RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-AMT-20-40-50-01/03/2017
Date de publication : 01/03/2017
Date de fin de publication : 18/12/2019

BIC - Amortissements - Régimes particuliers - Amortissements des véhicules de tourisme

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Amortissements
Titre 2 : Régimes d'amortissement
Chapitre 4 : Régimes particuliers
Section 5 : Amortissement des véhicules de tourisme

Sommaire :

I. Amortissement des véhicules inscrits à l'actif
A. Champ d'application
1. Véhicules concernés par la limitation
2. Entreprises concernées
3. Taux d'émission de dioxyde de carbone
4. Date de première mise en circulation
B. Modalités d'application de la limitation
1. Principes
2. Prise en compte de la fraction de l'amortissement des véhicules exclue des charges déductibles dans la détermination des plus-values ou moins-values
3. Limitation en matière d'amortissement linéaire
C. Cas particuliers
1. Amortissement des véhicules particuliers d'un prix supérieur à la limite donnés en location par une personne physique
2. Allocations forfaitaires et remboursements de frais représentatifs d'un amortissement exclu
3. Frais d'entretien des voitures dont le prix d'acquisition est supérieur à la limite de déductibilité fiscale de leur amortissement
II. Redevances de crédit-bail ou loyers afférents à des voitures particulières
A. Véhicules concernés
B. Entreprises concernées
C. Opérations visées
D. Modalités d'application de la limitation

E. Cas particulier : allocations forfaitaires et remboursements de frais représentatifs de la fraction de redevances ou loyers exclue

1

Le 4 de l'article 39 du code général des impôts (CGI) exclut des charges déductibles certaines dépenses limitativement énumérées considérées comme somptuaires. Il en résulte que les dépenses revêtant un caractère somptuaire ne peuvent, en principe, être admises dans les charges déductibles, sauf lorsque l'entreprise est en mesure de justifier qu'elles sont nécessaires à son activité en raison même de son objet ou présentent un caractère social.

En pratique, est concerné l'amortissement des biens suivants :

- l'amortissement de résidences de plaisance ou d'agrément ;

- l'amortissement des pavillons de chasse ;

- l'amortissement de yachts et bateaux de plaisance, à voile ou à moteur, et d'embarcations servant à l'exercice non professionnel de la pêche ;

- l'amortissement de véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières pour la fraction du prix d'acquisition excédant le plafond fixé par la loi.

Dans chacun des trois premiers cas, l'exclusion vise non seulement l'amortissement mais l'ensemble des dépenses relatives aux biens somptuaires (assurance, entretien, réparations...).

10

Dans le cas des véhicules de tourisme (dernier cas), l'exclusion concerne uniquement l'amortissement d'une fraction du prix d'acquisition.

A cet égard, les dispositions du 4 de l'article 39 du CGI excluent des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices, sauf justifications, l'amortissement des véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières pour la fraction du prix d'acquisition qui excède 18 300 euros, ou 9 900 euros pour les véhicules acquis ou loués jusqu'au 31 décembre 2016 émettant plus de 200 grammes de dioxyde de carbone (CO_2) par kilomètre.

S'agissant des véhicules acquis ou loués à compter du 1er janvier 2017, le plafond de déductibilité est porté à :

- 30 000 euros pour les véhicules dont le taux d'émission de CO_2 est inférieur à 20 grammes par kilomètre ;

- 20 300 euros pour les véhicules dont le taux d'émission de CO_2 est supérieur ou égal à 20 grammes et inférieur à 60 grammes par kilomètre ;

- 9 900 euros pour les véhicules acquis ou loués entre le 1er janvier 2017 et le 31 décembre 2017 émettant plus de 155 grammes de CO_2 par kilomètre.

Le seuil d'émission de CO_2 pour l'application de ce dernier plafond (9 900 euros) est diminué chaque année à compter du 1er janvier 2018. Ainsi, ce plafond de 9 900 euros s'appliquera aux véhicules émettant plus de :

- 150 grammes pour les véhicules acquis ou loués entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2018 ;

- 140 grammes pour les véhicules acquis ou loués entre le 1er janvier 2019 et le 31 décembre 2019 ;

- 135 grammes pour les véhicules acquis ou loués entre le 1er janvier 2020 et le 31 décembre 2020 ;

- 130 grammes pour les véhicules acquis ou loués à compter du 1er janvier 2021.

En cas d'opérations de crédit-bail ou de location portant sur des voitures particulières, à l'exception des locations de courte durée n'excédant pas trois mois non renouvelables, est exclue des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices, sauf justifications, la part du loyer supportée par le locataire et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition du véhicule excédant le seuil applicable audit véhicule (30 000 euros, 20 300 euros, 18 300 euros ou 9 900 euros).

