

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-AMT-20-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BIC – Amortissements- Régime de l'amortissement linéaire

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Amortissements

Titre 2 : Régimes d'amortissement

Chapitre 1 : Amortissement linéaire

Sommaire :

- I. Champ d'application des biens amortissables suivant le système linéaire
 - A. Biens amortis obligatoirement suivant le système linéaire
 - 1. Biens acquis ou construits avant l'entrée en vigueur de l'amortissement dégressif
 - 2. Immobilisations ne pouvant par leur nature prétendre au régime de l'amortissement dégressif
 - 3. Biens usagés au moment de leur acquisition
 - 4. Biens dont la durée normale d'utilisation est inférieure à trois ans
 - B. Biens amortis facultativement suivant le système linéaire
- II. Modalités de calcul des amortissements déductibles
 - A. Point de départ de l'amortissement linéaire
 - B. Taux de l'amortissement linéaire
 - C. Calcul de l'annuité déductible en régime d'amortissement linéaire
 - 1. Exercice d'une durée différente de l'année
 - 2. Éléments mis en service en cours d'exercice
 - 3. Éléments cédés en cours d'exercice
 - D. Situation des éléments réévalués
 - 1. Immobilisations réévaluées dans le cadre des dispositions légales
 - a. Point de départ du nouveau calcul des amortissements
 - 1° Principe
 - 2° Possibilité de reporter le point de départ à la clôture de l'exercice suivant
 - b. Détermination des nouvelles annuités d'amortissement
 - 1° Détermination de la durée probable d'utilisation
 - 2° Modification de la durée probable d'utilisation
 - 3° Cession ou mise hors service d'éléments incomplètement amortis
 - 2. Immobilisations ayant fait l'objet d'une réévaluation libre

1

Le régime de l'amortissement linéaire repose sur les « usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation ». Il se traduit par l'échelonnement régulier de la dépréciation auquel correspondent des annuités constantes en principe sur la durée normale d'utilisation des biens. Des taux d'amortissement supérieurs aux taux usuels et impliquant une accélération du rythme d'amortissement sont admis dans certaines professions et à l'égard de divers biens, lorsque des impératifs particuliers entraînent une dépréciation supérieure à la normale et imposent un renouvellement plus rapide des immobilisations utilisées.

10

Le présent chapitre est réservé à l'étude de l'amortissement linéaire, les amortissements « exceptionnels » et « accélérés » étant examinés dans le **chapitre 3 (BOI-BIC-AMT-20-30) et le chapitre 4 (BOI-BIC-AMT-20-40)**. Les règles générales de calcul des amortissements ayant été étudiées sous le titre premier, les développements suivants sont consacrés à l'analyse des biens amortissables suivant le régime linéaire et des modalités de calcul des amortissements déductibles selon ce système.

I. Champ d'application des biens amortissables suivant le système linéaire

20

Étant donné que le régime d'amortissement dégressif, bien que facultatif, constitue le système normal d'amortissement pour les biens d'équipement autres que les immeubles d'habitation, chantiers et locaux affectés à l'exercice de la profession, acquis ou construits à partir du 1er janvier 1960 (ou du 1er janvier 1965) (*cf.* **BOI-BIC-AMT-20-20-10**), il convient de définir le champ d'application du régime linéaire par référence à celui du système dégressif.

On est ainsi amené à distinguer deux séries de biens :

- ceux qui sont obligatoirement amortis d'après le système linéaire, parce qu'ils n'entrent pas dans le champ d'application du régime dégressif ;
- ceux qui, entrant dans le champ d'application du régime dégressif, sont volontairement amortis d'après le régime linéaire.

A. Biens amortis obligatoirement suivant le système linéaire

30

Il s'agit des immobilisations qui ne peuvent donner lieu à l'application de l'amortissement dégressif en raison, soit de la date de leur acquisition, soit de leur nature, soit de leur caractère de biens d'occasion, soit de leur durée normale d'utilisation.

