RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-AMT-20-40-10-30-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012

BIC – Amortissements – Régimes particuliers des biens donnés en location ou mis à disposition – Conséquences des limitations sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres

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 3 : Conséquences des limitations sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres

Sommaire :

I. Report des amortissements dont la déduction a été écartée
A. En cours de location ou de mise à disposition
1. Cas des biens donnés en location ou mis à disposition directement par une personne physique
2. Cas des biens donnés en location ou mis à disposition par une « structure » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes
a. Imputation des amortissements non déductibles pour déterminer la quote-part de bénéfice revenant aux personnes physiques
b. Imputation des amortissements non déductibles pour déterminer la quote-part de résultat revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés non utilisatrices
c. Conséquences en cas de changement de la qualité des associés de la « structure » bailleresse
B. En cas de cessation de la location ou de la mise à disposition pendant un exercice
C. En cas de cession du bien donné en location ou mis à disposition
D. En cas de cessation fiscale de la « structure » bailleresse
E. Cas particulier des contrats conclus avant 2007 : Conséquence de la suppression des amortissements réputés différés sur les amortissements dont la déduction a été différée en application du régime de l'article 39 C
II. Report des déficits dont l'imputation sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres a été différée

I. Report des amortissements dont la déduction a été écartée

A. En cours de location ou de mise à disposition

1

Conformément aux dispositions du 3 du II de l'article 39 C du Code Général des Impôts, l'amortissement régulièrement comptabilisé au titre d'un exercice, dont la déduction est écartée dans les conditions précisées à la partie BOI-BIC-AMT-20-40-10-20, peut être déduit du résultat des exercices suivants dans les conditions et limites prévues aux 1 ou 2 du II de l'article 39 C du CGI.

1. Cas des biens donnés en location ou mis à disposition directement par une personne physique

10

La fraction de l'amortissement régulièrement comptabilisée au titre d'un exercice, dont la déduction en franchise d'impôt a été écartée en application du 2 du II de l'article 39 C du CGI, peut être déduite du résultat des exercices suivants, en sus de l'annuité normale ou, à défaut, après l'expiration de la durée normale d'utilisation du bien, à la condition que l'ensemble des amortissements déduits au titre d'un exercice déterminé demeurent dans la limite du montant des loyers acquis diminué des autres charges, telle que définie au BOI-BIC-AMT-20-40-10-20-I.

2. Cas des biens donnés en location ou mis à disposition par une « structure » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes

20

Il résulte des dispositions du premier alinéa du 3 du II de l'article 39 C du CGI que les amortissements non déductibles doivent être distingués suivant que leur non-déduction résulte de l'application des dispositions du 1 ou du 2 du II de l'article 39 C du CGI, c'est-à-dire suivant que les droits dans la «structure» relevant du régime fiscal des sociétés de personnes sont détenus par des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés ou par des personnes physiques.

30

Dès lors, l'imputation des amortissements non déductibles en application du II de l'article 39 C du CGI suppose d'opérer une double détermination du résultat lorsque les droits de la «structure» relevant du régime fiscal des sociétés de personnes sont détenus à la fois par des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés non utilisatrices et par des personnes physiques.

En pratique, les amortissements dont la déduction a été écartée doivent ainsi faire l'objet d'une ventilation et d'un suivi distinct suivant qu'ils n'ont pas été admis en déduction :

- pour la détermination de la quote-part de bénéfice revenant à des personnes physiques dans les conditions précisées au BOI-BIC-AMT-20-40-10-20-II-A ;

- pour la détermination de la quote-part de bénéfice revenant à des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés non utilisatrices dans les conditions précisées au BOI-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 150 à 410 .

a. Imputation des amortissements non déductibles pour déterminer la quote-part de bénéfice revenant aux personnes physiques

40

La fraction de l'amortissement régulièrement comptabilisée au titre d'un exercice, dont la déduction en franchise d'impôt a été écartée en application des dispositions du 2 du II de l'article 39 C du CGI, peut être déduite du résultat des exercices suivants revenant aux personnes physiques associées, membres ou copropriétaires de la « structure » dans la limite du montant des loyers acquis diminué des autres charges, telle que définie au BOI-BIC-AMT-20-40-10-20-II-A, minoré de la dotation aux amortissements de l'exercice correspondant au bien en cause, au prorata des droits détenus par ces personnes physiques dans la « structure ».

b. Imputation des amortissements non déductibles pour déterminer la quote-part de résultat revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés non utilisatrices

50

Comme pour la détermination de la quotité de dotation aux amortissements déductible au titre de l'exercice (cf. BOI-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 150 à 410), il convient de différencier les cas où le bien est situé, immatriculé ou exploité ou non dans l' espace économique européen (EEE) (cf. BOI-BIC-AMT-20-40-10-20-III-B-2-a-1°) afin de déterminer la fraction d'amortissement pouvant être imputée au titre de l'exercice.

