RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-AMT-10-10-20220608
Date de publication : 08/06/2022
Date de fin de publication : 05/08/2026

BIC - Amortissements - Règles de déduction - Notion d'amortissement et principes généraux de déduction

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Amortissements
Titre 1 : Règles de déduction
Chapitre 1 : Notion d'amortissement et principes généraux de déduction

Sommaire :

I. Aspects juridiques et comptables
A. Les différentes acceptions du terme amortissement
B. Les caractères généraux de l'amortissement industriel
C. Justifications juridiques et comptables de l'amortissement
1. Définition de l'amortissement pour dépréciation ou amortissement technique
2. Définition de l'amortissement dérogatoire
II. Principes généraux de déduction des amortissements
III. Biens amortissables

Actualité liée : 08/06/2022 : BIC - IS - BA - BNC - Dispositif temporaire de déductibilité de l'amortissement constaté au titre des fonds commerciaux (loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022, art. 23 ; décret n° 2022-208 du 18 février 2022 relatif au traitement des dépréciations affectant certaines immobilisations pour la détermination de l'assiette de l'impôt, art. 1er)

1

Toute dépréciation des éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise constitue pour celle-ci une perte de substance. Cette perte doit être enregistrée par la comptabilité et, pour maintenir la valeur initiale des capitaux engagés dans l'entreprise, l'exploitant doit la compenser par un prélèvement sur les bénéfices de l'exploitation. Tel est le principe de l'amortissement.

D'autre part, les sommes prélevées sur les bénéfices en vue de compenser la dépréciation des éléments de l'actif sont normalement utilisées, en bonne gestion, pour assurer le remplacement des installations ou autres biens qui disparaissent de l'actif par usure, vétusté ou accident. À cet égard, tantôt ces sommes sont conservées en réserve sous la forme de valeurs disponibles jusqu'au renouvellement des éléments d'actif usés, détruits ou cédés, tantôt elles sont immédiatement utilisées

à des investissements nouveaux qui assurent d'une manière continue - et parfois par anticipation - le remplacement des éléments vieillis ou usés et le maintien des moyens de production de l'entreprise. Tel est l'aspect économique de l'amortissement dont la fiscalité doit également tenir compte dans une certaine mesure.

10

La notion d'amortissement est également utilisée par certains spécialistes de la gestion financière des entreprises dans un sens plus large que celui qui vient d'être indiqué. Dans cette acception du terme, l'amortissement, en période de dépréciation monétaire, ne devrait pas être la simple constatation de la dépréciation, calculée d'après le prix d'acquisition de l'immobilisation, mais devrait permettre de reconstituer une somme suffisante pour payer le nouveau prix en hausse lors du renouvellement des éléments usés ou du remplacement des éléments démodés.

20

Le sens donné, dans le domaine fiscal, au terme amortissement conditionne à la fois le champ d'application de l'amortissement et la quotité globale des charges à constater à ce dernier titre. Une adaptation appropriée du taux de l'amortissement et de son champ d'application peuvent en effet exercer une action à la fois incitatrice quant au volume des équipements à mettre en œuvre et sélective au regard de la nature de ces équipements.

30

C'est ce qui explique le passage progressif d'un mécanisme d'amortissement à annuités constantes à un mécanisme d'amortissement comportant des annuités variables dans le temps et selon la nature des équipements. Les deux finalités fondamentales de l'amortissement sont :

- celle d'obtenir une meilleure appréciation de la dépréciation subie par les biens amortissables au cours des premières années d'utilisation ;
- celle d'exercer une action multiplicatrice et sélective sur la masse des investissements.

I. Aspects juridiques et comptables

A. Les différentes acceptions du terme amortissement

Du point de vue fiscal et comptable, l'expression amortissement comporte plusieurs acceptions.

40

Le terme d'amortissement industriel (ou amortissement commercial et industriel) désigne généralement la déduction opérée sur les produits d'exploitation, par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu (bénéfices industriels et commerciaux) ou de l'impôt sur les sociétés, en vue de constater et de compenser la dépréciation que subissent avec le temps certaines immobilisations sujettes à dépérissement.