1. Biens acquis ou construits avant l'entrée en vigueur de l'amortissement dégressif

40

Doivent obligatoirement être amortis suivant le système linéaire -sans préjudice de l'application éventuelle d'amortissements accélérés ou exceptionnels- tous les biens acquis ou construits avant le 1er janvier 1960 (ou avant le 1er janvier 1965 en cas d'option) [*cf.* [BOI-BIC-AMT-20-30](#)].

Pour l'appréciation de la date d'acquisition ou de construction des immobilisations, il convient de se référer aux critères retenus pour l'application du système de l'amortissement dégressif (*cf.* [BOI-BIC-AMT-20-20-20](#)).

2. Immobilisations ne pouvant par leur nature prétendre au régime de l'amortissement dégressif

50

Demeurent amortissables suivant le système linéaire, quelle que soit la date de leur acquisition, les immobilisations qui n'entrent pas dans les catégories énumérées à l'[article 39 A du code général des impôts \(CGI\)](#) et à l'[article 22 de l'annexe II au CGI](#).

Tel est le cas, d'une manière générale, des immeubles, à l'exception de ceux qui sont exploités par des entreprises hôtelières, des bâtiments industriels dont la durée normale d'utilisation n'excède pas quinze années et des immeubles destinés à titre exclusif à accueillir des expositions et des congrès à compter du 1er janvier 2007. Il s'ensuit que les immeubles d'habitation, les chantiers (amortissement limité en fait aux dépenses d'aménagement), les locaux servant à l'exercice de la profession doivent, normalement, faire l'objet d'un amortissement linéaire.

Il en est de même des brevets d'invention, du mobilier et des matériels qui n'ouvrent pas droit à l'amortissement dégressif : tel est notamment le cas des machines à écrire autres que celles à frappe électrique entièrement automatique, installations téléphoniques, camionnettes dont la charge utile est inférieure à deux tonnes, véhicules de transport des personnes dont le nombre de places est inférieur à huit (non compris celle du conducteur).

Le système linéaire s'applique également aux agencements, tels les rayonnages utilisés pour le stockage des marchandises et outillages, sauf dans l'hypothèse où des éléments de cette nature se trouvent étroitement incorporés à une installation entrant elle-même dans le champ d'application de l'amortissement dégressif.

3. Biens usagés au moment de leur acquisition

60

Le dernier alinéa de l'[article 22 de l'annexe II au CGI](#) exclut du bénéfice de l'amortissement dégressif les biens qui étaient déjà usagés au moment de leur acquisition par l'entreprise. Les éléments en cause doivent, par conséquent, être amortis selon le système linéaire.

70

Cette règle ne concerne cependant pas certains biens, qu'il convient d'assimiler à des matériels neufs (**cf. BOI-BIC-AMT-20-20-20-30**).

80

En ce qui concerne :

- les immobilisations appartenant à l'exploitant, inscrites en comptabilité en cours d'exploitation, **cf. BOI-BIC-AMT-20-20-20-30** ;
- la situation des navires achetés d'occasion, **cf. BOI-BIC-AMT-20-40-60-10** ;
- la situation des biens ayant fait l'objet d'un apport, **cf. BOI-BIC-AMT-20-20-20-30**.

4. Biens dont la durée normale d'utilisation est inférieure à trois ans

90

Les biens dont la durée normale d'utilisation est inférieure à trois ans sont exclus du bénéfice de l'amortissement dégressif et doivent, par voie de conséquence, faire l'objet d'un amortissement linéaire.

Pour apprécier si un bien a une durée d'utilisation inférieure à trois ans, il convient de faire uniformément état de la durée correspondant aux conditions effectives d'utilisation (c'est-à-dire, notamment, à simple, à double ou à triple équipe) et servant de base au calcul du taux d'amortissement linéaire.

B. Biens amortis facultativement suivant le système linéaire

100

Il s'agit de biens qui ouvrent droit normalement à l'amortissement dégressif ou d'un amortissement exceptionnel, mais à raison desquels l'entreprise ne pratique qu'un amortissement linéaire.

