composants.