L'amortissement désigne également l'opération consistant à étaler sur un nombre réduit d'exercices, certaines dépenses importantes dont le montant est provisoirement inscrit à l'actif du bilan sous un poste d'actif (valeurs immobilisées) ne correspondant en fait à aucune valeur réelle. Tel est le cas de la déduction échelonnée des frais d'établissement.

50

Le terme amortissement financier est, d'autre part, utilisé pour désigner, soit le remboursement par annuités de capitaux empruntés par la voie d'émissions d'obligations plus spécialement, soit la

restitution par une société à ses associés de tout ou partie du montant des apports qu'ils avaient consentis, effectuée normalement par un prélèvement exceptionnel sur les réserves.

Il va de soi que si l'amortissement industriel et l'amortissement des comptes d'actif sans valeur réelle sont susceptibles d'être admis en déduction pour l'assiette des impôts sur les bénéfices dus par les entreprises industrielles et commerciales, sous les diverses conditions et limites qui seront ultérieurement examinées, l'amortissement financier ne saurait, en principe, figurer parmi les charges déductibles, quelles que soient ses modalités, car il ne se traduit par aucune diminution de l'actif net.

Toutefois, cette dernière règle comporte une exception en ce qui concerne les amortissements dits de caducité, pratiqués par les sociétés concessionnaires. Ces amortissements de caducité, qui peuvent être déduits des produits d'exploitation, ont pour objet de constituer, en franchise d'impôt, les fonds nécessaires pour rembourser le capital-obligations et le capital-actions investis dans les installations devant être remises sans indemnité, en fin de concession, à l'autorité concédante (BOI-BIC-AMT-20-40-40).

B. Les caractères généraux de l'amortissement industriel

60

L'amortissement correspond à une diminution de valeur (moins-value au sens étymologique du terme) subie par divers éléments d'actif en raison de la vétusté ou de l'usure résultant du temps ou de l'usage.

70

Cette dépréciation présente trois caractères :

Le premier est sa certitude, laquelle croît en principe inexorablement avec le temps.

Le deuxième est son aspect le plus souvent latent. Ceci signifie qu'une immobilisation amortissable, tant qu'elle est en service, est susceptible en quelque sorte de « faire illusion » car la diminution de sa valeur, pour indiscutable qu'elle soit, reste généralement dissimulée sous une apparence extérieure inchangée. C'est seulement lors de la vente, ou lors de la mise hors de service de l'élément que la moins-value véritable sera mise en évidence.

Le troisième caractère réside dans l'imprécision du montant de la dépréciation subie au cours d'un exercice donné. Théoriquement, pour déterminer ce montant, il faudrait comparer la valeur de réalisation de l'immobilisation à la date de clôture dudit exercice et celle qu'elle avait à la fin de la période d'imposition précédente. Mais en raison des difficultés que présenterait une estimation exacte de la perte subie, il est d'usage de l'évaluer forfaitairement chaque année à une somme fixée, pour chaque élément d'actif, d'après la durée probable de son utilisation suivant un plan préétabli.

C. Justifications juridiques et comptables de l'amortissement

1. Définition de l'amortissement pour dépréciation ou amortissement technique

80

Le plan comptable général (PCG) définit l'amortissement pour dépréciation comme la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement des techniques et de toute autre cause dont les effets sont jugés irréversibles.

Un actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée fait l'objet d'un amortissement. À cet égard, le caractère limité de la durée d'utilisation d'un actif est déterminé, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, au regard des critères, généralement physiques, techniques, juridiques, ou économiques, inhérents à l'utilisation par l'entité de l'actif considéré.

En pratique, l'amortissement consiste généralement dans l'étalement de la valeur des biens amortissables sur leur durée probable de vie, conformément au plan d'amortissement établi par l'entreprise, lequel se présente sous la forme d'un tableau prévisionnel de réduction des valeurs inscrites au bilan sur une période déterminée et par tranches successives.

Toute modification significative des conditions d'utilisation d'un bien amortissable justifie, par ailleurs, la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution.

90

Le règlement de l'autorité des normes comptables (ANC) n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif aux amortissements et aux dépréciations des actifs et le règlement de l'ANC n° 2004-06 du 23 novembre 2004 relatif à la définition, à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs ont défini une méthode de comptabilisation et d'amortissement des éléments principaux d'une immobilisation, dénommée usuellement la méthode par composants.