II. Modalités de calcul des amortissements déductibles

110

Les amortissements linéaires effectués par les entreprises peuvent être déduits pour l'assiette de l'impôt, selon les termes du **2° du 1 de l'article 39 du CGI** «dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation».

D'une manière générale, l'usage est de considérer que l'amortissement doit être lié à la dépréciation subie par les immobilisations amortissables. Il en résulte que l'amortissement doit commencer à la date à laquelle chaque immobilisation commence à se déprécier et être échelonné sur la durée d'utilisation de cette immobilisation.

A. Point de départ de l'amortissement linéaire

120

Dès lors que la dépréciation des immobilisations résulte principalement de l'usure provoquée par leur utilisation, le point de départ de l'amortissement linéaire est calculé à compter du jour de la mise en service effective de chaque élément amortissable. Les nouvelles normes comptables ne devraient pas modifier la date de référence pour le début de l'amortissement, à savoir la date de mise en service de l'actif à laquelle correspond généralement la date de début de consommation des avantages économiques attachés à l'actif (2 de l'article 322-4 du PCG).

En pratique, cette date de début d'amortissement devrait correspondre à la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner suivant l'utilisation prévue par l'entreprise. En effet, cette date correspond au terme de la période d'incorporation des différentes dépenses constituant le coût de revient de l'actif. Dans certains cas, elle pourrait donc être légèrement retardée par rapport à la date de mise en service telle qu'entendue auparavant, qui ne dépendait pas du niveau d'utilisation de l'immobilisation.

Le Conseil d'État a jugé, par exemple, que les amortissements pratiqués par une entreprise sur la valeur de ses éléments d'actif ne peuvent être déduits des résultats d'un exercice que s'ils ont pour but de compenser une dépréciation effectivement subie par ces éléments au cours dudit exercice. Il s'ensuit qu'aucun amortissement ne peut être valablement pratiqué, à la clôture d'un exercice déterminé, sur la valeur d'un matériel et d'installations acquis pendant ledit exercice, mais seulement mis en service au cours de l'exercice suivant (CE, arrêts du 29 mars 1937, req. n° 52951, RO, p. 184 et du 18 juillet 1941, req. n° 57709, RO, p. 207).

Par ailleurs, le matériel acquis et mis en service par un contribuable dans le courant du même exercice ne peut donner lieu à un amortissement qu'à compter du début de son utilisation effective (CE, 4 novembre 1969, req. n°s 75471 et 76082 ; RJCD, 1re partie, p. 246).

130

Lorsque l'Administration a rectifié les amortissements calculés par le contribuable selon la méthode linéaire, pour tenir compte de la date d'entrée en service des éléments acquis par lui en cours d'année, l'intéressé, compte tenu de la méthode qu'il a suivie, ne peut pas contester les rehaussements qui en découlent, faire valoir qu'il eût été en droit de calculer ses amortissements selon la méthode dégressive (CE, 22 mars 1972, req. n°s 78830 et 79250, RJ II, p. 50).

140

Toutefois, lorsqu'il est démontré qu'une immobilisation a subi une dépréciation précédant sa mise en service, le point de départ de l'amortissement peut être avancé à la date où cette dépréciation a effectivement commencé, c'est-à-dire en règle générale, à la date d'acquisition ou de construction de l'immobilisation. Le cas échéant, il appartient au contribuable de justifier l'amortissement qu'il a pratiqué en apportant la preuve d'une dépréciation effective de l'élément d'actif considéré.

La Haute Assemblée a été amenée à faire une application de ces principes, notamment dans les cas suivants :

- la circonstance qu'un matériel (en l'espèce un four électrique) acquis pour les besoins de l'entreprise n'est pas mis en service et par suite, ne se détériore pas par usure, ne fait pas obstacle à ce que cet élément d'actif fasse l'objet d'un amortissement destiné à tenir compte de la dépréciation certaine, due à la vétusté, qu'il a subie (CE, 8 janvier 1958, req. n° 36014, RO, p. 8) ;

- un matériel (servant au cas particulier à la fabrication de jus de fruit) qui n'a pas encore été mis en service à la clôture de l'exercice, mais qui doit être considéré comme ayant perdu de sa valeur dès son acquisition, peut faire l'objet d'un amortissement au titre de l'exercice en cause (CE, 15 janvier 1965, req. n° 62099, RO, p. 258) ;

- un programme informatique se dépréciant dès la date de son acquisition, même s'il n'est pas immédiatement mis en service, les annuités de l'amortissement praticable peuvent être calculées dès cette date (CE, 6 décembre 1985, req. N° 53001).

