

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-AMT-20-40-10-20-01/03/2017

Date de publication : 01/03/2017

BIC - Amortissements - Régimes particuliers - Biens donnés en location ou mis à disposition - Calcul de l'amortissement fiscalement déductible

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Amortissements

Titre 2 : Régimes d'amortissement

Chapitre 4 : Régimes particuliers

Section 1 : Amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition

Sous-section 2 : Calcul de l'amortissement fiscalement déductible

Sommaire :

- I. Dotations aux amortissements soumises à la limitation
 - A. Nature des dotations aux amortissements
 - B. Articulation avec d'autres dispositions
 1. Articulation avec l'article 39 B du CGI
 2. Articulation avec le 4 de l'article 39 du CGI
- II. Calcul de la limitation pour les biens donnés en location ou mis à disposition par une personne physique
 - A. Premier terme de la différence : les loyers acquis
 - B. Second terme de la différence : les charges afférentes aux biens ou parts
 - C. Calcul de la limite de déduction
- III. Calcul de la limitation pour les biens donnés en location ou mis à disposition par une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes
 - A. Modalités d'application des dispositions du II de l'article 39 C du CGI à la fraction des droits revenant à une personne physique
 - B. Modalités d'application des dispositions du II de l'article 39 C du CGI à la fraction des droits revenant à des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés
 1. Non application à la part de résultat revenant aux entreprises utilisatrices
 2. Détermination de la part de résultat revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés non utilisatrices
 - a. Limitation de l'amortissement déductible des biens situés en France ou dans l'EEE et de la quote-part de déficits revenant aux associés, membres ou copropriétaires
 - 1° Lieu d'utilisation du bien
 - 2° Limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis
 - a° Période couverte par la limite
 - b° Calcul de l'amortissement admis en déduction

c° Exemple d'application

- 3° Limitation du déficit imputable sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres
- b. Limitation de l'amortissement déductible des biens situés hors de l'EEE
- c. Conséquences du changement de lieu d'utilisation d'un bien loué ou mis à disposition

Le II de l'article 39 C du Code Général des Impôts (CGI) prévoit deux limites distinctes à la déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition suivant que les biens sont donnés en location ou mis à disposition par des personnes physiques ou par des « structures » soumises au régime fiscal des sociétés de personnes.

I. Dotations aux amortissements soumises à la limitation

A. Nature des dotations aux amortissements

1

Les limites de déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition prévues au II de l'article 39 C du CGI s'appliquent au montant total des amortissements admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, qu'ils soient comptabilisés en amortissement pour dépréciation ou en amortissements dérogatoires. Ces limites s'appliquent également quel que soit le mode de calcul de l'amortissement pratiqué par l'entreprise : linéaire, dégressif ou exceptionnel.

Lorsque la ou les périodes de location ou de mise à disposition des biens ne couvrent pas l'intégralité de l'exercice, les limites de déduction de l'amortissement ne s'appliquent qu'à la fraction d'amortissement des biens en cause correspondant à la ou auxdites périodes de location ou de mise à disposition soumises aux limitations prévues au II de l'article 39 C du CGI.

10

Il est toutefois admis, lorsque le bien donné en location ou mis à disposition est amorti suivant un régime d'amortissement fiscal exceptionnel tel que, par exemple, l'amortissement exceptionnel prévu à l'article 39 AB du CGI en faveur des matériels destinés à économiser l'énergie et des équipements de production d'énergies renouvelables, que les limites de déduction de l'amortissement prévues au II de l'article 39 C du CGI ne soient pas appliquées à la fraction de la dotation excédant l'amortissement déductible en application des dispositions du 2° du 1 de l'article 39 du CGI (c'est-à-dire l'amortissement sur la durée d'usage).

Par conséquent, il n'est pas tenu compte, pour l'application des dispositions du II de l'article 39 C du CGI, des dotations d'amortissements dérogatoires (ou reprises d'amortissements dérogatoires) pour les biens pour lesquels il est fait application d'un des dispositifs d'amortissements exceptionnels fiscaux.

En pratique, les amortissements non soumis à ces dispositions correspondent à ceux portés pour les entreprises relevant du régime réel normal dans les colonnes 3 et 6 du cadre B du tableau n° 2055-SD (CERFA n°10172) (bénéfices industriels et commerciaux) ou n° 2149-SD (CERFA n°11155) (bénéfices agricoles) disponibles sur le site www.impots.gouv.fr.

B. Articulation avec d'autres dispositions

1. Articulation avec l'article 39 B du CGI

20

En application des dispositions combinées du 2° du 1 de l'article 39 du CGI et du premier alinéa du I de l'article 39 C du CGI, les entreprises doivent calculer l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sur leur durée normale d'utilisation, laquelle est appréciée conformément aux usages de la profession.

Conformément aux dispositions de l'article 39 B du CGI, sous réserve toutefois des précisions apportées au BOI-BIC-AMT-10-40-10 au I-A §10, les entreprises sont tenues de constater dans leurs écritures des amortissements tels que leur somme à la clôture de chaque exercice ne soit pas inférieure au montant cumulé des amortissements calculés selon le mode linéaire.

Dès lors, les dispositions du II de l'article 39 C du CGI s'appliquent aux amortissements comptabilisés par l'entreprise ou la structure soumise au régime fiscal des sociétés de personnes. En d'autres termes, ces dispositions s'appliquent après celles prévues à l'article 39 B du CGI.

2. Articulation avec le 4 de l'article 39 du CGI

30

Lorsqu'une fraction de l'amortissement est déjà exclue des charges déductibles par les dispositions du 4 de l'article 39 du CGI (pour plus de précisions BOI-BIC-AMT-20-40-50), les limitations prévues au II de l'article 39 C du CGI s'appliquent à la fraction d'amortissement résiduelle.

En d'autres termes, il convient d'appliquer les dispositions du II de l'article 39 C du CGI après celles du 4 de l'article 39 du même code (cf. exemple ci-après **II-C § 90**).

II. Calcul de la limitation pour les biens donnés en location ou mis à disposition par une personne physique

40

Conformément au 2 du II de l'article 39 C du CGI, en cas de location ou mise à disposition d'un bien par une personne physique, le montant de l'amortissement de ces biens ou parts de copropriété est admis en déduction du résultat imposable, au titre d'un même exercice, dans la limite du montant du loyer acquis, ou de la quote-part du résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts.

