

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

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

Date de publication : 12/09/2012

**BIC - Amortissements - Régimes particuliers - Amortissements
financiers et entreprises concessionnaires**

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Amortissements

Titre 2 : Régimes d'amortissement

Chapitre 4 : Régimes particuliers

Section 4 : Amortissements financiers et entreprises concessionnaires

Sommaire :

I. Amortissement d'obligations ou d'actions

II. Entreprises concessionnaires

A. Amortissements déductibles

B. Amortissements différés

C. Calcul des amortissements

Cette section est consacrée à l'examen :

- d'une part, des règles générales concernant l'amortissement d'obligations ou d'actions ;
- d'autre part, de l'exception à ce régime fiscal dont bénéficient les entreprises concessionnaires pour les biens du domaine concédé.

I. Amortissement d'obligations ou d'actions

1

Le remboursement, par annuités, de capitaux empruntés pour les besoins d'une entreprise, en particulier d'emprunts contractés par voie d'émission d'obligations, est désigné sous le nom d'amortissement. Mais l'amortissement dont il s'agit n'est que la restitution à des tiers de sommes qui leur appartiennent ; il ne constitue ni une perte ni un gain et n'influe pas par lui-même sur les résultats de l'exploitation.

Par suite, l'annuité de remboursement ne doit pas venir en déduction du bénéfice imposable de quelque façon que les écritures comptables en constatent le paiement.

S'il est opéré sur le bénéfice annuel un prélèvement destiné à la formation d'une réserve équivalente au capital remboursé, ce prélèvement n'est qu'un emploi partiel du bénéfice, lequel ne se trouve pas diminué par l'affectation qui, en pareil cas, lui est donnée.

10

Le terme d'amortissement est également appliqué au versement, par une société, à ses actionnaires ou porteurs de parts, d'une somme égale à tout ou partie du montant de leur apport. Dans la généralité des cas, l'opération n'a de commun que le nom avec les amortissements précédemment définis et n'est en réalité qu'une distribution de bénéfices. Elle n'a, évidemment, aucune répercussion sur la détermination du produit net de l'exercice à la fin duquel elle est effectuée s'il y est pourvu au moyen de bénéfices mis antérieurement en réserve ; mais le bénéfice de l'exercice en cause n'en serait pas davantage affecté s'il avait été lui-même employé au remboursement des actions ou parts d'intérêt.

II. Entreprises concessionnaires

A. Amortissements déductibles

20

Les principes ci-dessus exposés comportent toutefois une exception à l'égard des sociétés concessionnaires qui sont tenues, en fin de concession, de remettre sans indemnité, à l'autorité concédante, toutes les installations édifiées par elles, soit à l'aide de leurs capitaux, soit à l'aide de capitaux d'emprunt.

Dans ce cas, les redevances que la société concessionnaire perçoit des usagers au cours de l'exploitation doivent lui permettre, d'une part, de rembourser, avant la fin de la concession, le capital emprunté, d'autre part, de reconstituer, dans le même délai, son propre capital, enfin, de tirer un profit de l'exploitation.

Dès lors, le bénéfice net annuel d'une pareille société ne peut être obtenu, comme dans le cas des entreprises ordinaires, en retranchant simplement du bénéfice brut les frais d'exploitation. Il faut, en outre, appliquer un amortissement qui permettra de constituer les fonds nécessaires pour rembourser le capital-obligations et le capital-actions investis dans les installations défectibles. Cet amortissement financier est aussi désigné sous le nom d'amortissement de caducité.

Lorsque le prix de revient des installations concédées n'est représenté qu'en partie par le capital-actions et le capital-obligations -par exemple lorsque certaines installations ont été payées au moyen des réserves constituées par l'entreprise- l'amortissement financier visé ci-dessus doit nécessairement être complété par un amortissement calculé d'après la durée de la concession et en fonction, soit du prix de revient des installations édifiées au moyen de fonds ne provenant pas des capitaux auxquels s'applique l'amortissement financier, soit de l'excédent du prix de revient de l'ensemble des immobilisations concédées par rapport au total du capital social et des fonds d'emprunt.