Remarque: Il est précisé que les logiciels peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois (CGI, art 236-II).

Le contribuable doit prouver l'existence d'une dépréciation effective dudit élément.

150

Dans les entreprises industrielles ou commerciales sinistrées, les mêmes principes sont applicables en ce qui concerne le matériel destiné à remplacer les éléments détruits, ce matériel pouvant, dans certains cas, être livré avant que soient reconstruits les bâtiments nécessaires pour l'abriter.

160

Il a été rappelé à cet égard que la règle suivant laquelle l'amortissement d'installations industrielles ne doit, au point de vue fiscal, être effectué qu'à partir de leur mise en service ne peut être considérée comme ayant une portée absolue. Par suite, lorsque certains éléments, bien qu'inutilisés, ont du seul fait du temps écoulé ou de toute autre circonstance, subi une dépréciation réelle, il y a lieu d'admettre en déduction, pour l'assiette de l'impôt, dans la mesure convenable, l'amortissement que l'entreprise a prévu au sujet de ces éléments.

B. Taux de l'amortissement linéaire

170

Aux termes du 2° du 1 de l'article 39 du CGI, les amortissements susceptibles d'être compris dans les charges déductibles du bénéfice imposable doivent se trouver, au point de vue de leur quotité, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de la nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation à laquelle appartient l'entreprise.

En principe, les taux d'amortissement susceptibles d'être retenus pour l'établissement de l'impôt sont, ainsi qu'il a déjà été indiqué, ceux qui permettent de parer à la dépréciation effective subie par les

éléments à amortir.

Ces taux varient, par suite, essentiellement suivant la nature des éléments dont il s'agit, leur durée probable d'utilisation et les diverses circonstances pouvant influencer sur leur dépréciation.

Ces différents points ont été examinés dans le titre premier, chapitre 4 (*cf. BOI-BIC-AMT-10-40*).

C. Calcul de l'annuité déductible en régime d'amortissement linéaire

180

Ainsi qu'il a été indiqué à diverses reprises, l'amortissement linéaire se traduit par l'échelonnement régulier de la dépréciation des éléments sur la durée de leur période normale d'utilisation, ce qui aboutit logiquement à la prise en considération d'annuités le plus souvent constantes, les annuités variables, parfois entachées d'une certaine dégressivité, n'étant constatées que dans quelques cas particuliers.

190

L'annuité d'amortissement afférente à un élément d'actif donné doit, d'une manière générale, être calculée en divisant le prix de revient de cet élément par le nombre d'années de la période normale d'amortissement ou en appliquant le taux linéaire correspondant au prix de revient dudit élément.

200

En tout état de cause, un amortissement ne peut être admis en déduction, pour l'établissement de l'impôt, à la clôture d'un exercice, que dans la mesure où il a pour objet de compenser la dépréciation subie au cours de cet exercice et s'il est l'expression au moins approximative d'une perte réelle. Au-delà de cette limite, l'amortissement n'est, en fait, qu'une réserve déguisée.

Les amortissements déterminés sans se conformer à cette règle, notamment ceux qui sont calculés au prorata des bénéfices annuels, doivent subir, par suite, les corrections convenables lorsqu'on se propose de déterminer le chiffre du bénéfice effectif.

210

Par ailleurs, l'amortissement devant être calculé sur le prix de revient, il s'ensuit que le montant total de l'amortissement (amortissement constitué à la clôture de l'exercice ajouté à ceux précédemment admis en déduction) ne peut excéder ce prix de revient.

220

On entend par annuité la dotation d'amortissement correspondant à une période d'imposition de douze mois.