En d'autres termes, l'amortissement déductible correspond à la différence positive entre le montant des loyers acquis et le montant des charges, autres que l'amortissement, afférentes à ce bien ou ces parts de copropriété.

A. Premier terme de la différence : les loyers acquis

50

Les loyers à prendre en compte pour déterminer le montant de la limite de déduction de l'amortissement sont les loyers acquis, c'est-à-dire courus, quelle que soit leur date de perception.

Le montant du loyer acquis est augmenté, le cas échéant, des dépenses incombant au propriétaire et mises par contrat à la charge du locataire ou de l'utilisateur.

En cas de location ou de mise à disposition de biens amortissables et non amortissables, il convient, pour le calcul des limites de déduction de l'amortissement, de ne retenir que la part des loyers correspondant aux seuls biens amortissables.

B. Second terme de la différence : les charges afférentes aux biens ou parts

60

Les charges venant en diminution du loyer pour la détermination de l'amortissement déductible sont celles qui ont été supportées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu locatif, à l'exclusion des dotations aux amortissements.

Il s'agit notamment :

- dans le cas des immeubles : des dépenses de gestion (sous réserve des précisions apportées au **II-B § 70**), d'entretien, de réparation et d'assurance y compris celles incombant aux locataires et mises à la charge du propriétaire ; des charges afférentes aux emprunts contractés pour l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des immeubles ; des frais de gérance et de rémunération des gardes ou concierges ; des taxes foncières et des taxes annexes à ces impôts etc. ;

- dans le cas des biens meubles : des dépenses de gestion (sous réserve des précisions apportées au **II-B § 70**), d'entretien et de réparation supportées par le propriétaire ainsi que des intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de ces biens. S'agissant plus particulièrement des copropriétés de navire, de cheval de course ou d'étalon, dans la mesure où les parts acquises par les copropriétaires constituent des éléments d'actif affectés à une exploitation dont les résultats sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, les frais financiers afférents aux emprunts contractés pour l'acquisition des parts peuvent être déduits de ces résultats.

Les charges liées au montage d'une opération d'investissement visant, par exemple, à faire bénéficier ladite opération de l'aide fiscale à l'investissement outre-mer prévue aux [articles 217 undecies du CGI](#) et [217 duodecimes du CGI](#), sont également des charges engagées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu locatif et doivent être incluses parmi les charges venant en diminution du loyer. Il en est notamment ainsi des charges telles que les commissions de montage de l'opération et les honoraires divers, les frais engagés en amont de l'opération ou les rémunérations versées à des tiers chargés du recouvrement ou de la bonne exécution de l'opération.

70

En revanche, les charges liées purement à l'activité de location mais non au bien donné en location ne viennent pas en minoration du loyer acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété. A titre d'exemple, il s'agit notamment des frais de comptabilité, des honoraires juridiques liés aux assemblées générales d'approbation des comptes, des frais de domiciliation ou de la rémunération versée au gérant de la société.

C. Calcul de la limite de déduction

80

En application du 2 du II de l'[article 39 C du CGI](#), le montant total des amortissements pour dépréciation et dérogatoires afférents à un bien ou à des parts de copropriété excédant la différence entre les loyers et les charges afférentes à ce bien ou ces parts (cf. **II § 50 à 70**) ne peut être déduit du résultat imposable au titre de l'exercice.

90

Exemple : Une voiture particulière est acquise le 1er janvier N pour un prix de 21 600 € TTC (dont 3 600 € de TVA) par un entrepreneur individuel dont l'activité n'est pas la location de voitures. Le taux d'émission de dioxyde de carbone du véhicule est de 120 grammes par kilomètre. L'entreprise donne le véhicule en location à une entreprise utilisatrice A. L'amortissement du véhicule est effectué selon le mode linéaire sur une période de cinq ans. Les durées d'amortissement comptable et fiscale sont identiques.

A la clôture de l'exercice, les loyers acquis par l'entrepreneur individuel s'élèvent à 2 500 € HT et les autres charges, principalement financières, relatives au véhicule loué s'élèvent à 1 000 €.

Solution :

- Calcul de l'annuité d'amortissement du véhicule : $18\,000 \times 1/5 = 3\,600 \text{ €}$;

A noter que pour le bailleur, la TVA étant récupérable pour les véhicules donnés en location, le prix de revient amortissable est égal au prix d'achat HT, soit 18 000 € en l'espèce.

- Fraction de l'annuité d'amortissement respectant la limitation prévue au a du 4 de l'article 39 du CGI : $3\,600 \times (18\,300 / 21\,600) = 3\,050 \text{ €}$;

Par conséquent, une fraction de la dotation aux amortissements d'un montant de 550 € (3 600 - 3 050) ne sera pas déductible en application des dispositions du 4 de l'article 39 du CGI ;

- Fraction de l'annuité d'amortissement respectant la limitation prévue au 2 du II de l'article 39 C du CGI : l'amortissement sera déductible dans la limite de la différence entre les loyers acquis (2 500 €) et les charges afférentes aux véhicules (1 000 €), soit 1 500 €. La fraction de l'annuité d'amortissement écartée en application du 2 du II de l'article 39 C du CGI est donc de 1 550 € (3 050 - 1 500). Cette fraction sera susceptible d'être déduite des résultats des exercices suivants.

100

Dans l'hypothèse où une entreprise procède à la location de plusieurs biens dont l'amortissement est admis en déduction dans la limite du montant des loyers acquis diminué des autres charges, il n'y a pas lieu d'appliquer cette limite en considérant isolément chacun de ces biens. C'est l'ensemble des loyers et des charges afférents aux biens loués ou mis à disposition qu'il convient de comparer pour apprécier si l'annuité d'amortissement relative à ces biens peut être admise en déduction en totalité ou se trouve soumise à la limite de déduction.

La fraction d'amortissement dont la déduction se trouve, le cas échéant, écartée fait l'objet d'une répartition proportionnelle entre les biens pour lesquels la charge d'amortissement excède la différence entre le loyer acquis et les autres charges. Cette répartition s'opère en retenant pour chacun des biens concernés, au numérateur, l'excédent du loyer acquis sur les autres charges afférentes au bien et, au dénominateur, la somme de tous les excédents.