I. Amortissement des véhicules inscrits à l'actif

A. Champ d'application

1. Véhicules concernés par la limitation

20

Le 4 de l'article 39 du CGI dispose que les entreprises qui possèdent à leur actif des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI dont le prix d'acquisition est supérieur au plafond applicable doivent réintégrer dans leur résultat fiscal la fraction de l'amortissement desdites voitures afférente à la partie du prix d'acquisition excédant cette limite.

Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble des véhicules automobiles immatriculés dans la catégorie des « voitures particulières », y compris les véhicules « à usages multiples », qui tout en étant classés

dans la catégorie « N1 », sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens ainsi que les voitures « commerciales », « canadiennes » et « breaks », dans la mesure où leur prix d'acquisition dépasse le plafond applicable.

En cas de décomposition, la limitation s'applique aussi bien à la structure qu'aux composants identifiés par l'entreprise. S'agissant des véhicules de tourisme, aucun composant ne devrait, dans la plupart des cas, être identifié. Dès lors, à titre de simplification, il est admis que le plafond s'applique au prix d'acquisition du véhicule dans son ensemble, y compris aux composants éventuels, mais que les remplacements d'éléments qui interviendraient par la suite et feraient l'objet d'une inscription à l'actif, à titre exceptionnel, en tant que composants, ne soient pas soumis à la limitation de la déduction de l'amortissement.

30

Exemple : Une entreprise acquiert une voiture particulière le 1er janvier N, pour un prix de 30 000 €. L'entreprise a identifié un composant d'une valeur de 5 000 €, les 25 000 € restants étant affectés à la structure du véhicule.

En application des dispositions du a du 4 de l'article 39 du CGI, la fraction amortissable du prix d'acquisition du véhicule s'élève à 18 300 €. Cette limitation est répartie entre le composant et la structure du véhicule de la manière suivante :

- limitation applicable au composant : 5 000 x 18 300 / 30 000 = 3 050 €

- limitation applicable à la structure : 25 000 x 18 300 / 30 000 = 15 250 €

La base amortissable fiscale s'élève par conséquent à 3 050 € au lieu de 5 000 € pour le composant, et à 15 250 € au lieu de 25 000 € pour la structure.

2. Entreprises concernées

40

Sont concernées les:

- entreprises relevant de l’impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et relevant de l’impôt sur les sociétés ;

- entreprises et activités relevant de l’impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Il est en effet rappelé que, conformément aux dispositions du 2° du 1 de l’article 93 du CGI, les amortissements déductibles pour la détermination des bénéfices imposables des professions non commerciales sont effectués suivant les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux ;

- entreprises relevant de l’impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles, imposées selon un régime réel, conformément aux dispositions de l’article 72 du CGI.

50

Le dispositif de limitation ne s’applique pas aux entreprises pour lesquelles la disposition des véhicules concernés est nécessaire à l’exercice de l’activité en raison même de leur objet, soit essentiellement les entreprises de transport de personnes (notamment exploitants de taxis, ambulanciers), les autos-écoles et les entreprises de location de véhicules.

Les entreprises de location de véhicules s'entendent de celles dont l'activité consiste en :

- la location traditionnelle, c'est-à-dire la location à très court terme n’excédant pas trois mois non renouvelables, pour des emplois occasionnels de véhicules dont l'entretien et tous les frais accessoires restent à la charge du propriétaire ;

- la mise de véhicules à la disposition des utilisateurs de façon durable. Il s'agit particulièrement des sociétés de crédit-bail proprement dites qui réalisent des opérations visées à l'article L.313-7 du Code monétaire et financier. Le crédit-bail constitue en effet un simple mode de financement des actifs utilisés par les entreprises.

Dans ce cas, une fraction des loyers fait l’objet d’une réintégration à l’instar de l’amortissement pratiqué par les entreprises propriétaires, de façon à ce que les entreprises locataires soient placées dans la même situation que ces dernières (cf. II § 220).

3. Taux d’émission de dioxyde de carbone

60

Les limitations de 30 000 euros, 20 300 euros, 18 300 euros et 9 900 euros s'appliquent aux véhicules selon leur nature, leur taux d’émission de CO_2, leur date de première mise en circulation et la date de leur acquisition par les entreprises.

(70)

80

S'agissant des véhicules acquis ou loués jusqu'au 31 décembre 2016, le plafond de déductibilité de 18 300 euros est ramené à 9 900 euros lorsqu'ils émettent plus de 200 grammes de CO_2 par kilomètre.