Afin de maintenir la connexion existant entre les règles fiscales et comptables, les dispositions fiscales ont été adaptées en conséquence (code général des impôts [CGI], art. 237 septies, CGI, ann. II, art. 15 bis et CGI, ann. III, art. 38 quinquies et CGI, ann. III, 38 nonies).

2. Définition de l'amortissement dérogatoire

100

En application du PCG, sont considérés comme amortissements dérogatoires les amortissements ou fractions d'amortissement, qui ne correspondent pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation et qui, résultant le plus souvent d'avantages accordés par la loi fiscale pour des raisons d'ordre économique, sont comptabilisés en application de textes particuliers, en tant que provisions réglementées.

Tel est le cas notamment des amortissements exceptionnels (BOI-BIC-AMT-20-30).

110

L'article 214-13 du PCG prévoit que la durée d'utilisation constitue la référence comptable pour la détermination de la durée d'amortissement. En effet, l'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

Afin de poursuivre un objectif de neutralité pour les entreprises, un calcul fiscal distinct est maintenu dans l'hypothèse où des modifications entraînent un amoindrissement de la charge que constitue l'amortissement.

Ce maintien est effectué moyennant le recours à la comptabilisation d'un amortissement dérogatoire supplémentaire. En effet, il est rappelé qu'aux termes du 2° du 1 de l'article 39 du CGI, seuls sont déductibles les amortissements réellement effectués par l'entreprise, ce qui implique que ces amortissements doivent faire l'objet d'une comptabilisation effective. L'amortissement dérogatoire doit donc être utilisé pour tenir compte des différences entre les règles comptables et fiscales portant sur la base, la durée et le mode d'amortissement.

120

L'amortissement dérogatoire, qui ne correspond pas, à la date à laquelle il est pratiqué, à une dépréciation économique de l'immobilisation concernée est inscrit, au passif du bilan de l'entreprise à un compte de provision réglementée.

II. Principes généraux de déduction des amortissements

130

Il résulte du 2° du 1 de l'article 39 du CGI ainsi que de la définition même de l'amortissement que la déduction des amortissements est subordonnée aux quatre conditions suivantes.

140

1° L'amortissement a pour objet de compenser la dépréciation subie par les éléments de l'actif immobilisé par suite de la vétusté et de l'usure, en imputant cette dépréciation sur les résultats des exercices au cours desquels elle s'est produite.

Il s'ensuit que seuls les éléments de l'actif soumis à dépréciation peuvent, en principe, faire l'objet d'un amortissement.

150

2° La perte totale que l'amortissement doit finalement couvrir est limitée par le chiffre même des capitaux engagés pour l'acquisition des éléments sujets à dépérissement.

Il en résulte que l'amortissement doit être calculé sur le prix de revient des biens auxquels il s'applique ou dans le cadre du système de l'amortissement dégressif sur la valeur résiduelle comptable.

Par ailleurs, le montant total de l'amortissement ne peut excéder le prix de revient.

D'une manière générale, le prix de revient constitue donc à la fois la base et la limite de l'amortissement (BOI-BIC-AMT-10-30).

160

3° En application du 2° du 1 de l'article 39 du CGI, les amortissements déductibles sont limités à ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation.

Sous réserve du cas des amortissements exceptionnels ou accélérés, l'amortissement doit donc être calculé d'après un taux tenant compte de la durée normale d'utilisation des biens à amortir (BOI-BIC-AMT-10-40).

170

4° Enfin, la déduction des amortissements est, sur le plan fiscal, subordonnée à leur inscription en comptabilité. Seuls les amortissements « réellement effectués par l'entreprise », c'est-à-dire ceux qui sont effectivement passés en écritures, sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

À cet égard, l'article 39 B du CGI (BOI-BIC-AMT-10-50-30) prévoit la constatation obligatoire d'un amortissement minimal.

III. Biens amortissables

180

L'amortissement correspond en principe à la prise en compte de la dépréciation des immobilisations exploitées par l'entreprise, du fait du temps et de cette exploitation. Cette dépréciation est irréversible, à la différence des dépréciations réversibles et temporaires, qui sont traduites en comptabilité par la constatation de provisions.