III. Calcul de la limitation pour les biens donnés en location ou mis à disposition par une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes

Il résulte des dispositions combinées de l'article 238 bis K du CGI et du II de l'article 39 C du CGI que la part de bénéfice revenant à chaque associé d'une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes doit être déterminée de manière différenciée suivant qu'il s'agit d'associés personnes physiques ou d'associés personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés.

A. Modalités d'application des dispositions du II de l'article 39 C du CGI à la fraction des droits revenant à une personne physique

110

En application du 2 du II de l'article 39 C du CGI, lorsque la location ou la mise à disposition d'un bien est consentie indirectement par une personne physique, l'amortissement de ces biens ou de ces parts de copropriété est admis en déduction dans la limite du montant des loyers acquis sous déduction des autres charges afférentes à ces biens ou ces parts.

Dès lors, la quote-part de bénéfice revenant à une personne physique d'une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes doit être déterminée en application des limites fixées au 2 du II de l'article 39 C du CGI, c'est-à-dire, sous les mêmes limites que celles applicables en cas de location ou de mise à disposition directe d'un bien par une personne physique (cf. II § 40 et suivants).

B. Modalités d'application des dispositions du II de l'article 39 C du CGI à la fraction des droits revenant à des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés

Il résulte des dispositions du 1 du II de l'article 39 C du CGI que la détermination de la part de résultat d'une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes doit être différenciée suivant que les droits sont détenus par l'entreprise utilisatrice des biens donnés en location ou mis à disposition ou non.

1. Non application à la part de résultat revenant aux entreprises utilisatrices

120

Lorsque la location ou la mise à disposition est consentie par une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, au profit d'un ou plusieurs de ses associés, copropriétaires ou membres soumis à l'impôt sur les sociétés, les limitations prévues au premier à troisième alinéas du 1 du II de l'article 39 C du CGI ne s'appliquent pas à la part de résultat revenant aux associés, copropriétaires ou membres, utilisateurs des biens.

Si les associés, copropriétaires ou membres, utilisateurs des biens, sont eux-mêmes des « structures » soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, ces limitations ne s'appliquent pas à la part de résultat revenant aux personnes soumises à l'impôt sur les sociétés qui les détiennent, soit directement, soit par l'intermédiaire de « structures » soumises au régime fiscal des sociétés de personnes.

Cette situation se rencontre notamment lorsque les fonctions d'investissement et d'exploitation d'un même bien sont logées dans deux « structures » différentes soumises au régime fiscal des sociétés de personnes et détenues par les mêmes associés soumis à l'impôt sur les sociétés.

130

En outre, les limitations prévues au 1 du II de l'article 39 C du CGI ne s'appliquent pas :

- aux parts de résultat revenant indirectement aux entreprises utilisatrices soumises à l'impôt sur les sociétés. Cette situation se présente lorsque l'entreprise utilisatrice soumise à l'impôt sur les sociétés détient les parts d'une « structure » interposée soumise au régime des sociétés de personnes qui détient elle-même les parts de l'organisme qui consent la location ou la mise à disposition ;
- aux parts de résultat revenant directement ou indirectement aux entreprises ou aux établissements publics industriels et commerciaux soumis à l'impôt sur les sociétés et membres du même groupe fiscal, au sens de l'article 223 A du CGI ou de l'article 223 A bis du même code, que l'entreprise utilisatrice ;
- aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés qui sont à la fois copropriétaires et utilisatrices d'un navire, d'un cheval de course ou d'un étalon et qui amortissent le prix de revient de leur part de copropriété conformément aux dispositions des articles 39 E du CGI et 39 F du CGI.

Les entreprises utilisatrices s'entendent de celles qui détiennent le droit d'user, même partiellement, des biens loués ou mis à disposition, et pour lesquelles la mise en œuvre de ces biens est nécessaire à l'exercice d'une activité réelle.

A titre d'exemple, une entreprise dont l'activité consiste en la gestion administrative de biens ne peut être considérée comme une entreprise utilisatrice desdits biens. De même, les entreprises qui ne peuvent que percevoir les fruits d'un bien sans en avoir l'usage, telles que les sous-bailleresses et les sous-affréteuses,

ne sont pas utilisatrices au sens du 1 du II de l'article 39 C du CGI.

140

Exemple : Une machine-outil est acquise neuve, le 1er janvier N, pour un prix de 1 M€, par une société en nom collectif (SNC) dont le capital est détenu par la société anonyme A (à hauteur de 70 %) et une personne physique B (à hauteur de 30 %). Cette machine-outil est donnée en location pour un loyer annuel de 60 000 €, dès la date de son acquisition, à la société A, qui l'utilise en France.

Les charges, autres que l'amortissement, affectées à cette machine et supportées par la SNC s'élèvent à 10 000 € au titre de chaque exercice. L'exercice comptable de la SNC coïncide avec l'année civile.

La machine-outil est amortissable selon le mode dégressif sur une durée de huit ans, soit un taux d'amortissement de 28,125 % $[(100/8) \times 2,25]$. Il est supposé que le renouvellement ou le remplacement des éléments de cette machine-outil est pris en charge par le locataire. Par ailleurs, le bailleur n'a procédé à aucune décomposition de cette machine-outil. Le plan d'amortissement de cette machine est donc le suivant :

	Dotations aux amortissements	Valeur résiduelle du bien
N	281 250	718 750
N+1	202 148	516 602
N+2	145 294	371 308
N+3	104 430	266 878
N+4	75 059	191 819
N+5	63 940	127 879
N+6	63 939	63 939
N+7	63 939	0

Solution : le calcul de la part de résultat revenant fiscalement à l'entreprise utilisatrice A est effectué sans application des limites prévues au 1 du II de l'article 39 C du CGI.

Ainsi, au titre de l'exercice N, la SNC ayant réalisé un déficit de 231 250 € (60 000 € - 281 250 € - 10 000 €), la société A imputera sur son propre résultat sa part du déficit de la SNC, égale à 161 875 € (231 250 € x 70 %). La limitation du déficit imputable sur le résultat des associés ne s'applique pas à la part de résultat ainsi déterminée revenant à l'entreprise utilisatrice A.