S'agissant des véhicules acquis ou loués à compter du 1er janvier 2017, le plafond de déductibilité est de :

- 30 000 euros pour ceux dont le taux d'émission de CO_2 est inférieur à 20 grammes par kilomètre ;

- 20 300 euros pour ceux dont le taux d'émission de CO_2 est supérieur ou égal à 20 grammes et inférieur à 60 grammes par kilomètre ;

- 18 300 euros pour ceux dont le taux d'émission de CO_2 est supérieur ou égal à 60 grammes et inférieur ou égal à 155 grammes par kilomètre ;

- 9 900 euros pour ceux émettant plus de 155 grammes de CO_2 par kilomètre.

Le seuil d'émission de CO_2 pour l'application de ce dernier plafond (9 900 euros) est diminué chaque année à compter du 1er janvier 2018. Ainsi, ce plafond de 9 900 euros s'appliquera aux véhicules émettant par kilomètre plus de :

- 150 grammes pour les véhicules acquis ou loués entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2018 ;

- 140 grammes pour les véhicules acquis ou loués entre le 1er janvier 2019 et le 31 décembre 2019 ;

- 135 grammes pour les véhicules acquis ou loués entre le 1er janvier 2020 et le 31 décembre 2020 ;

- 130 grammes pour les véhicules acquis ou loués à compter du 1er janvier 2021.

Tableau récapitulatif : Plafond de déductibilité des amortissements selon le taux d'émission de CO_2

	Plafonds applicables en fonction du nombre de grammes de CO_2 émis par kilomètre			
Année d'acquisition ou de location du véhicule	**9 900 €**	**18 300 €**	**20 300 €**	**30 000 €**
2017	Supérieur ou égal à 156 g	De 60 g à 155 g	De 20 g à 59 g	De 0 g à 19 g
2018	Supérieur ou égal à 151 g	De 60 g à 150 g		
2019	Supérieur ou égal à 141 g	De 60 g à 140 g		
2020	Supérieur ou égal à 136 g	De 60 g à 135 g		
A compter de 2021	Supérieur ou égal à 131 g	De 60 g à 130 g		

90

Le taux de référence pour l'application du dispositif est le taux conventionnel d'émission de dioxyde de carbone déterminé dans les conditions prévues par l'arrêté du ministère de l'équipement, des transports et du logement du 21 avril 2000 relatif à la détermination de la consommation conventionnelle de carburant et des émissions de dioxyde de carbone des véhicules automobiles .

Il est précisé que le taux d'émission applicable à un véhicule est le taux déterminé pour les modèles neufs tel que disponible sur le guide de l'ADEME (Agence de l'environnement et de la maitrise de l'énergie) et dans les points de vente. Aucun ajustement ne doit donc être effectué au cours de l'utilisation ultérieure du véhicule, que ce soit en raison du vieillissement de celui-ci, qui entraîne en principe un accroissement de l'émission de CO_2 par kilomètre, ou en raison de l'amélioration du véhicule au moyen d'ajouts techniques qui auraient pour effet d'amoindrir l'émission de CO_2 par kilomètre.

Toutefois, lorsque ces améliorations, telles que la transformation d'un véhicule essence en véhicule fonctionnant exclusivement ou non au gaz de pétrole liquéfié (GPL), conduisent à procéder à une réception isolée du véhicule et à modifier les caractéristiques figurant sur la carte grise, il est admis que soit retenu le taux d'émission de CO_2 figurant sur la nouvelle carte grise.

Le taux d'émission est donc établi, de manière définitive pour l'ensemble de la vie du véhicule, à partir du taux théorique défini pour le modèle neuf, sauf modification du taux figurant sur la carte grise suite à la transformation du véhicule.

100

Conformément au décret n° 2002-1508 du 23 décembre 2002 relatif à l'information sur la consommation de carburant et les émissions de dioxyde de carbone des voitures particulières neuves , ce taux d'émission de dioxyde de carbone fait l'objet d'une communication auprès du grand public et, donc, des entreprises qui se portent acquéreurs de ces véhicules, sous diverses formes :

- dans chaque point de vente, par une étiquette indiquant les émissions de dioxyde de carbone apposée sur chaque voiture particulière neuve ou affichée près de celle-ci, ainsi que par une liste de ces données dressée par marque et par type de véhicule affichée dans le point de vente (articles 2 et 3 du décret du 23 décembre 2002) ;

- dans la documentation utilisée pour la commercialisation, la publicité et la promotion des véhicules, y compris les manuels techniques, par la mention des données relatives aux émissions de dioxyde de carbone se rapportant au véhicule concerné (article 5 du décret du 23 décembre 2002) ;

- par la mise à disposition de tout consommateur, dans chaque point de vente, d'un guide de la consommation de carburant et des émissions de dioxyde de carbone des voitures particulières neuves mises en vente sur le territoire national, élaboré par l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME) à partir des informations transmises par les constructeurs (article 4 du décret du 23 décembre 2002).