Quoi qu'il en soit, la règle générale applicable, en pareil cas, est que le total des déductions effectuées au titre de l'amortissement de caducité ne saurait excéder celui qui doit être normalement pratiqué pour reconstituer l'ensemble des capitaux investis dans le domaine concédé eu égard au prix de revient total des installations et à la durée de la concession.

30

En sus de l'amortissement de caducité, les entreprises concessionnaires peuvent, à raison des installations concédées dont elles auront à assurer le renouvellement en cours de concession,

effectuer un amortissement industriel ou technique calculé en fonction de la durée probable d'utilisation desdites immobilisations.

40

Elles ont, en outre, la possibilité, lorsque le coût présumé de remplacement de ces éléments est supérieur à leur prix de revient -qui sera seul reconstitué au moyen de l'amortissement industriel- de constituer des provisions pour renouvellement dans la mesure de la différence ainsi constatée. Mais de telles provisions ne peuvent être admises en déduction pour l'établissement de l'impôt qu'à la condition que les dépenses qu'elles sont destinées à pourvoir soient prévisibles avec une certitude suffisante à la clôture de l'exercice, cette condition étant pratiquement réputée remplie lorsque l'entreprise a établi un plan de renouvellement auquel elle s'est conformée.

50

Enfin, les immobilisations qui n'auront pas à être renouvelées avant la fin de la concession mais qui devront alors être transférées en bon état de marche à l'autorité concédante sont, de leur côté, susceptibles de donner lieu à la constitution de provisions ayant pour objet de faire face au coût des travaux nécessaires à leur remise en état. Ces provisions, admises en déduction des bénéfices imposables sous la même réserve que les provisions pour renouvellement doivent être calculées de façon à répartir la charge dont il s'agit sur toute la durée de la concession ou, dans le cas où celle-ci serait déjà en cours, sur toute la période restant à courir jusqu'à son expiration.

60

Quant aux biens que les entreprises doivent conserver à l'expiration de la concession (biens du domaine privé) et à ceux qu'elles ne sont tenues de remettre à l'autorité concédante que moyennant indemnité, ils font l'objet d'amortissements calculés conformément aux principes généraux d'après leur prix de revient et leur durée probable d'utilisation.

B. Amortissements différés

70

Les dispositions de [l'article 39 B du Code Général des Impôts \(CGI\)](#) relatives à la constatation obligatoire d'un amortissement minimal ne sont pas applicables à l'amortissement de caducité que les entreprises concessionnaires peuvent pratiquer à raison des sommes investies par ces entreprises dans les installations qui doivent être remises sans indemnité, en fin de concession, à l'autorité concédante.

En revanche, les entreprises intéressées sont tenues de respecter l'obligation édictée par [l'article 39 B](#) du CGI en ce qui concerne l'amortissement industriel ou technique des installations du domaine concédé dont elles auront à assurer le renouvellement en cours de concession.

Sous cette dernière réserve, il est admis que les entreprises concessionnaires peuvent se prévaloir du régime des amortissements différés en période déficitaire, tel qu'il résulte de [l'article 39-1-2° du CGI](#), à raison des annuités correspondant tant à l'amortissement « de caducité » qu'à l'amortissement industriel des installations renouvelables, quelle que soit, d'ailleurs, la qualification comptable qui leur est donnée.

Par suite, une entreprise concessionnaire qui s'est abstenue d'opérer ces déductions à la clôture d'un exercice déficitaire, peut valablement prélever les annuités ainsi différées sur les bénéfices des exercices suivants, sans limitation de durée. Il en va de même pour les amortissements qui n'ont pu être pratiqués en période bénéficiaire par suite de l'insuffisance des résultats comptables, mais seulement dans la mesure où l'inscription de ces amortissements dans les écritures aurait mis l'entreprise en déficit.