La part de résultat revenant fiscalement à la personne physique B est calculée en retenant un amortissement cantonné à 50 000 €, soit le montant du loyer annuel minoré des charges afférentes à cette machine (60 000 € - 10 000 €). Le résultat de la SNC déterminé avec application de la limitation de l'amortissement s'établit comme suit au titre de l'exercice N : 60 000 € - 50 000 € - 10 000 € = 0 €. La part de résultat revenant fiscalement à la personne physique B est donc nulle.

La fraction de l'amortissement dont la déduction est écartée pour le calcul de la part de résultat revenant à B (30 % de la différence entre 281 250 € et 50 000 €, soit 69 375 €) sera déductible de sa part dans le résultat fiscal de la SNC des exercices suivants, dans les conditions et limites prévues au 3 du II de l'article 39 C du CGI.

Précision : si les éléments principaux de la machine-outil avaient fait l'objet d'une décomposition, conformément à l'article 15 bis de l'annexe II au CGI, la fraction d'amortissements non déductible

serait égale à la différence entre les dotations aux amortissements pratiquées pour chacun des éléments composant la machine-outil, y compris ceux ayant fait l'objet d'un remplacement, et les loyers acquis sous déduction des autres charges.

2. Détermination de la part de résultat revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés non utilisatrices

150

En application du premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI, en cas de location ou de mise à disposition de biens situés, exploités ou immatriculés en France ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) qui a conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, consentie par une « structure » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, le montant de l'amortissement de ces biens ou des parts de copropriété admis en déduction du résultat imposable est limité, pendant une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition, à trois fois le montant des loyers acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété.

Pour le commentaire de cette limite, il sera fait référence par commodité à la « limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis ».

Par ailleurs, au titre des douze premiers mois d'amortissement du bien, en cas d'application de la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis, la fraction des déficits revenant aux associés, copropriétaires ou membres, et correspondant au montant des dotations aux amortissements déduites, est admise en déduction du résultat imposable dans la limite de 25 % des bénéfiques imposables au taux de droit commun.

160

En cas de location ou de mise à disposition de biens situés, exploités ou immatriculés dans un État qui n'est pas partie à l'accord sur l'EEE ou qui n'a pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, l'amortissement admis en déduction au titre d'un exercice est, en application du troisième alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI, limité au montant du loyer acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété, diminué des autres charges afférentes au bien ou à ladite quote-part.

Pour le commentaire de cette limite, il sera fait référence à la « limite de déduction de l'amortissement égale au montant des loyers acquis diminué des autres charges ».

Par conséquent, pour déterminer la part de bénéfice revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés et non utilisatrices du bien loué ou mis à disposition, il convient de distinguer deux situations, suivant que le bien en cause est situé, exploité ou immatriculé :

- en France ou dans un État partie à l'accord sur l'EEE qui a conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;
- ou dans un autre État.

a. Limitation de l'amortissement déductible des biens situés en France ou dans l'EEE et de la quote-part de déficits revenant aux associés, membres ou copropriétaires

1° Lieu d'utilisation du bien

170

Sont visés par la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis les biens utilisés en France ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE qui a conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Pour le commentaire de cette limite et par mesure de clarté, les biens utilisés en France ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE qui a conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales seront dénommés sous l'expression « biens utilisés dans l'EEE ».

Il est rappelé que sont parties à l'accord sur l'EEE les États membres de l'Union européenne, ainsi que l'Islande, la Norvège et le Liechtenstein.

180

Un bien est considéré comme utilisé dans l'EEE au sens du II de l'article 39 C du CGI, lorsqu'il est situé ou exploité ou immatriculé dans cet espace.

Ainsi, pour déterminer si un bien est utilisé ou non dans l'EEE, il convient de s'attacher, en fonction de la nature du bien en cause :

- à son lieu de situation si le bien est fixe : il en est notamment ainsi des immeubles et installations ou matériels fixes ou à demeure ;
- à son lieu d'immatriculation ou d'exploitation dans les autres cas : il en est notamment ainsi des véhicules, navires, avions, trains, matériels de chantier.

S'agissant des biens non fixes et immatriculés dans l'EEE, ces biens doivent être considérés comme utilisés dans l'EEE quand bien même ils seraient exploités hors de cet espace.

S'agissant des biens non fixes et non immatriculés dans l'EEE, ces biens seront considérés comme utilisés dans l'EEE s'ils y sont exploités de manière effective, c'est-à-dire lorsqu'ils se déplacent ou stationnent à l'intérieur de cet espace.

Il en résulte que le seul fait de diriger ou contrôler un bien à partir d'un établissement stable situé dans l'EEE ne peut être considéré comme caractérisant une exploitation effective du bien à l'intérieur de cet espace.

A titre de règle pratique, il est admis qu'un bien soit considéré comme exploité de manière effective dans l'EEE lorsqu'au titre d'un exercice, il se déplace ou stationne plus des trois quarts du temps à l'intérieur de cet espace.

L'évaluation du temps passé par le bien en cause à l'intérieur de l'EEE au cours de l'exercice doit être faite par la structure bailleresse, sous sa responsabilité et sous réserve du droit de contrôle du service des impôts. A cet égard, cette évaluation peut notamment résulter des termes du contrat de location ou de mise à disposition corroborés par tout autre élément de preuve.

Il est également admis s'agissant des moyens de transport, tels que les navires ou les aéronefs, qu'un bien soit considéré comme exploité de manière effective dans l'EEE lorsqu'au titre d'un exercice, trois quarts de ses déplacements sont effectués au départ ou à destination de l'EEE, étant observé que la structure bailleresse doit être en mesure de justifier de cette évaluation.

En définitive, la condition d'exploitation effective du bien à l'intérieur de l'EEE est une question de fait qui ne pourra être résolue qu'après un examen des circonstances particulières d'utilisation de chaque bien.

190

Exemple : soit un véhicule immatriculé en Suisse, donné en location par une SNC à une entreprise qui effectue avec ce véhicule des livraisons au départ de la France sur tout le territoire européen. Les trajets ainsi effectués couvrent à plus de 75 % l'EEE comme en attestent les bons de livraison, les documents de transport et les justificatifs de paiement de péages dans des États de l'EEE.