Il est précisé que ce guide, qui comporte l'ensemble des types de voitures particulières disponibles sur le marché national à la date de sa constitution, est établi une fois par an.

Il est en outre rappelé que le taux d'émission conventionnel de CO_2 d'un véhicule est en principe indiqué sur la carte grise, cette mention étant prévue par l'arrêté du 22 septembre 2003 modifiant l'arrêté du 5 novembre 1984 relatif à l'immatriculation des véhicules (JORF du 11 octobre 2003).

Afin de connaître le taux d'émission de CO_2 des voitures particulières qu'elles utilisent, les entreprises sont invitées à se référer à la mention portée sous la rubrique référencée V.7 sur la carte grise de chacun des véhicules concernés. A défaut de mention du taux d'émission de CO_2 sur la carte grise, il convient de se référer à la documentation technique du véhicule, qui est en principe fournie lors de l'acquisition, et qui doit mentionner le taux d'émission de CO_2 mesuré lors de la réception. Enfin, dans le cas où l'entreprise ne disposerait pas de cette documentation technique et en l'absence de mention du taux d'émission de CO_2 sur la carte grise, il conviendra de se référer au taux conventionnel figurant sur le guide de l'ADEME.

4. Date de première mise en circulation

110

Les seuls véhicules visés par les limitations de 30 000 euros, 20 300 euros, 18 300 euros ou 9 900 euros sont ceux qui répondent aux conditions techniques exposées ci-dessus et qui sont mis pour la première fois en circulation à compter du 2 juin 2004.

La limitation s'applique aussi bien aux véhicules neufs qu'aux véhicules d'occasion, dès lors que la première mise en circulation est postérieure au 1er juin 2004.

B. Modalités d'application de la limitation

1. Principes

120

Les entreprises qui ont à leur actif des véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières et dont le prix d'acquisition, taxes comprises, excède le plafond applicable en fonction du taux d'émission de CO_2 desdits véhicules, doivent réintégrer dans le résultat fiscal de ces exercices une fraction de chacune des dotations d'amortissement afférentes à ces véhicules calculée en appliquant à la dotation pratiquée le rapport existant entre la fraction du prix d'acquisition, taxes comprises, qui dépasse le plafond applicable et ce même prix d'acquisition.

130

Pour l'application de ces dispositions, le prix d'acquisition à retenir s'entend du prix d'achat de la voiture particulière taxes comprises. augmenté le cas échéant du coût taxes comprises des équipements et accessoires, que ceux-ci soient fournis avec le véhicule ou qu'ils fassent l'objet d'une livraison distincte.

En revanche, les accessoires qui fonctionnent de façon autonome ne sont pas à comprendre dans le prix soumis à limitation (exemple : radiotéléphones et CAA Nancy, arrêt du 19 décembre 1991n °90NC00009)

2. Prise en compte de la fraction de l'amortissement des véhicules exclue des charges déductibles dans la détermination des plus-values ou moins-values

140

Par ailleurs, la fraction de l'amortissement des véhicules exclue des charges déductibles est néanmoins retenue pour la détermination des plus-values ou moins-values résultant de la sortie ultérieure de ces véhicules de l'actif de l'entreprise.

150

Exemple : soit une voiture particulière neuve soumise au plafond de 18 300 euros et acquise le 1er janvier N au prix, taxes comprises, de 25 000 euros, par une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile. Le véhicule est amortissable sur cinq ans, l'annuité comptabilisée étant de :

25 000 X 20 % = 5 000 €

La fraction de l'annuité d'amortissement à réintégrer extra-comptablement dans le résultat fiscal sera, pour chacun des exercices N à N + 5 de :

5 000 x (25 000 - 18 300) / 25 000 = 1 340 €

Si la voiture est vendue début N + 4 pour 15 000 €, l'entreprise réalisera une plus-value imposable de : 15 000 – [25 000 – (5 000 X 3)] = 5 000 € qui, n'excédant pas le total des amortissements admis en déduction (3 660 X 3 = 10 980) et des amortissements exclus des charges déductibles (1 340 X 3 = 4 020), aura en totalité le caractère d'une plus-value à court terme .