80

Par ailleurs, la faculté de report, sans limitation de durée, des amortissements différés en période déficitaire, peut être invoquée, même pour les amortissements qu'elles ont effectivement comptabilisés, par les entreprises soumises au contrôle de l'État et tenues à ce titre de se conformer aux dispositions du plan comptable général, aussi bien que par celles qui, ayant révisé leur bilan, sont soumises aux prescriptions du [décret n° 58-723 du 7 août 1958](#). Il en est de même pour les entreprises n'ayant pas révisé leur bilan en ce qui concerne les amortissements comptabilisés en période déficitaire au cours des exercices ouverts à partir du 1er janvier 1965.

Les entreprises concessionnaires peuvent pratiquer des amortissements réputés différés du point de vue fiscal en période déficitaire dans les conditions de droit commun (cf [BOI-BIC-AMT-10-50-40](#))

90

En revanche, les provisions que les sociétés concessionnaires sont autorisées à constituer, dans les conditions définies ci-dessus, pour faire face aux dépenses de renouvellement ou de remise en état de certaines de leurs installations ne sauraient être placées sous le régime des amortissements différés en période déficitaire, dès lors que la déduction de ces provisions ne peut être regardée comme trouvant son origine dans une application des dispositions de [l'article 39-1-2° du CGI](#).

C. Calcul des amortissements

100

L'amortissement de caducité, qui doit être soigneusement distingué en comptabilité de l'amortissement industriel, peut se faire ou bien en appliquant au prix de revient de l'ensemble des immobilisations faisant partie du domaine concédé un taux d'amortissement convenable pour reconstituer avant l'expiration de la concession tous les capitaux investis, ou bien en retranchant chaque année des bénéfices d'exploitation les sommes nécessaires à l'amortissement des obligations et des actions. Cette deuxième formule est celle de l'amortissement financier.

En règle générale, dans ce cas, la somme à défalquer annuellement pour l'amortissement des obligations est indiquée par le plan d'amortissement dressé au moment de l'émission de l'emprunt. Quant à l'amortissement des actions, l'annuité à retrancher est calculée en tenant compte de la durée de la concession.

Jugé à cet égard qu'une entreprise concessionnaire est en droit d'amortir sur la durée de la concession le montant des capitaux investis par elle dans les installations dont la propriété doit revenir gratuitement en fin de contrat à l'autorité concédante. Pour le calcul de l'annuité d'amortissement, il y a lieu de tenir compte de la date d'expiration de la concession figurant dans le contrat primitif et non de celle qui a été fixée ultérieurement (CE, arrêt du 31 juillet 1942, req. n° 64927, RO, p. 173).

Le Conseil d'État a précisé, d'autre part, qu'une entreprise concessionnaire est fondée à amortir sur la durée de la concession les immeubles et installations devant revenir sans indemnité à l'autorité concédante en fin de concession, mais cet amortissement doit être calculé en fonction de la valeur des biens telle qu'elle figure à l'actif de l'entreprise et non à partir d'une valeur prévisionnelle correspondant au prix supposé de ces biens à l'expiration de la concession (CE, arrêt du 29 mai 1970, req. n°s 70943 et 71411 ; cf. dans le même sens, CE, arrêt du 16 mars 1977, req. n° 89010).

Jugé, par ailleurs, que la subvention accordée par l'État à une entreprise de production d'électricité en vue de couvrir la moitié des dépenses de construction d'un barrage et qui n'est acquise à cette dernière qu'à charge de la construction

de l'ouvrage -lequel ne constitue pas la propriété de l'entreprise mais doit revenir gratuitement à l'État- présente pour l'entreprise bénéficiaire, le caractère non d'une recette d'exploitation, mais celui d'un élément d'un compte d'immobilisation dont le solde est sans influence sur les résultats de l'exercice au cours duquel elle a été allouée. En contrepartie, l'entreprise ne peut pratiquer aucun amortissement sur la fraction du prix de revient dudit ouvrage édifié à l'aide de la subvention (CE, arrêt du 2 juillet 1965, req. n°s 53698 et 53902, RO, p. 379).