Solution : ce véhicule, bien qu'immatriculé en dehors de l'EEE, est exploité de manière effective dans cet espace et entre dans le champ d'application de la limite de déduction des amortissements prévue au premier alinéa du 1 du II de l'[article 39 C du CGI](#).

200

Le lieu d'utilisation du bien s'apprécie exercice par exercice.

Lorsqu'au cours d'un exercice, un bien, donné en location ou mis à disposition par une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, est immatriculé, pour tout ou partie de cet exercice, en dehors de l'EEE, la limitation de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis ne lui est applicable que s'il est justifié qu'il est exploité dans l'EEE durant la période où il est immatriculé hors de cet espace.

2° Limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis

210

Dans les situations visées ci-avant (cf. **III-B-2-a-1° § 170**), le montant de l'amortissement des biens ou parts de copropriété admis en déduction de la base imposable au titre d'un exercice est limité, pendant une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition, à trois fois le montant des loyers acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété.

Dans l'hypothèse où une entreprise donne en location ou met à disposition plusieurs biens dont l'amortissement est admis en déduction du résultat dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis, il y a lieu d'appliquer la limite en considérant isolément chacun de ces biens.

a° Période couverte par la limite

220

La limite de déduction de l'amortissement prévue au premier alinéa du 1 du II de l'[article 39 C du CGI](#) s'applique pendant une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien.

Ainsi, lorsqu'un bien est donné en location ou mis à disposition après le début de son amortissement, la limite de déduction de l'amortissement ne s'applique qu'à compter du début de sa mise en location ou de sa mise à disposition.

Les locations ou mises à disposition successives d'un même bien, interrompues le cas échéant par des périodes dépourvues de toute location ou de toute mise à disposition du bien, sont sans incidence sur le décompte de la période de trente-six mois d'application de la limite de déduction de l'amortissement, dès lors que cette période est déterminée à partir du début de la première mise en location ou de la première mise à disposition du bien.

230

Lorsque le début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien intervient à l'ouverture d'un exercice, la période de trente-six mois au cours de laquelle la limite de déduction de l'amortissement s'applique est alors répartie sur cet exercice et les deux exercices suivants de douze mois.

240

Lorsque le début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien intervient en cours d'exercice, la période de trente-six mois au cours de laquelle la limite de déduction de l'amortissement s'applique est alors répartie sur l'exercice du début de la mise en location ou de la mise à disposition et les trois exercices suivants de douze mois.

Dans cette hypothèse, la limite de déduction de l'amortissement ne s'applique qu'à la seule fraction de dotation aux amortissements correspondant à la période courant :

- du début de la location ou de la mise à disposition à la fin de l'exercice, s'agissant du premier exercice d'application de la limite de déduction ;

- du début de l'exercice à la fin de la période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition, s'agissant du dernier exercice d'application de la limite.

250

Lorsque le début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien n'intervient pas le premier jour d'un mois, le décompte de la période s'effectue en nombre de jours. Il sera admis pour ce décompte qu'une période de douze mois corresponde à 360 jours.

260

Exemple : soit un bien acquis le 14 mars N par une entreprise qui le donne en location à une autre entreprise en France le même jour. L'amortissement de ce bien est soumis à la limitation égale à trois fois le montant des loyers acquis prévue au 1 du II de l'[article 39 C du CGI](#).

La limitation de l'amortissement du bien s'applique sur une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location du bien, soit du 14 mars N au 13 mars N+3.

b° Calcul de l'amortissement admis en déduction

270

Pour le calcul du montant de l'amortissement admis en déduction au titre d'un exercice, il y a lieu de prendre en compte les loyers acquis au titre du même exercice, tels que définis au [II-A § 50](#).

280

Lorsque la limite de déduction de l'amortissement s'applique en cours d'exercice à une fraction seulement de la dotation aux amortissements comptabilisée au titre de l'exercice (cf. [III-B-2-a-2°-a° § 250](#)), seuls les loyers acquis au titre de la même période que celle retenue pour déterminer cette fraction doivent être pris en compte.

Exemple : si la limite de déduction s'applique à compter du 1er mars N et que l'exercice de l'entreprise coïncide avec l'année civile, seule la fraction de dotation aux amortissements couvrant la période allant du 1er janvier N + 3 au 28 février de la même année doit être retenue pour l'application de la limite de déduction de l'amortissement en N + 3. Dans ce cas, seuls les loyers acquis au titre de cette même période allant du 1er janvier au 28 février N + 3 sont retenus pour le calcul de la limite.

290

La limite de déduction de l'amortissement est déterminée en multipliant par trois le montant des loyers acquis, lesquels n'ont pas à être diminués des charges afférentes au bien ou aux parts de copropriété.

c° Exemple d'application

300

Exemple : soit un bien acquis pour un montant de 100 000 € le 1er mars N par une SNC dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile. Ce bien est amortissable selon le mode dégressif sur une durée de sept ans, soit un taux d'amortissement d'environ 32,14 % ((100/7) x 2,25). Au titre des quatre premiers exercices, le plan d'amortissement de ce bien est donc le suivant :

Exercice	Valeur résiduelle	Dotations aux amortissements
N	100 000	26 786 ⁽¹⁾
N+1	73 214	23 533 ⁽²⁾
N+2	49 681	15 969 ⁽³⁾
N+3	33 712	10 836 ⁽⁴⁾

(1) $[100\ 000 \times [(100/7) / 100] \times 2,25] \times (300/360)$

(2) $[73\ 214 \times [(100/7) / 100] \times 2,25]$

(3) $[49\ 681 \times [(100/7) / 100] \times 2,25]$

(4) $[33\ 712 \times [(100/7) / 100] \times 2,25]$

La SNC donne le bien en location à compter du 1er octobre N à une entreprise qui l'utilise en France, pour un loyer trimestriel de 1 500 €.