Des ajustements de l'annuité sont donc susceptibles d'être effectués dans les trois cas suivants.

1. Exercice d'une durée différente de l'année

230

L'amortissement est adapté en fonction de la durée réelle de l'exercice. Toutefois, aucune correction n'est à apporter au calcul effectué par référence à une unité d'œuvre, dans lequel l'amortissement est fonction, par définition, de l'utilisation effective de l'élément amortissable au cours de l'exercice.

2. Éléments mis en service en cours d'exercice

240

En ce qui concerne ces éléments, la première annuité d'amortissement doit, pour l'assiette de l'impôt être réduite au prorata temporis pour tenir compte, le cas échéant, de la période écoulée entre la date d'ouverture de l'exercice et celle de la mise en service de l'élément à amortir, étant précisé que, pour le décompte de cette période, le temps couru s'apprécie en nombre de jours.

3. Éléments cédés en cours d'exercice

250

Les entreprises qui cèdent des éléments amortissables au cours d'un exercice doivent prélever, à la date de la cession, sur les résultats dudit exercice, l'amortissement correspondant à la période d'utilisation des éléments dont il s'agit pendant l'exercice considéré et calculé, en fonction de cette période, au taux habituellement pratiqué.

Elles peuvent toutefois s'en dispenser sauf dans le cas où il s'agit de biens visés par le [4 de l'article 39 du CGI](#) (*cf. BOI-BIC-AMT-20-40-40*).

D. Situation des éléments réévalués

260

Le présent paragraphe traite des modalités de calcul des amortissements consécutifs à une révision des bilans quand il s'agit d'une «réévaluation légale» ou de la «réévaluation libre» d'une immobilisation.

1. Immobilisations réévaluées dans le cadre des dispositions légales

270

Remarque : La réévaluation légale comprend les éléments réévalués dans le cadre d'anciennes dispositions légales à l'exclusion par conséquent de ceux qui font l'objet d'une réévaluation en vertu de l'article 69 de la [loi n° 77-1467 du 30 décembre 1977](#) (CGI, art. 238 bis J) (*cf. BOI-BIC-AMT-10-30-40*).

280

La nouvelle valeur comptable qui, en vertu des dispositions actuellement abrogées de l'article 32 de l'annexe III au CGI, a dû servir de base au calcul des amortissements susceptibles d'être admis en déduction pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, en ce qui concerne les

immobilisations réévaluées, était égale à la différence entre le prix de revient réévalué et les amortissements réévalués augmentés le cas échéant de la provision pour renouvellement du matériel nouveau (cf. [BOI-BIC-AMT-10-30-40](#)).

Les commentaires qui suivent sont consacrés à l'examen des règles concernant :

- d'une part, le point de départ du nouveau calcul des amortissements ;
- d'autre part, la détermination des nouvelles annuités d'amortissement.

a. Point de départ du nouveau calcul des amortissements

1° Principe

290

Pour les entreprises qui ont réévalué leurs immobilisations conformément aux dispositions légales, la base de calcul des amortissements susceptibles d'être admis en déduction pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés est, à partir des exercices dont le bilan a été révisé, constituée par la nouvelle valeur comptable de ces immobilisations (cf. [BOI-BIC-AMT-10-30-40](#)) (CGI, Ann. III, ancien art. 32, § 1).

Ainsi, le mode de calcul des amortissements consécutifs à la révision du bilan -lequel comportait notamment la prise en considération comme base d'amortissement de la nouvelle valeur comptable- a été applicable pour la première fois, à partir de l'exercice même à la clôture duquel a été pratiquée la réévaluation des éléments à amortir.

D'autre part, l'article 32 de l'annexe III au CGI précisait également dans son paragraphe 2 que l'annuité d'amortissement était fixée d'après la durée probable d'utilisation des éléments à amortir, comptée à partir de l'exercice dont le bilan a été révisé.