60

Lorsque le bien est situé, immatriculé ou exploité dans l'EEE au titre de l'exercice, le stock d'amortissements non déductibles en application des dispositions du 1 du II de l'article 39 C présent au début de l'exercice est déductible du résultat revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés et non utilisatrices du bien à hauteur de trois fois le montant des loyers acquis, tel que défini au ***§ 210*** , minoré de la dotation aux amortissements de l'exercice du bien en cause au prorata des droits détenus par ces personnes morales dans la «structure».

A l'expiration de la période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien, les amortissements régulièrement comptabilisés, dont la déduction a été différée et qui n'ont pu encore être imputés, peuvent être déduits sans limite du résultat.

70

Exemple : une société en nom collectif (SNC) a acquis, le 1er janvier N, une ligne de production pour un montant de 1 M€ installée dans une usine sise en France en vue de la donner immédiatement en crédit-bail à une société A pendant une période de 15 ans. Les parts de cette SNC sont détenues par les sociétés Y et W soumises à l'impôt sur les sociétés et non utilisatrices à hauteur respectivement de 70 % et 20 % et par une personne physique Z à hauteur de 10 %.

Cette ligne de production est amortie sur une durée de 6 ans 2/3 selon le mode dégressif. En outre, le montant des loyers annuels est de 60 000 € et les autres charges afférentes à ce bien sont de 45 000 € en N, 44 000 € en N+1, 42 000 € en N+2, 40 000 € en N+3, 38 000 € en N+4, 36 000 € en N+5 et 33 000 € en N+6. A compter de N+7, ces autres charges sont d'un montant de 30 000 €.

Le résultat de la société avant application des dispositions du II de l'article 39 C est donc de - 322 500 € en N, - 207 594 € en N+1, - 130 131 € en N+2, - 78 137 € en N+3, - 50 241 € en N+4, - 48 2411 € en N+5 et - 21 156 € en N+6.

L'application des dispositions du II de l'article 39 C du CGI conduit, pour la détermination du résultat revenant aux sociétés Y et W et à la personne physique Z, à écarter la déduction d'une fraction de l'amortissement déterminée comme suit :

Exercice	Dotations aux amortissements	Limite égale à 3 fois les loyers acquis (1)	Limite égale aux loyers nets (2)	Dotations non déductibles en fonction		Quote-part d'amortissements non déductible pour le résultat revenant	
				de 3 fois les loyers (3)	des loyers nets (4)	sociétés Y et W (5)	personne Z (6)
N	337500	180000	15000	157500	322500	141750	32250
N+1	223594	180000	16000	43594	207594	39234	20759
N+2	148131	180000	18000	0	130131	0	13013
N+3	98137		20000		78137	0	7814
N+4	72241		22000		50241	0	5024
N+5	72241		24000		48241	0	4824
N+6	48156		27000		21156	0	2116

(1) Limite égale à trois fois les loyers acquis, soit 3 fois 60 000 €. A compter de N+3, terme de la période de 36 mois, les dotations aux amortissements ne sont plus limitées en application du 1 du II de l'article 39 C, le bien étant utilisé dans l'EEE durant toute la période de location.

(2) Limite égale aux loyers acquis minorés des autres charges, soit au titre de N : 15 000 € (60 000 € - 45 000 €), de N+1 : 16 000 € (60 000 € - 44 000 €), de N+2 : 18 000 € (60 000 € - 42 000 €), de N+3 : 20 000 € (60 000 € - 40 000 €), de N+4 : 22 000 € (60 000 € - 38 000 €), de N+5 : 24 000 € (60 000 € - 36 000 €), de N+6 : 27 000 € (60 000 € - 33 000 €).

(3) Montant de la dotation aux amortissements excédant la limite de trois fois les loyers, soit au titre de N : 157 500 € (337 500 € - 180 000 €), de N+1 : 43 594 € (223 594 € - 180 000 €), de N+2 : 0 (les dotations sont inférieures à cette limite).