3. Limitation en matière d'amortissement linéaire

160

Exemple : soit une entreprise A qui acquiert le 1er mars N un véhicule neuf et un véhicule mis en circulation depuis un an. Elle clôture son exercice comptable le 31 décembre :

- caractéristiques du véhicule 1 : prix 26 000 € (TTC), taux d'émission de CO_2 = 120 g/km, première mise en circulation le 1er mars N ;

- caractéristiques du véhicule 2 : prix 35 000 € (TTC), taux d'émission de CO_2 = 210 g/km, première mise en circulation le 1er mars N - 1.

Les véhicules sont amortis sur une durée de 4 ans à compter de leur acquisition, selon le mode linéaire.

Par simplification, on suppose que les durées d'amortissement sont identiques comptablement et fiscalement, ainsi que la base de l'amortissement ; en outre, l'entreprise ne décompose pas ses

véhicules. Il est précisé que l'amortissement est calculé sur la base TTC dans la mesure où la TVA grevant les véhicules de transport des personnes n'est pas déductible (CGI, annx II, art. 206, IV-2-6° et 7°).

Limitations applicables à l'amortissement du prix de revient de ces deux véhicules : compte tenu du taux d'émission de CO_2, le véhicule 1 est soumis à la limite de 18 300 €, alors que le véhicule 2 est soumis à la limite de 9 900 €.

1) Plan d'amortissement du véhicule 1

- amortissement comptable :

Prix d'acquisition: 26 000 €	**Année n**	**Année n + 1**	**Année n + 2**	**Année n + 3**	**Année n + 4**
Dotation annuelle	5 417 (1)	6 500 (2)	6 500	6 500	1 083 (3)
Amortissement cumulé	5 417	11 917	18 417	24 917	26 000
VNC (4)	20 583	14 083	7 583	1 083	0

(1) soit (26 000/4) X 10/12 = 5 417 €

(2) soit 26 000/4 = 6 500 €

(3) soit (26 000/4) X 2/12 = 1 083 €

- amortissement fiscalement admis en déduction :

	Année n	**Année n + 1**	**Année n + 2**	**Année n + 3**	**Année n + 4**
Dotation annuelle	5 417	6 500	6 500	6 500	1 083
Amortissement cumulé	5 417	11 917	18 417	24 917	26 000
Limite fiscale (art. 39-4)	3 813 (1)	4 575 (1)	4 575 (1)	4 575 (1)	762 (1)
Réintégration fiscale	1 604	1 925	1 925	1 925	321

(1) soit le montant de la dotation annuelle affecté du rapport 18 300/26 000

2) Plan d'amortissement du véhicule 2

- amortissement comptable :

Prix d'acquisition: 26 000 €	**Année n**	**Année n + 1**	**Année n + 2**	**Année n + 3**	**Année n + 4**
Dotation annuelle	7 292 (1)	8 750 (2)	8 750	8 750	1 458 (3)
Amortissement cumulé	7 292	16 042	24 792	33 542	35 000
VNC (4)	27 708	18 958	10 208	1 458	0

(1) soit (35 000/4) X 10/12 = 7 292 €

(2) soit 35 000/4 = 8 750 €

(3) soit (35 000/4) X 2/12 = 1 458 €

- amortissement fiscalement admis en déduction :

	Année n	Année n + 1	Année n + 2	Année n + 3	Année n + 4
Dotation annuelle	7 292	8 750	8 750	8 750	1 458
Amortissement cumulé	7 292	16 042	24 792	33 542	35 000
Limite fiscale (art. 39-4)	2 063 (1)	2 475 (1)	2 475 (1)	2 475 (1)	412 (1)
Réintégration fiscale	5 229	6 275	6 275	6 275	1 046

(1) soit le montant de la dotation annuelle affecté du rapport 9 900/35 000

C. Cas particuliers

1. Amortissement des véhicules particuliers d'un prix supérieur à la limite donnés en location par une personne physique

180

Lorsqu'une fraction de l'amortissement est déjà exclue des charges déductibles par les dispositions du 4 de l'article 39 du CGI, 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 CGI.

2. Allocations forfaitaires et remboursements de frais représentatifs d'un amortissement exclu

190

Le 4 de l'article 39 du CGI vise les dépenses supportées par l'entreprise soit directement, soit sous forme d'allocations forfaitaires ou de remboursement de frais.

Il en résulte que lorsqu'une entreprise verse, à un dirigeant ou à un membre de son personnel propriétaire d'une voiture particulière dont le prix d'acquisition est supérieur à la limite de déductibilité fiscale applicable audit véhicule, une indemnité destinée à couvrir l'amortissement de ce véhicule, la partie de cette indemnité correspondant à la partie du prix d'acquisition qui excède cette limite (30 000 euros, 20 300 euros, 18 300 euros ou 9 900 euros) n'est pas déductible.