Solution :

Au titre de l'exercice N, la dotation aux amortissements est admise en déduction pour son montant total pour la période courant du 1er mars au 30 septembre N, soit 18 750 € $[26\ 786 \times (7/10)]$. Le surplus de la dotation soit 8 036 €, correspondant à la dotation du 1er octobre (début de la mise en location) au 31 décembre, est admis en déduction dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis au titre de la même période, soit 4 500 € $(3 \times 1\ 500 \text{ €})$. Par conséquent, la dotation aux amortissements ne sera pas déductible à hauteur de 3 536 € $(8\ 036 - 4\ 500)$.

Au titre de l'exercice N+1, la totalité de la dotation aux amortissements (23 533 €) est soumise à la limitation de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis, soit 18 000 € $[(1\ 500 \times 4) \times 3]$. Par conséquent, la dotation aux amortissements ne sera pas déductible à hauteur de 5 533 € $(23\ 533 - 18\ 000)$.

Au titre de l'exercice N+2, la dotation aux amortissements (15 969 €) est admise en déduction en totalité, dès lors qu'elle est d'un montant moindre que la limitation de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis (18 000 €).

Au titre de l'exercice N+3, la limitation de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis s'applique jusqu'au 30 septembre, correspondant à la date de fin de la période de trente six mois décomptée à partir du début de la location, et ne s'applique plus du 1er octobre à la fin de l'exercice.

Du 1er janvier au 30 septembre, la dotation aux amortissements d'un montant de 8 127 € $(10\ 836 \text{ €} \times 9/12)$ est admise en déduction en totalité, dès lors qu'elle est d'un montant inférieur à trois fois le

montant des loyers acquis durant cette même période, soit 13 500 € [3 x (3 x 1 500 €)]. Du 1er octobre au 31 décembre, la dotation aux amortissements d'un montant de 2 709 € (10 836 € x 3/12) est admise en déduction pour son montant total.

Au titre de l'exercice N+4, la dotation aux amortissements est admise en déduction sans limite.

3° Limitation du déficit imputable sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres

310

Seule est visée par la limitation de l'imputation du déficit sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres, la fraction des déficits qui correspond au montant des dotations aux amortissements déduites du bénéfice imposable dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis.

La limitation du déficit imputable s'applique au titre des douze premiers mois d'amortissement du bien.

Lorsque les douze premiers mois d'amortissement du bien s'étalent sur deux exercices, l'exercice d'acquisition du bien et l'exercice suivant, la limite d'imputation du déficit s'applique alors au déficit constaté au titre de chacun de ces deux exercices :

- pour le premier exercice, à hauteur des amortissements admis en déduction au titre de ce bien dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis du premier jour de la location ou de la mise à disposition jusqu'au dernier jour de l'exercice ;
- pour le second exercice, à hauteur des amortissements admis en déduction du premier jour de l'exercice jusqu'au terme de la période de douze mois, dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis au titre de cette période.

Dans l'hypothèse où une même « structure » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes donne en location ou met à disposition plusieurs biens dont l'amortissement est limité à trois fois le montant des loyers acquis, la fraction des déficits à retenir pour l'application de cette limitation est celle correspondant au montant total des amortissements admis en déduction dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis, sous réserve que ces amortissements se rapportent aux douze premiers mois d'amortissement desdits biens.

En pratique, pour apprécier cette limitation, le déficit réalisé par la "structure" soumise au régime fiscal des sociétés de personnes et revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés doit être retenu à hauteur du montant total des amortissements admis en déduction dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis et correspondant aux biens loués ou mis à disposition.

La fraction des déficits, telle que définie ci-avant, est admise en déduction à hauteur du quart des bénéfices imposables au taux d'impôt sur les sociétés de droit commun que chaque associé, copropriétaire, membre ou groupe auquel il appartient (au sens des [articles 223 A du CGI](#) ou [223 A bis du CGI](#)) retire du reste de ses activités.

Les bénéfices à retenir pour le calcul de la limite s'entendent des bénéfices imposables au taux d'impôt sur les sociétés de droit commun, c'est-à-dire après imputation des déficits reportables.

320

On entend par bénéfices retirés du reste de ses activités, tous les bénéfices que chaque associé, copropriétaire ou membre retire d'activités non soumises aux dispositions du premier alinéa du I du II de l'[article 39 C du CGI](#).

Il s'agit en pratique :

- des bénéfices que chaque associé, copropriétaire ou membre retire de toute activité qu'il exerce directement quelle que soit sa nature ;

- des quote-parts de bénéfices que chaque associé, copropriétaire ou membre retire de sa participation dans une « structure » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, autres que les quote-parts de résultat provenant d'une activité de location ou de mise à disposition de biens visée au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI., c'est-à-dire d'une activité de location ou de mise à disposition de biens situés ou exploités ou immatriculés en France ou dans un État partie à l'accord sur l'EEE qui a conclu avec la France une convention fiscale d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

330

Lorsque l'associé, copropriétaire ou membre appartient à un groupe fiscal au sens des [articles 223 A du CGI](#) ou [223 A bis du CGI](#), la limite d'imputation de la fraction de déficit s'apprécie en fonction du résultat d'ensemble du groupe fiscal, à l'exclusion des résultats provenant d'opérations soumises aux dispositions du premier alinéa du 1 du II de l'[article 39 C du CGI](#).

340

Lorsqu'une entreprise est associée, copropriétaire ou membre de plusieurs « structures » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, elle doit cumuler les quote-parts de déficits soumises à la limite d'imputation et les comparer ensuite à l'ensemble des bénéfices qu'elle retire du reste de ses activités, tels que définis ci-dessus.

350

Exemple 1 : Un groupement d'intérêt économique (GIE) acquiert le 1er janvier N une machine-outil pour 100 000 € HT, amortissable selon le mode dégressif sur une durée de huit ans. Le GIE donne en location ce bien à compter du 1er janvier N à une société utilisatrice pour un loyer annuel de 6 000 €. La machine-outil est exploitée en France. Le GIE exerce par ailleurs une activité de vente de matériel industriel.

La première dotation aux amortissements comptabilisée par le GIE à la clôture de l'exercice N prend en compte les douze premiers mois d'amortissement de la machine-outil, celle-ci ayant été acquise le 1er janvier et l'exercice du GIE coïncidant avec l'année civile. Cette dotation aux amortissements est calculée comme suit : $100\ 000\ € \times 12,5\ \% \times 2,25 = 28\ 125\ €$.