(4) Montant de la dotation aux amortissements excédant la limite des loyers nets, soit au titre de N : 322 500 € (337 500 € - 15 000 €), de N+1 : 207 594 € (223 594 € - 16 000 €), de N+2 : 130 131 € (148 131 € - 18 000 €), de N+3 : 78 137 € (98 137 € - 20 000 €), de

N+4 : 50 241 € (72 241 € - 22 000 €), de N+5 : 48 241 € (72 241 € - 24 000 €), de N+6 : 21 156 € (48 156 € – 27 000 €).

(5) Montant des amortissements non déductibles en application de la limite de trois fois les loyers multiplié par les droits détenus par les sociétés Y et W (90 %).

(6) Montant des amortissements non déductibles en application de la limite des loyers nets multiplié par les droits détenus par la personne physique Z (10 %).

Solution :

L'imputation des amortissements dont la déduction a été écartée s'effectuera de la manière suivante pour les différents associés de la SNC :

Pour les sociétés Y et W :

Au titre de l'exercice N, le stock d'amortissements non déductibles affecté aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés est de 141 750 €. La quote-part de résultat revenant à ces deux sociétés après application des dispositions du 1 du II l'article 39 C du CGI sera donc de – 115 500 € pour la société Y [(- 322 500 € + 157 500 €) x 70 %] et de – 33 000 € pour la société W [(-322 500 € + 157 500 €) x 20 %].

Au titre de l'exercice N+1, les amortissements non déductibles en N ne peuvent pas être imputés dès lors que la dotation aux amortissements de l'exercice N+1 est supérieure à la limite de trois fois le montant des loyers acquis. Le stock d'amortissements non déductibles affecté aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés est de 180 984 € (141 750 € + 39 234 €) à la clôture de l'exercice. La quote-part de résultat revenant à ces deux sociétés après application des dispositions du 1 du II l'article 39 C sera donc de - 114 800 € pour la société Y [(-207 594 € + 43 594 €) X 70 %] et de – 32 800 € pour la société W [(-207 594 € + 43 594 €) X 20 %].

Au titre de l'exercice N+2, le résultat revenant aux deux sociétés pourra être minoré d'une fraction des amortissements non déductibles, égale à la limite de trois fois les loyers acquis (180 000 €) minorée de la dotation de l'exercice (148 131 €) et au prorata des droits détenus par ces deux sociétés (90 %), soit 28 682 € [(180 000 € – 148 131 €) X 90 %]. A la clôture de l'exercice N + 2, le stock d'amortissements non déductibles affecté aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés est de 152 302 € (180 984 € - 28 682 €). La quote-part de résultat revenant à ces deux sociétés après application des dispositions du 1 du II de l'article 39 C sera donc de – 113 400 € pour la société Y [(- 30 131 € - (180 000 € - 148 131 €)) X 70 %] et de – 32 400 € pour la société W [(-130 131 € - (180 000 € - 148 131 €)) X 20 %].

Au titre de N+3, les deux sociétés ne sont plus soumises aux limitations prévues au 1 du II de l'article 39 C dès lors que le bien est utilisé en France et que la période de trente-six mois décomptée à partir de la mise en location est arrivée à échéance le 31/12/N+2. Le stock d'amortissements non déductibles affecté aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés de 152 302 € pourra être déduit en intégralité du résultat revenant à ces deux sociétés. La quote-part de résultat revenant à ces deux sociétés après application des dispositions du 1 du II de l'article 39 C du CGI sera donc de - 173 153 € pour la société Y [(-78 137 - (152 302 € / 90 %)) x 70 %] et de –- 49 472 € pour la société W [(-78 137 € - (152 302 € / 90 %)) x 20 %].

Pour la personne physique Z :

Au titre de l'exercice N, le stock d'amortissements non déductibles affecté à la personne physique est de 32 250 €. Au cours des exercices N+1 à N+6, aucun amortissement non déductible ne pourra être imputé, dès lors que les dotations aux amortissements sont supérieures à la limite du montant des loyers nets des autres charges au titre de chacun de ces exercices.

A la clôture de l'exercice N+6, le stock d'amortissements non déductibles affecté aux personnes physiques est de 85 800 € (32 250 € + 20 759 € + 13 013 € + 7 814 € + 5 024 € + 4 824 € + 2 116 €).