3. Frais d'entretien des voitures dont le prix d'acquisition est supérieur à la limite de déductibilité fiscale de leur amortissement

200

Les charges afférentes à ces voitures autres que l'amortissement (entretien, réparations, essence, etc.) sont déductibles sans limitation dès lors que les conditions générales de déduction des charges sont remplies.

210

Remarque : voitures particulières spécialement équipées pour faire des courses automobiles.

Sont susceptibles de bénéficier du régime du 7° du 1 de l'article 39 du CGI (déductibilité des dépenses de parrainage) les dépenses de toute nature résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de voitures particulières spécialement équipées pour faire des courses automobiles et affectées de manière durable et exclusive à cet usage. La même solution s'applique à la fraction des loyers non admise en déduction en application du b du 4 de l'article 39 du CGI lorsque ces véhicules sont pris en location ou crédit-bail.

II. Redevances de crédit-bail ou loyers afférents à des voitures particulières

220

Remarque liminaire : les loyers versés par les entreprises utilisatrices de biens dont elles ont la disposition en vertu d'un contrat de crédit-bail constituent, en principe, dans leur intégralité, des charges déductibles pour la détermination du résultat fiscal.

Il y aurait lieu, toutefois, de considérer comme abusives des conventions qui permettraient le transfert de propriété après des délais de location anormalement brefs et de faire jouer les dispositions de l'article L. 64 du LPF relatives à l'abus de droit fiscal. Ainsi, lorsque, à l'échéance finale d'un contrat de crédit-bail mobilier, la levée d'option s'opère moyennant un prix anormalement bas compte tenu de la durée normale d'utilisation du bien concerné et de la période de location écoulée, cette circonstance ne peut que faire présumer qu'une fraction des loyers versés a trouvé sa contrepartie dans un accroissement de l'actif et qu'elle n'aurait pas dû, dès lors, être déduite pour la détermination des résultats imposables du locataire (RM Ligot n°58434, JO AN du 14 janvier 1985, p.155).

230

Le b du 4 de l'article 39 du CGI exclut des charges déductibles la part du loyer supportée par le locataire en cas d'opérations de crédit-bail ou de location, à l'exception des locations de courte durée n'excédant pas trois mois non renouvelables portant sur des voitures particulières, et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition du véhicule excédant le seuil de déductibilité applicable audit véhicule (30 000 euros, 20 300 euros, 18 300 euros ou 9 900 euros).

A. Véhicules concernés

240

Se reporter au I-A-1 § 20.

B. Entreprises concernées

250

Se reporter au I-A-2 § 40.

260

Cela étant, la limitation ne s'applique que dans le cas où l'utilisateur du véhicule loué se verrait opposer, s'il était lui-même propriétaire du véhicule, la limitation de l'amortissement visée au 4 de l' article 39 du CGI .

Dès lors, elle ne joue pas à l'égard des entreprises dont la détention de voitures particulières est strictement nécessaire à leur activité en raison de leur objet même. Ainsi, une entreprise de location de voitures particulières qui a recours au crédit-bail pour le financement de son parc peut, quelle que soit la durée des locations contractées et la nature de l'activité de ses clients, déduire l'intégralité des loyers qui lui sont facturés par l'entreprise de crédit-bail. Il en irait de même des loyers versés par un exploitant de taxi à une entreprise de location de voitures particulières.

C. Opérations visées

270

Les opérations visées sont les locations portant sur des voitures particulières neuves ou d'occasion, qu'elles soient ou non assorties d'une faculté d'achat (crédit-bail, location pure et simple avec ou sans prestations de services complémentaires), à l'exception de celles de courte durée n'excédant pas trois mois non renouvelables.

À cet égard, les contrats doivent prévoir expressément que la location est inférieure à trois mois et n'est pas renouvelable.

En cas de nouveau contrat entre les mêmes parties et portant sur le même bien, la limitation est applicable aux loyers versés tant au titre de celui-ci qu'au titre du contrat précédent.

D. Modalités d'application de la limitation

280

Pour que la neutralité des dispositions du 4 de l'article 39 du CGI soit respectée entre utilisateurs propriétaires et utilisateurs locataires, la réintégration à opérer au titre des loyers doit être égale à celle qu'est tenue d'opérer, au titre de l'amortissement, une entreprise propriétaire d'un véhicule acquis à un prix identique à celui du véhicule pris en location.