En application de la limite de déduction prévue au premier alinéa du 1 du II de l'[article 39 C du CGI](#), cette dotation aux amortissements n'est admise en déduction du résultat fiscal du GIE qu'à hauteur de trois fois le montant des loyers acquis au titre de l'exercice, soit 18 000 € ($3 \times 6\ 000\ €$).

Compte tenu des autres charges afférentes à l'acquisition de la machine-outil (1 000 €) et du déficit dégagé dans le cadre de l'autre activité de vente de matériel industriel réalisée par le GIE (10 000 €), le déficit du GIE au titre de l'exercice N est de 23 000 € ($6\ 000\ € - 18\ 000\ € - 1\ 000\ € - 10\ 000\ €$).

Les droits au résultat du GIE sont détenus à 40 % par la société A et à 60 % par la société B. Ces sociétés ont donc droit à une quote-part du déficit du GIE égale à 9 200 € ($23\ 000\ € \times 40\ \%$) pour A et à 13 800 € ($23\ 000\ € \times 60\ \%$) pour B.

Avant prise en compte de leur quote-part de déficit du GIE, le résultat des sociétés A et B au titre de l'exercice N, est le suivant :

- société A : bénéfice de 20 000 € ;

- société B : bénéfice de 50 000 €.

Solution : Les sociétés A et B déduiront leur quote-part de déficit du GIE dans les conditions suivantes :

Société A : L'imputation de la fraction de quote-part de déficit revenant théoriquement à A, issue des amortissements admis en déduction, doit être cantonnée au quart des bénéfices que l'entreprise retire du reste de ses activités.

Le déficit du GIE, hors activité autre que la location, est égal à 13 000 € (23 000 € - 10 000 €). Dès lors que les amortissements fiscalement admis en déduction (18 000 €) sont supérieurs à ce déficit, celui-ci est donc considéré comme issu des amortissements précités pour sa totalité, soit 13 000 €.

La fraction de la quote-part de déficit revenant à A correspondant aux amortissements admis en déduction est donc égale à 5 200 € (13 000 € x 40 %). Cette fraction de déficit ne peut être imputée au titre de l'exercice N qu'à hauteur du quart des bénéfices que la société A retire du reste de ses activités, soit 5 000 € (20 000 € / 4). Le surplus, soit 200 € (5 200 € - 5 000 €) pourra être déduit du résultat des exercices suivants (BOI-BIC-AMT-20-40-10-30).

Le surplus de quote-part de déficit revenant à A, non issue des amortissements admis en déduction, soit 4 000 € (9 200 € - 5 200 €) s'impute sans limitation sur le résultat de la société A.

Société B : La fraction de la quote-part de déficit revenant à B, hors activité autre que la location, issue des amortissements admis en déduction, est égale à 7 800 € (13 000 € x 60 %).

Cette fraction de quote-part de déficit étant inférieure au quart des bénéfices que la société retire du reste de ses activités, soit 12 500 € (50 000 € / 4), elle peut être imputée en totalité sur son résultat de l'exercice N.

Il en est de même de la fraction de quote-part des déficits non issue des amortissements admis en déduction, soit le surplus de 6 000 € (13 800 € - 7 800 €).

360

Exemple 2 : les hypothèses de l'exemple exposé au § 350 sont reprises en supposant que :

- la machine-outil est acquise le 1er février de l'année N et louée dès cette date pour un montant de 6 000 € par an ;
- les charges liées à l'acquisition de la machine-outil, sont de 5 000 € ;
- le GIE n'exerce pas d'autre activité que la location ;
- au titre de la période allant du 1er février au 31 décembre N, le déficit réalisé par le GIE, après application de la limite de déduction prévue au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI, est de 16 000 € [5 500 € (6 000 x 11/12) - 16 500 € (5 500 x 3) - 5 000 €]. Les sociétés A et B ont donc droit à une quote-part du déficit du GIE égale à 6 400 € (16 000 x 40 %) pour A et 9 600 € (16 000 x 60 %) pour B ;
- le résultat des sociétés A et B au titre de l'exercice N, avant prise en compte de leur quote-part de déficit du GIE, est un bénéfice de 10 000 € pour la société A et un bénéfice de 25 000 € pour la société B ;
- au titre de la période allant du 1er au 31 janvier N+1, le déficit réalisé par le GIE est supposé égal à 14 000 € ; les sociétés A et B ont donc droit à une quote-part du déficit du GIE égale à 5 600 € (14 000 x 40 %) pour A et 8 400 € (14 000 x 60 %) pour B ;
- le résultat des sociétés A et B au titre de l'exercice N+1, avant prise en compte de leur quote-part de déficit du GIE, est déficitaire pour la société A et bénéficiaire à hauteur de

40 000 € pour la société B.

Solution : Les douze premiers mois d'amortissement de la machine-outil s'étalant sur les exercices N et N+1, la limitation du déficit imputable sur le résultat des membres du GIE s'applique au déficit de ces deux exercices.

Au titre de la période courant sur N, la limite s'applique au déficit retenu à hauteur des amortissements admis en déduction, soit à hauteur de 16 500 €. Dans ces conditions, la limite s'applique à la totalité du déficit dégagé par le GIE puisqu'il est d'un montant inférieur (16 000 €). Les sociétés A et B déduiront ainsi leur quote-part de déficit du GIE dans les conditions suivantes :

- société A : l'imputation de la fraction de quote-part de déficit revenant à A, soit 6 400 €, sera cantonnée au quart des bénéfices que l'entreprise retire du reste de ses activités, soit 2 500 € (10 000 € / 4).

Le surplus, soit 3 900 € (6 400 € - 2 500 €) pourra être déduit du résultat des exercices suivants ;

- société B : l'imputation de la fraction de quote-part de déficit revenant à B, soit 9 600 €, sera cantonnée au quart des bénéfices que l'entreprise retire du reste de ses activités, soit 6 250 € (25 000 € / 4).

Le surplus, soit 3 350 € (9 600 € - 6 250 €) pourra être déduit du résultat des exercices suivants.