A compter de l'exercice N+7 et jusqu'à l'exercice N+14 (date de fin de la location), la fraction de résultat revenant à la personne physique Z pourra être minorée à hauteur de la limite du montant des loyers nets des autres charges (60 000 € – 30 000 € = 30 000 €) à proportion de ses droits détenus dans la SNC (10 %), soit 3 000 € par exercice. En N+15, date d'achèvement du contrat, le stock d'amortissements non déductibles restant à imputer pourra être déduit dans les conditions précisées ci-après suivant que le bien est cédé ou cesse d'être donné en location.

80

Lorsque le bien n'est pas situé dans l'EEE au titre de l'exercice, le stock d'amortissements non déductibles en application des dispositions du 1 du II de l'article 39 C du CGI présent au début de l'exercice sera déductible dans la limite des loyers acquis nets de charges, telle que définie aux **§ *40 à 100***, minorée de la dotation aux amortissements de l'exercice correspondant au bien en cause, au prorata des droits détenus par les personnes morales non utilisatrices du bien, associées, membres ou copropriétaires de la « structure ».

90

Exemple : reprise de l'exemple exposé au **§ *70***

Toutefois, le 1er juin N+3, la société transfère définitivement cette ligne de production dans une de ses usines sise hors de l'EEE.

Solution : la détermination de la quote-part de résultat revenant à la personne physique Z n'est pas affectée par ce changement de lieu d'utilisation de la ligne de production donnée en location.

En ce qui concerne les sociétés W et Y, le montant des amortissements déductibles pour le calcul de la quote-part de résultat leur revenant au titre des exercices N à N+2 demeure inchangé.

A compter de l'exercice N+3, le bien donné en location étant situé hors de l'EEE, le montant des amortissements est désormais déductible dans la limite du montant des loyers acquis minoré des autres charges.

L'application des dispositions de l'article 39 C du CGI conduit à écarter la déduction des amortissements suivants :

Exercice	Dotations aux amortissements	Limite égale à 3 fois les loyers acquis	Limite égale aux loyers nets	Dotations non déductibles en fonction	Quote-part d'amortissements non déductible pour le résultat revenant

de 3 fois les loyers	des loyers nets	sociétés Y et W	personne Z (2)				
N	337500	180000	15000	157500	322500	141750 (1)	32250
N+1	223594	180000	16000	43594	207594	39234 (1)	20759
N+2	148131	180000	18000	0	130131	0	13013
N+3	98137		20000		78137	70323 (3)	7814
N+4	72241		22000		50241	45217 (3)	5024
N+5	72241		24000		48241	43417 (3)	4824
N+6	48156		27000		21156	19040 (3)	2116

(1) Montant des amortissements non déductibles en application de la limite de trois fois les loyers multiplié par le pourcentage de droits détenus par les sociétés Y et W (90 %).

(2) Montant des amortissements non déductibles en application de la limite des loyers nets multiplié par le pourcentage de droits détenus par la personne physique Z (10 %).

(3) A compter de N+3, le bien n'étant plus utilisé dans l'EEE, le résultat revenant aux sociétés Y et W est déterminé en appliquant la limite des loyers nets. La quote-part d'amortissements non déductibles affectée à ces sociétés est donc égale aux montant des amortissements non déductibles en application de cette limite multiplié par le pourcentage de droits détenus par ces deux sociétés (90 %).

Pour mémoire, le stock d'amortissements non déductibles affecté aux sociétés W et Y à l'ouverture de l'exercice N+3 est de 152 302 €.

Au cours des exercices N+3 à N+6, aucun amortissement non déductible ne pourra être imputé, dès lors que les dotations aux amortissements sont supérieures à la limitation de l'amortissement égale au montant des loyers acquis diminué des autres charges au titre de chacun de ces exercices. En effet, à compter de cet exercice, les amortissements dont la déduction a été écartée ne peuvent être déduits pour la détermination du résultat revenant à ces deux sociétés que dans les conditions prévues au troisième alinéa du 1 du II de l'article 39 Cdu CGI.

A la clôture de l'exercice N+6, le stock d'amortissements non déductibles affecté à ces deux sociétés sera donc de 330 299 € (152 302 € + 70 323 € + 45 217 € + 43 417 € + 19 040 €).