Les entreprises locataires doivent, par conséquent, réintégrer extra-comptablement à leur résultat fiscal, la part des loyers supportée par elles au cours de l'exercice, qui correspond à l'amortissement, pratiqué par le bailleur, afférent à la fraction excédentaire du prix d'acquisition du véhicule.

La fraction annuelle d'amortissement correspondant à la partie du prix d'acquisition qui excède le seuil applicable au véhicule en cause (30 000 euros, 20 300 euros, 18 300 euros ou 9 900 euros) est égale au produit de l'annuité d'amortissement pratiquée par le bailleur par le rapport existant entre, d'une part, la différence constatée entre le prix d'acquisition toutes taxes comprises du véhicule et le seuil applicable (30 000 euros, 20 300 euros, 18 300 euros ou 9 900 euros) et, d'autre part, ce prix d'acquisition.

La part annuelle du loyer effectivement supportée par le locataire et correspondant à la fraction d'amortissement définie ci-dessus est égale à cette fraction augmentée de la TVA.

Pour l’application de la limitation, la date d’acquisition du véhicule à prendre en compte est la date de l’achat par l’entreprise bailleresse, et non la date de prise en location par l’entreprise utilisatrice.

Cette dernière doit donc tenir compte, comme pour le dispositif de limitation de l’amortissement déductible, de la date de première mise en circulation du véhicule et de la date de son acquisition.

290

Remarque : Obligation du bailleur.

Les entreprises locataires ne sont pas toujours en mesure de connaître le prix toutes taxes comprises versé par l'entreprise bailleresse pour l'acquisition des véhicules qu'elles prennent en location ni la durée sur laquelle ces véhicules sont effectivement amortis.

En conséquence, elles ne peuvent déterminer, par elles-mêmes, la part des loyers dus au titre d'un exercice qu'elles sont tenues de réintégrer dans leur résultat fiscal.

Aussi appartient-il aux entreprises bailleresses de faire connaître aux utilisateurs des véhicules qu'elles donnent en location la part du loyer non déductible, appréciée annuellement, déterminée comme il est dit ci-avant, en tenant compte du plafond applicable au véhicule loué (30 000 euros, 20 300 euros, 18 300 euros ou 9 900 euros).

Cette indication doit figurer de façon explicite dans tous les contrats de location .

Il est précisé que cette obligation s'impose à tous les bailleurs des véhicules concernés quand bien même ils ne seraient pas eux-mêmes propriétaires du véhicule donné en location. Ainsi une entreprise qui donne en location pour une durée supérieure à trois mois des véhicules qu'elle détient en vertu de contrats de crédit-bail, doit, dans les conventions qui la lient avec ses clients, transcrire l'information qui lui a été communiquée par le propriétaire des voitures concernées.

Bien entendu, il appartient à l'entreprise locataire d'ajuster elle-même le montant communiqué au prorata du temps pendant lequel elle a eu la disposition du véhicule (voir exemple ci-après).

Il est enfin rappelé qu’en principe, l’entreprise bailleresse n’est pas tenue d’identifier de composants si les remplacements d’éléments de ces véhicules ne lui incombent pas. En contrepartie, cette obligation impose en principe à l’utilisateur lorsqu’il est juridiquement tenu d’effectuer ces remplacements. En tout état de cause, la limitation prévue au 4 de l'article 39 du CGI ne s’appliquera pas à ces éléments si l’entreprise utilisatrice venait à les identifier à son actif.

300

Exemple 1 : Véhicule émettant 120 grammes de CO_2 par kilomètre, soit un seuil applicable de 18 300 euros.

Soit une voiture particulière acquise à l'état neuf 30 000 euros TTC, soit 25 000 euros HT (taux 20 %), le 1er janvier N (première mise en circulation postérieure à cette date) par une entreprise de location de voitures dont l'exercice est de douze mois et donnée en location de longue durée à une entreprise utilisatrice visée par les dispositions du 4 de l'article 39 du CGI. Si l'amortissement

est effectué selon le mode linéaire sur cinq ans, la part non déductible du loyer supportée par le locataire, appréciée annuellement, est déterminée comme suit :

- fraction annuelle d'amortissement correspondant à la partie du prix d'acquisition qui excède 18 300 euros :

(25 000 € / 5) X (30 000 € – 18 300 €) / 30 000 € = 1 950 €

Remarque : pour le bailleur, la TVA étant récupérable pour les biens donnés en location, le prix de revient amortissable est égal au prix d'achat hors taxe (CGI, Annx II, art. 206, IV-2-6°).