Au titre de la période courant sur N+1, la limitation s'applique au déficit retenu à hauteur des amortissements admis en déduction dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis au titre de la période courant du 1er janvier N+1 au 31 janvier de la même année (terme de la période de douze mois), soit à hauteur de 1 500 € [(6 000 € x 1/12) x 3]. Dans ces conditions, les sociétés A et B pourront déduire leur quote-part de déficit du GIE dans les conditions suivantes :

- société A : la fraction de la quote-part de déficit revenant à A correspondant aux amortissements déductibles dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis au titre de la période de douze mois, soit 600 € (1 500 € x 40 %), ne sera pas déductible de son résultat imposable dès lors que la société A n'a dégagé aucun bénéfice au titre de l'exercice N +1. Cette quote-part de déficit (600 €) restera donc à déduire ultérieurement.

- société B : la fraction de quote-part de déficit revenant à B correspondant aux amortissements déductibles dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis au titre de la période de douze mois, soit 900 € (1 500 € x 60 %) étant inférieure au quart des bénéfices que la société retire du reste de ses activités (10 000 € = 40 000 € / 4), elle peut être imputée en totalité sur son résultat de cet exercice.

b. Limitation de l'amortissement déductible des biens situés hors de l'EEE

370

Lorsque les biens donnés en location ou mis à disposition ne sont pas utilisés en France ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE qui a conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (cf. [III-B-2-a-1° § 170 et suivants](#)), la part de bénéfices revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés est déterminée en limitant le montant de l'amortissement déductible à hauteur du loyer acquis diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts.

Dans cette situation, le montant de l'amortissement déductible est déterminé de la même manière que la part de bénéfices revenant aux associés personnes physiques (cf. [III-A § 110](#)) et le déficit imputable sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres n'est pas plafonné dans la limite de 25 % des bénéfices imposables au taux de droit commun (cf. [III-B-2-a-3° § 310 et suivants](#)).

c. Conséquences du changement de lieu d'utilisation d'un bien loué ou mis à disposition

380

Lorsqu'au titre d'un exercice, un bien donné en location ou mis à disposition cesse d'être utilisé dans l'EEE (cf. [III-B-2-a-1° § 170 et suivants](#)) et devient soumis à la limitation de déduction de l'amortissement égale au montant des loyers acquis diminué des autres charges, la déduction de l'amortissement pratiquée au titre des exercices précédents, en application de la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis, n'est pas remise en cause.

390

Symétriquement, lorsqu'au titre d'un exercice, un bien donné en location ou mis à disposition par une « structure » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes qui n'était pas utilisé dans l'EEE vient à être utilisé dans cet espace, la déduction de l'amortissement pratiquée au titre des exercices précédents ne peut faire l'objet d'aucune correction.

400

A compter de l'exercice au titre duquel intervient le changement de lieu d'utilisation du bien, il y a lieu de faire application de la nouvelle limite de déduction de l'amortissement, tant en ce qui concerne la déduction de la dotation aux amortissements comptabilisée au titre de cet exercice et des exercices suivants, qu'en ce qui concerne l'imputation sur le résultat de ces mêmes exercices du solde des amortissements restant à reporter et existant à l'ouverture de l'exercice au titre duquel est intervenu le changement de limite de déduction. Sur les modalités de report des amortissements dont la déduction a été différée, il convient de se reporter au [BOI-BIC-AMT-20-40-10-30](#).

410

Exemple : en reprenant l'exemple exposé au [III-B-1 § 140](#) d'une machine-outil acquise neuve le 1er janvier N par une SNC au prix de 1 M€.

Cette machine-outil est donnée en location pour un loyer annuel de 60 000 €, dès la date de son acquisition, à une société ne détenant aucune part de la SNC, qui utilise le bien en France au titre des exercices N et N+1, puis en Suisse à compter du début de l'exercice N+2.

Les autres charges supportées par la SNC au titre de ce bien s'élèvent à 10 000 € au titre de chaque exercice. L'exercice comptable de la SNC coïncide avec l'année civile.

La machine-outil est amortissable selon le mode dégressif sur une durée de huit ans, soit un coefficient d'amortissement de $(100/8) \times 2,25 = 28,125 \%$.

Solution :

Exercice	Dotations aux amortissements	Amortissement admis en déduction	Amortissement différé au titre de l'exercice
N	281 250	180 000 (a)	101 250 (b)
N+1	202 148	180 000 (c)	22 148 (d)
N+2	145 294	50 000 (e)	95 294 (f)
N+3	104 430	50 000	54 430
N+4	75 059	50 000	25 059

N+5	63 940	50 000	13 940
N+6	63 939	50 000	13 939
N+7	63 939	50 000	13 939

(a) En N, le bien est utilisé dans l'EEE. La limite de déduction des amortissements est donc de trois fois le montant des loyers acquis, soit $3 \times 60\,000 \text{ €} = 180\,000 \text{ €}$.

(b) Le montant de l'amortissement dont la déduction est différée est égal à la différence entre le montant de la dotation aux amortissements et le montant de l'amortissement admis en déduction au titre de l'exercice, soit : $281\,250 \text{ €} - 180\,000 \text{ €} = 101\,250 \text{ €}$.

(c) En N+1, le bien est toujours utilisé dans l'EEE, la limite de déduction des amortissements est inchangée, soit $180\,000 \text{ €}$.

(d) Le montant de l'amortissement dont la déduction est différée est égal à la différence entre le montant de la dotation aux amortissements et le montant de l'amortissement admis en déduction au titre de l'exercice, soit : $202\,148 \text{ €} - 180\,000 \text{ €} = 22\,148 \text{ €}$.

(e) A compter de l'exercice N+2, le bien est utilisé en dehors de l'EEE. La limite de déduction des amortissements est donc égale au montant des loyers acquis diminué des autres charges, soit $60\,000 \text{ €} - 10\,000 \text{ €} = 50\,000 \text{ €}$.

(f) Le montant de l'amortissement dont la déduction est différée est égal à la différence entre le montant de la dotation aux amortissements et le montant de l'amortissement admis en déduction au titre de l'exercice, soit : $145\,294 \text{ €} - 50\,000 \text{ €} = 95\,294 \text{ €}$. Le montant des amortissements non admis en déduction au titre des exercices suivants est déterminé de la même manière, avec une limite de déduction de l'amortissement égale à $50\,000 \text{ €}$.