Ces dispositions ont trouvé leur application, non seulement lorsque la réévaluation dont il s'agit a été la première qu'effectuait l'entreprise, mais encore dans le cas de nouvelle réévaluation, que celle-ci ait été ou non pratiquée à la suite d'une modification de l'échelle des coefficients.

2° Possibilité de reporter le point de départ à la clôture de l'exercice suivant

300

Par dérogation au principe (cf. [II-D-1-a-1°](#)), les entreprises ont pu, si elles le préféraient, reporter à la clôture de l'exercice suivant la réévaluation, le point de départ du nouveau mode de calcul des amortissements consécutifs à la réévaluation.

b. Détermination des nouvelles annuités d'amortissement

310

Le deuxième alinéa du paragraphe I de l'article premier de la loi n° 48-809 du 13 mai 1948 dont les dispositions, reprises sous les anciens articles 45 à 49 du CGI sont restées valables pour l'application de la dernière révision prévue par la [loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959](#), a prévu que

l'amortissement correspondant à la nouvelle valeur comptable résultant de la réévaluation devrait désormais être répartie sur la durée probable d'utilisation des éléments à amortir.

1° Détermination de la durée probable d'utilisation

320

La durée probable des éléments à amortir au sens de l'article 48 du CGI était essentiellement variable suivant la nature et l'ancienneté de ces éléments et le cas échéant suivant la nature des activités de l'entreprise à laquelle ils appartenaient.

Pour ce qui est du matériel notamment, s'agissant, en règle générale, d'éléments anciens, leur durée probable devait être appréciée, la plupart du temps, en tenant compte moins du nombre d'années pendant lesquelles ils pourraient encore servir jusqu'à ce qu'ils soient absolument inutilisables, que de l'époque à laquelle l'entreprise serait vraisemblablement appelée à les remplacer.

En tout état de cause, celle-ci était amenée à établir, après réévaluation, un nouveau tableau d'amortissement.

2° Modification de la durée probable d'utilisation

330

- En cas de nouvelle réévaluation -dans la limite des coefficients fixés par les décrets du 15 mai 1948 ou par un décret ultérieur- il convient de déterminer une nouvelle durée probable d'utilisation dont le point de départ était la date de cette réévaluation elle-même (CGI, ancien art. 32, § 2 de l'ann. III) ;

- L'entreprise peut être amenée dans certains cas à reconsidérer la durée d'amortissement primitivement retenue, notamment pour la raccourcir.

Rien ne s'oppose, en principe, à une telle modification à la condition qu'elle soit justifiée. Mais elle ne peut :

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

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

D'autre part, l'entreprise peut, le cas échéant, modifier sa cadence d'amortissement afin de procéder à des amortissements exceptionnels en raison notamment de causes spéciales d'usure ou de dépréciation.

3° Cession ou mise hors service d'éléments incomplètement amortis

340

En application de l'ancien article 32, paragraphe 3 de l'annexe III au CGI, le reliquat d'amortissement - déduction faite, le cas échéant, du prix de cession - (la somme correspondante a le caractère d'une moins-value à court terme) est imputé sur les bénéfices de l'exercice au cours duquel a eu lieu la cession ou la mise hors service.

En cas d'insuffisance de ces bénéfiques, la perte dont il s'agit peut être reportée sur les résultats des exercices suivants, sans limitation de durée, nonobstant les dispositions du 1 de l'article 156 du CGI et du 3ème alinéa du 1 de l'article 209 du CGI (art. 2, § 3 du décret n° 46-318 du 28 février 1946).

2. Immobilisations ayant fait l'objet d'une réévaluation libre

350

Sous le régime issu de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965, la base d'amortissement des immobilisations qui ont fait l'objet d'une réévaluation libre est constituée par la nouvelle valeur comptable assignée aux éléments réévalués. En outre, l'entreprise qui a ainsi procédé à la réévaluation libre d'une immobilisation peut allonger la durée d'amortissement initialement retenue et fixer un nouveau taux d'amortissement en fonction de la durée probable d'utilisation restant à courir au moment de la réévaluation.

Pour l'imposition des plus-values (cf. BOI-BIC-PVMV-40-10-60-20).