A compter de l'exercice N+7 et jusqu'à l'exercice N+14 (date de fin de la location), la fraction de résultat revenant à ces deux sociétés pourra être minorée à hauteur de la limite du montant des loyers acquis minorée des autres charges (60 000 € – 30 000 € = 30 000 €) au prorata de leurs droits détenus dans la SNC (90 %), soit 27 000 € par exercice. En N+15, date d'achèvement du contrat, le stock d'amortissements non déductibles restant à imputer pourra être déduit dans les conditions précisées ci-après suivant que le bien est cédé ou cesse d'être donné en location.

c. Conséquences en cas de changement de la qualité des associés de la « structure » bailleresse

100

La substitution d'une personne, soumise à l'impôt sur les sociétés et non utilisatrice du bien donné en location ou mis à disposition, détenant directement ou indirectement une ou plusieurs parts de la « structure » bailleresse, par une autre personne relevant du même impôt et également non utilisatrice du bien, ne modifie pas les modalités d'imputation, telles que précisées ci-avant au ***I-A-2-b***.

Il en est de même de la substitution d'une personne physique, détenant directement ou indirectement une ou plusieurs parts de la « structure » bailleresse, par une nouvelle personne physique.

110

Dans l'hypothèse où une personne physique associée, membre ou copropriétaire céderait une partie de ses droits à une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, une fraction du stock d'amortissements non déductibles en application du 2 du II de l'article 39 C du CGI, c'est-à-dire affecté aux personnes physiques, est transférée dans le stock d'amortissements non déductibles affecté aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés en fonction du rapport existant entre les droits cédés et les droits détenus par les personnes physiques avant cette opération.

Il en va de même en cas d'opération inverse (cession de droits d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés à une personne physique) ou en cas de cession des droits à une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés utilisatrice du bien. Dans cette dernière situation, le stock ainsi transféré au titre d'un exercice sera déductible en intégralité, au titre de l'exercice de cession des droits, de la part de bénéfice revenant à cet associé, membre ou copropriétaire de la « structure » dès lors que ce dernier, en tant qu'utilisateur du bien, n'est pas soumis aux limitations prévues au 1 du II de l'article 39 C du CGI.

120

Exemple : reprise de l'exemple exposé au ***§ 70***.

Toutefois, le 1er mars N+2, la société W cède ses parts à la société utilisatrice A.

Solution : au titre de l'exercice N+2, le stock d'amortissements non déductibles restant à imputer à l'ouverture de l'exercice (180 984 €) est transféré pour la détermination du résultat revenant à la société utilisatrice A à hauteur de 22 %, soit le rapport entre les droits cédés (20 %) et le total des droits détenus par les deux sociétés non utilisatrices avant cette opération (90 %).

Le stock ainsi transféré (180 984 X 22 % = 39 816 €) pourra être imputé en totalité sur la quote-part de résultat de l'exercice N+2 revenant à la société A. Ainsi, la quote-part de résultat revenant à la société A sera de - 65 842 € [(-130 131 € X 20 %) – 39 816 €].

B. En cas de cessation de la location ou de la mise à disposition pendant un exercice

130

Lorsque le bien cesse d'être donné en location ou mis à disposition pendant un exercice, l'amortissement non admis en déduction en application des limites de déduction prévues aux 1 ou 2

du II de l'article 39 C du CGI et non encore imputé sur le résultat des exercices ultérieurs peut être déduit du bénéfice de cet exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant, l'excédent d'amortissement est reporté et déduit des bénéfices des exercices suivants.

140

Ces modalités d'imputation des amortissements dont la déduction a été différée ne s'appliquent que dans la mesure où le bien cesse d'être donné en location ou mis à disposition pendant un exercice entier.

A titre d'exemple, un bien cesse d'être donné en location ou mis à disposition lorsqu'il est repris par son propriétaire pour être utilisé directement par ce dernier ou lorsque du fait de prestations nouvelles, le louage de choses se transforme en louage de service (sur ce point, cf. BOI- BIC-AMT-20-40-10-10-§90).

150

Exemple : reprise de l'exemple exposé au ***§ 70*** .

Toutefois, à la suite de la défaillance de la société A, le contrat de crédit-bail est rompu le 30 octobre N+3.

Le bien n'est plus donné en location à compter de cette date en attente de sa cession. Il est supposé que la SNC réalise, par ailleurs, d'autres activités d'où un résultat bénéficiaire avant application des dispositions du II de l'article 39 C du CGI d'un montant de 300 000 € au titre de N+4.