- part annuelle du loyer non déductible, chez le locataire :

1 950 + (1 950 X 20%) = 2 340 €

Étant donné que le taux de TVA applicable aux locations de longue durée de voitures particulières est le même que celui qui s'applique à l'acquisition des mêmes biens, la réintégration à opérer par l'entreprise locataire est bien égale au montant de l'amortissement que cette dernière aurait dû réintégrer si elle avait été propriétaire du véhicule, soit : (30 000 – 18 300) X 20 % = 2 340 €

Ce montant correspond à une annuité complète d'amortissement, c'est-à-dire à l'amortissement afférent à douze mois d'utilisation.

Pour connaître le montant à réintégrer au titre d'un exercice donné, le locataire doit ajuster le chiffre ainsi obtenu au temps pendant lequel il a eu la disposition du véhicule (chaque mois étant compté pour trente jours).

Pour reprendre l'exemple donné ci-dessus, en admettant que l'entreprise utilisatrice, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, prenne le véhicule en location à compter du 1er juin, la part de loyer qu'elle devra réintégrer extra-comptablement dans son résultat fiscal est ainsi calculée : 2 340 X 210 / 360 = 1 365 €

Si cette même entreprise a un exercice de vingt et un mois s'achevant le 30 septembre de l'année suivante, la part de loyer à réintégrer extra-comptablement est égale à : 2 340 X 480 / 360 = 3 120 €

310

Exemple 2 : Véhicule émettant 210 grammes de CO_2 par kilomètre, soit un seuil applicable de 9 900 euros.

Hypothèses : Soit une entreprise A qui prend en location, auprès de l'entreprise bailleresse B, le 1er mars N un véhicule immatriculé en catégorie des voitures particulières dont les caractéristiques sont les suivantes :

- prix à l'achat chez l'entreprise B : 36 000 € (TTC), soit 30 000 € HT (taux 20 %) ; le véhicule a été acquis neuf (première mise en circulation) le 1er juillet N-1 par l'entreprise

B ;

- taux d'émission de CO_2 = 210 g/km ;

- amortissement sur 4 ans à compter de la date d'acquisition sur le mode linéaire.

Solution : L'entreprise bailleresse B doit indiquer à l'entreprise cliente A le montant du loyer annuel qui doit être réintégré fiscalement, de façon à ce que A soit placée dans une situation similaire à celle qui serait la sienne si elle était propriétaire du véhicule. B procède au calcul suivant :

- fraction annuelle d'amortissement correspondant à la partie du prix d'acquisition qui excède 9 900 € :

L'amortissement annuel est de : 30 000 / 4 = 7 500 € (calcul sur la base HT, la TVA étant déductible chez B en raison de son activité de loueur de véhicules). La fraction de l'amortissement non déductible est égale à : 7 500 X (36 000 – 9 900) / 36 000 = 5 437 €.

- part annuelle du loyer non déductible chez le locataire :

Cette part doit être liquidée en tenant compte de la TVA, soit : 5 437 + (5 437 x 20 %) = 6 524 €.

Ce montant doit être réduit prorata temporis afin de tenir compte, le cas échéant, de la durée effective de la location.

E. Cas particulier : allocations forfaitaires et remboursements de frais représentatifs de la fraction de redevances ou loyers exclue

320

Par ailleurs, dès lors que le b du 4 de l'article 39 du CGI interdit la déduction de la part du loyer, supportée par le locataire, correspondant à l'amortissement du véhicule pratiqué par le bailleur pour la fraction de l'amortissement qui excède le seuil applicable au véhicule (30 000 euros, 20 300 euros, 18 300 euros ou 9 900 euros), il convient de faire application de la limitation de la déductibilité des loyers dans les mêmes conditions que la limitation de la déductibilité de l'amortissement, c'est-à-dire lorsque l'entreprise supporte ces charges directement, ou indirectement sous forme d'allocation forfaitaire ou de remboursement de frais.

Ainsi, lorsqu'une entreprise verse, à un dirigeant ou à un membre du personnel locataire d'une voiture particulière, une indemnité destinée à couvrir les frais de location de ladite voiture, la partie de cette indemnité représentative de l'amortissement correspondant à la partie du prix d'acquisition qui excède le seuil applicable (30 000 euros, 20 300 euros, 18 300 euros ou 9 900 euros) n'est pas déductible.

Toutefois, l'application de la limitation à cette situation doit être réservée au cas où l'entreprise assurerait l'entretien régulier de la voiture ou en acquitterait les frais fixes (frais de garage et prime d'assurance) ou encore verserait des remboursements de frais exceptionnels importants.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 26/04/2024
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4582-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-AMT-20-40-50-20170301