190

Le PCG précise qu'un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entreprise est déterminable. L'utilisation est définie comme la consommation des avantages économiques attendus par l'entreprise. Cette consommation peut être mesurée par une approche temporelle ou par recours aux unités d'œuvre d'ordre économique les plus pertinentes. Elle ne peut en tout état de cause être déterminable que si l'usage attendu du bien est limité dans le temps. Cet usage est considéré comme limité dans le temps lorsque l'un des critères suivants est applicable, à l'origine ou en cours d'utilisation :

- limitation physique : l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'entreprise ou par l'écoulement du temps ;
- limitation technique : l'actif subit une obsolescence liée aux évolutions techniques, son utilisation devenant alors inférieure à celle résultant de la seule usure physique ; à titre d'exemple, cette limitation peut apparaître en cas d'obligation de mise en conformité à de nouvelles normes ;
- limitations économique ou juridique : la période de protection juridique, légale, réglementaire ou contractuelle de l'actif est limitée dans le temps.

Ces critères ne sont toutefois pas exhaustifs. Il convient, lorsque différents critères s'appliquent concomitamment, de retenir l'utilisation dont la durée est la plus courte.

200

Il résulte de ces définitions que lorsque l'utilisation d'un actif n'est pas déterminable en raison de l'absence d'une durée prévisible, finie et mesurable des avantages économiques qu'il procure, cet actif ne peut faire l'objet d'un amortissement. D'une manière générale, il en va ainsi des terrains, ainsi que, par principe, des fonds commerciaux, qui sont présumés avoir une durée d'utilisation non limitée. Le PCG prévoit toutefois, pour ces derniers éléments d'actif, que cette présomption peut être réfutée lorsque l'entreprise est en mesure de démontrer que la durée d'utilisation du fonds qu'elle exploite est limitée dans le temps (PCG, art. 214-3).

210

Sur le plan fiscal, conformément aux dispositions de l'article 38 sexies de l'annexe III au CGI, les immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible ne donnent pas lieu à un amortissement ; leur dépréciation peut, le cas échéant, justifier la constitution de provisions, dans les conditions prévues au 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

À cet égard, le deuxième alinéa du 2° du 1 de l'article 39 du CGI exclut expressément la possibilité pour une entreprise de déduire du résultat imposable les amortissements pratiqués au titre de fonds commerciaux.

> Toutefois, par dérogation, le troisième alinéa du 2° du 1 de l'article 39 du CGI admet à titre temporaire la déductibilité des amortissements constatés en comptabilité au titre de tels fonds lorsqu'ils sont acquis à compter du 1er janvier 2022 et jusqu'au 31 décembre 2025. Pour plus de précisions sur le régime de déduction de l'amortissement des fonds commerciaux, il convient de se reporter au BOI-BIC-AMT-10-20.

220

Les frais d'établissement constituent des comptes d'actif sans valeur réelle. Ils sont définis comme les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise, mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens et de services déterminées (code de commerce, art. R. 123-186).

230

Le contenu du compte « Frais d'établissement », qui figure au bilan en tête des immobilisations incorporelles, est limitativement énuméré par le plan comptable. Il s'agit (BOI-BIC-CHG-20-30-20) :

- des frais de constitution : comprenant les droits d'enregistrement (apports à titre pur et simple ou à titre onéreux), les honoraires des intermédiaires (notaires, conseils juridiques, etc) et le coût des formalités légales (frais d'insertion, de publication) ;
- des frais de premier établissement : répartis entre frais de prospection et frais de publicité (sont seuls visés les frais engagés à l'occasion de dépenses qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise ce qui exclut les dépenses rattachables à des produits fabriqués par l'entreprise) ;
- des frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses (fusions, scissions, transformations) qui concernent les personnes morales et sont, pour l'essentiel, de même nature que ceux engagés à la constitution de la société.

240

La déduction de ces dépenses ayant le caractère de frais d'établissement peut être effectuée :

- pour la totalité de leur montant au titre des charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées, lorsque les dépenses en cause n'ont pas été inscrites à l'actif du bilan ;
- de manière échelonnée, sur une période maximale de cinq ans, suivant un plan d'amortissement linéaire qui ne peut être modifié.

250

Les dotations annuelles aux amortissements doivent être au minimum d'un cinquième et au maximum de la moitié des frais en cause.