Solution : Au titre de N+3, le bien demeure soumis aux dispositions du II de l'article 39 C du CGI dès lors que le contrat de crédit-bail a produit ses effets jusqu'au 30 octobre. Par conséquent, l'application de ces dispositions demeure inchangée.

Pour mémoire, à la clôture de l'exercice N+3, seul subsiste un stock d'amortissements non déductibles affecté aux personnes physiques d'un montant de 66 022 € (32 250 + 20 759 € + 13 013 €).

Au titre de l'exercice N+4, le bien n'étant plus loué ou mis à disposition, le stock d'amortissements non déductibles pourra être déduit à hauteur de la part de bénéfice revenant à la personne physique Z, soit 30 000 € (300 000 € X 10 %). Le stock restant, soit 36 022 € (66 022 € - 30 000 €), pourra être imputé sur les bénéfices des exercices suivants à hauteur des droits détenus par la personne physique Z.

C. En cas de cession du bien donné en location ou mis à disposition

160

En cas de cession du bien, l'amortissement dont la déduction a été différée en application des limites de déduction prévues aux 1 et 2 du II de l'article 39 C du CGI et qui n'a pu encore être imputé à cette date, majore la valeur nette comptable prise en compte pour le calcul de la plus-value ou de la moins-

value de cession.

170

Exemple : Les hypothèses de l'exemple exposé au ***n° 70*** sont reprises. Il est supposé qu'en N+7, la société A lève, de manière anticipée, l'option prévue au contrat de crédit-bail. Il est supposé que le prix de levée d'option anticipée à cette date est de 560 000 €.

Pour mémoire, à la clôture de l'exercice N+6, seul subsiste un stock d'amortissements non déductibles affecté aux personnes physiques d'un montant de 85 800 €.

Solution : en N+7, la plus-value liée à la cession de la ligne de production à la société A correspond à son prix de cession, soit 560 000 €, dès lors que la valeur nette comptable est nulle à la date de cession.

Toutefois, pour le calcul de la plus-value revenant à la personne physique Z, la valeur nette comptable doit être majorée du montant des amortissements non admis en déduction, revenant ainsi à minorer la quote-part de la plus-value imposable entre les mains de la personne physique de ce même montant. Ainsi, la fraction de plus-value imposable ou de la moins-value déductible entre les mains de la personne physique Z sera de – 29 800 € [(560 000 € X 10 %) – 85 800 €)].

D. En cas de cessation fiscale de la « structure » bailleresse

180

Lorsque la structure bailleresse est affectée par l'un des évènements mentionnés à l'article 202 ter du CGI, les amortissements dont la déduction a été limitée par les dispositions du II de l'article 39 C du CGI et non encore déduits à cette date, constituent un élément du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel est intervenu cet événement.

Comme précédemment, ce résultat de cessation doit être déterminé de manière différenciée suivant que les associés, membres ou copropriétaires de la « structure » sont des personnes physiques ou des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés. Ainsi, pour ces dernières, le résultat de cessation à répartir entre ces associés, membres ou copropriétaires est minoré des seuls amortissements non déductibles affectés à ces personnes morales et restant à imputer à la date de cessation.

190

Exemple : les hypothèses de l'exemple exposé au ***§ 70*** sont reprises.

Toutefois, il est supposé que la SNC opte pour l'impôt sur les sociétés en N+8.

Pour mémoire, seul subsiste à cette date, un stock d'amortissements non déductibles affectés à des personnes physiques pour un montant de 82 800 € [85 800 € (stock d'amortissements non déductibles au 31/12/N+6) – 3 000 € (imputation en N+7)].

Solution : le résultat de cessation revenant à la personne physique Z sera minoré des amortissements non déductibles restant à imputer à la clôture de l'exercice N+7, soit 82 800 €.

E. Cas particulier des contrats conclus avant 2007 : Conséquence de la suppression des amortissements réputés différés sur les amortissements dont la déduction a été différée en application du régime de l'article 39 C

200

Les biens donnés en location par une personne physique, une société soumise au régime prévu à l'article 8 du CGI, par une copropriété visée à l'article 8 quater du CGI ou 8 quinquies du CGI, ou par un groupement au sens des articles 239 quater du CGI , 239 quater B du CGI et 239 quater C du CGI, subissent, par application des dispositions du deuxième alinéa de l'art 39 C du CGI, un plafonnement de leur charge d'amortissement déductible, égal par exercice au montant du loyer diminué des autres charges afférentes au bien loué.

Dans l'ancienne rédaction de l'article 31 A de l'annexe II, lorsque le bien cessait d'être soumis à cette limitation - en raison notamment de l'achèvement de la location, de l'évolution de la prestation fournie vers un louage de services ou de l'option de la société pour l'impôt sur les sociétés - la fraction d'amortissement dont l'imputation n'avait pas été admise fiscalement au titre des exercices de comptabilisation de la charge était assimilée à des amortissements réputés différés. En conséquence, les amortissements dont la déduction avait été écartée sur le fondement de l'article 39 C du CGI devenaient indéfiniment reportables sur les bénéfices de la structure qui les avaient comptabilisés, sans pour autant pouvoir dégager ou augmenter un déficit susceptible d'être appréhendé par les associés.

Par ailleurs, en cas de vente du bien, le reliquat de ces amortissements, dont la déduction fiscale n'était pas encore intervenue, majore la valeur nette comptable prise en compte pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession.

La suppression du régime des amortissements réputés différés ne modifie pas l'économie du régime ci-dessus, même si la référence aux amortissements réputés différés en période déficitaire se trouve privée d'objet.

Dans ces conditions, l'article 31 A de l'annexe II au CGI a été modifié et précise désormais que les amortissements dont la déduction est reportée en application de l'article 39 C du CGI minorent le bénéfice de l'exercice au cours duquel se produit l'événement motivant la sortie du dispositif, sans toutefois que l'imputation pratiquée puisse excéder le bénéfice fiscal dudit exercice. L'éventuel excédent qui n'aurait pu être déduit compte tenu de cette limitation vient minorer les bénéfices des exercices ultérieurs dans les mêmes conditions.

Il en est de même des amortissements restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant l'exercice ouvert à compter du 1er janvier 2004 : ces amortissements viendront également minorer les bénéfices des exercices ultérieurs.

Par ailleurs, il est rappelé qu'en cas d'intervention de l'un des évènements mentionnés à l'article 202 ter du CGI, les amortissements dont la déduction a été limitée par les dispositions de l'article 39 C du CGI et non encore déduits à cette date, constituent, comme les déficits correspondant aux amortissements réputés différés en période déficitaire au titre d'exercices ouverts avant le 1er janvier

2004, un élément du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel est intervenu cet événement. Ce résultat doit donc être réparti globalement à la date de la cessation entre les membres de la société ou de l'organisme à proportion de leurs droits.

210

Exemple :

Soit une société en nom collectif, n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés et ayant acquis le 1er janvier 2003 un immeuble pour un montant de 1,7 million d'euros et loué le jour même à un tiers dans les conditions suivantes :

En 2003 et 2004:

Location nue pour un loyer annuel de 100 000 €

Charges 60 000 €

amortissements 85 000 €

L'entreprise exerce par ailleurs une autre activité générant un bénéfice fiscal de 20 000 €.

Le résultat imposable des années 2003 et 2004 s'établit comme suit :

Au titre de l'activité de location soumise aux dispositions de l'article 39 C:

100 000 €

- 60 000 €

Résultat net avant amortissement = 40 000 €

Quote-part d'amortissements imputable - 40 000 €

Résultat net après amortissement = 0 €

Amortissements dont la déduction est différée au 31/12/2003= 85 000 € – 40 000 € = 45 000 €

Amortissements dont la déduction est différée au 31/12/2004= 45 000€ +(85 000 € – 40 000 €) = 90 000 €

. Au titre de l'autre activité = + 20 000 €

. Résultat total au titre de l'année 2003 et de l'année 2004 = 0 € + 20 000 € = + 20 000 €

Au 1er janvier 2005, la location nue est assortie de prestations de services dont l'importance modifie l'économie du contrat et fait sortir le bien du dispositif prévu à l'article 39 C. Le nouveau loyer s'établit à 230 000 €, les charges hors amortissements s'élèvent à 130 000 €. L'entreprise poursuit par ailleurs son autre activité dont le bénéfice fiscal s'établit pour l'exercice à + 10 000 €.

Le résultat imposable de 2005 s'établit comme suit :

· Au titre de l'activité de location avec prestations de services

Produits 230 000 €

Charges - 130 000 €

Amortissements - 85 000 €

Résultat de l'exercice = + 15 000 €

Au titre de l'autre activité = + 10 000 €

Résultat imposable de l'exercice 2005 :

Bénéfice de l'activité de location + bénéfice de l'autre activité : 15 000 € + 10 000 € = + 25 000 €

- quote-part d'amortissements dont la déduction a été différée : - 25 000 €

= 0 €

Amortissements dont la déduction demeure différée au 31/12/2005 = 90 000 € – 25 000 € = 65 000 €.

Le 20 janvier 2006, l'immeuble est vendu pour 2 millions d'euros. Sur ce même exercice, le résultat fiscal de l'autre activité exercée par l'entreprise s'établit à + 25 000 €.

Détermination de la plus-value de cession

Valeur d'acquisition 1 700 000 €

- amortissements pratiqués - 255 000 €

Valeur nette comptable = 1 445 000 €

Valeur nette comptable = 1 445 000 €

+ reliquat d'amortissements différés restant à imputer + 65 000 €

Valeur fiscale (3ème al. de l'art. 31 A de l'annexe II au CGI) = 1 510 000 €

Prix de cession 2 000 000 €

- valeur fiscale - 1 510 000 €

Plus-value fiscale = 490 000 €

· Résultat imposable de l'exercice 2006 :

Bénéfice de l'activité de location + bénéfice de l'autre activité : 25 000 € + 490 000 € = + 515 000 €.

II. Report des déficits dont l'imputation sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres a été différée

220

La fraction des déficits non admise en déduction en application du deuxième alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI peut être déduite du bénéfice des exercices suivants sous réserve de la limite prévue par ce même alinéa au titre des douze premiers mois d'amortissement du bien.

230

Lorsque le bénéfice de l'exercice suivant celui au titre duquel la fraction des déficits n'a pas été admise en déduction n'est pas suffisant, l'excédent s'impute sur les bénéfices des exercices suivants.

240

Lorsque la limitation du déficit imputable sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres s'applique sur deux exercices, l'exercice d'acquisition du bien et l'exercice suivant, le report de la fraction des déficits dont la déduction a été écartée au titre du premier de ces exercices s'effectue sur le bénéfice des associés, copropriétaires ou membres de l'exercice suivant dans la limite du quart de ce bénéfice. Le surplus éventuel s'impute sans limite sur les bénéfices des associés, copropriétaires ou membres des exercices suivants.

250

Lorsque l'associé, le copropriétaire ou le membre assujetti à l'impôt sur les sociétés cède ou cesse son activité, ou lorsque survient l'un des évènements visés à l'article 221 du CGI entraînant fiscalement cession ou cessation d'entreprise, le déficit dont la déduction a été écartée sur le fondement du 1 du II de l'article 39 C du CGI est admis en déduction, dans la limite fixée par ces dispositions, pour le calcul du résultat réalisé jusqu'à la date de la cession ou de la cessation. La fraction de déficit non déductible à cette date tombe en non-valeur.

260

Exemple : les données de l'exemple exposé au n°360 du BIC-AMT-20-40-10-20 sont reprises.

Pour rappel, la déduction d'une fraction de la quote-part de déficit revenant aux sociétés A et B a été différée à hauteur de :

- au titre de N, de 3 900 € pour A et 3 350 € pour B ;

- au titre de N+1, de 600 € pour A et 0 € pour B.

Solution :

Société A

La fraction de quote-part de déficits dont la déduction a été écartée en N (3 900 €) ne peut faire l'objet d'aucune imputation sur le bénéfice de l'exercice N+1, dès lors que la société A est

déficitaire au titre de l'exercice N+1.

A la clôture de l'exercice N+1, le montant total de déficits dont la déduction a été différée est de 4 500 € [(3 900 € (au titre de l'exercice N) + 600 € (au titre de l'exercice N+2)]. Ce montant sera admis en déduction pour le calcul du résultat réalisé par la société A au titre de l'exercice N+2 et, le cas échéant, des exercices suivants, dans la limite du bénéfice dégagé au titre de chacun de ces exercices.

Société B

La fraction de quote-part de déficits dont la déduction a été écartée en N, soit 3 350 €, peut être déduite du bénéfice de l'exercice N+1, en intégralité, dès lors que cette fraction est inférieure au quart du bénéfice dégagé par B au titre de reste de ses activités (40 000 € / 4 = 10 000 €).