RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-AMT-10-20-20170301
Date de publication : 01/03/2017
Date de fin de publication : 08/06/2022

BIC - Amortissements - Règles de déduction - Éléments amortissables

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Amortissements
Titre 1 : Règles de déduction
Chapitre 2 : Éléments amortissables

Sommaire :

I. Éléments corporels
A. Constructions
B. Éléments d'actif acquis en cours d'exercice
C. Éléments d'actif non encore mis en service
D. Éléments (immeubles et matériels) pris à bail
E. Éléments comptabilisés à tort en immobilisations
F. Éléments passés à tort par frais généraux lors de leur acquisition
G. Emballages
H. Immeubles appartenant à l'exploitant, affectés à l'exploitation, mais non inscrits à l'actif
I. Immeubles acquis ou construits après acquisition d'un droit au bail
J. Immobilisations acquises avec une clause de réserve de propriété
K. Immeubles appartenant à une société immobilière dont l'entreprise est membre
1. Cas d'une société immobilière transparente
2. Cas des sociétés immobilières non transparentes
L. Installations des entreprises concessionnaires
M. Matériel, outillage, mobilier
N. Œuvres d'art
O. Parts de propriété appartenant aux membres des copropriétés de navires
P. Copropriétés de cheval de course ou d'étalon
Q. Pièces de rechange
R. Sources d'eaux minérales
S. Terrains
T. Travaux d'aménagement d'un terrain de golf
U. Terrains pouvant servir à une exploitation (carrières, sablières, ardoisières etc.)
V. Éléments grevés d'usufruit
W. Valeurs mobilières
X. Véhicules automobiles
1. Voitures particulières
2. Véhicule utilisé par l'exploitant pour les besoins de l'exploitation et pour ses besoins privés

3. Véhicule immatriculé au nom d'un associé d'une société de fait
4. Voitures de démonstration utilisées par un négociant en automobiles
II. Éléments incorporels
A. Fonds de commerce
B. Droits au bail
C. Brevets d'invention
D. Dossiers de demande d'autorisation de mise sur le marché d'une spécialité pharmaceutique
E. Droits d'exclusivité géographique
F. Les frais de développement et dépenses de conception de logiciels
G. Frais d'acquisition de titres de participation
H. Autres droits incorporels

I. Éléments corporels

1

La plupart des éléments corporels que comprend l'actif d'une entreprise (bâtiments, mobilier, matériel, outillage, etc.) diminuent de valeur en raison de la vétusté ou de l'usure résultant du temps ou de l'usage. Leur dépréciation constitue une perte réelle qui réduit à due concurrence le bénéfice de l'exploitant, et à laquelle il est fait face par l'amortissement.

Cette règle comporte toutefois, une exception importante en ce qui concerne les terrains.

La situation des principaux éléments corporels au regard de l'amortissement appelle les précisions suivantes.

A. Constructions

10

Les constructions figurant à l'actif de l'entreprise peuvent faire l'objet d'un amortissement normal même si cet amortissement excède sensiblement la valeur locative.

Mais seul le prix de revient de la construction à l'exclusion de celui du sol, est susceptible d'être amorti.

Il est précisé que les constructions comprennent les bâtiments et ouvrages d'art.

Il y a lieu de considérer comme bâtiments les fondations et leurs appuis, les murs, les planchers, les toitures ainsi que les aménagements faisant corps avec eux, à l'exclusion de ceux qui peuvent en être facilement détachés ou encore de ceux qui, en raison de leur nature et de leur importance, justifient une inscription distincte.

Les ouvrages d'art sont les ouvrages destinés à assurer les communications sur terre, sous terre, par fer et par eau ainsi que les barrages pour la retenue des eaux et les pistes d'aérodromes.

En ce qui concerne plus particulièrement les constructions et aménagements sur sol d'autrui, il convient de se rapporter aux précisions données au BOI-BIC-AMT-20-40-30.

B. Éléments d'actif acquis en cours d'exercice

20

S'agissant des éléments d'actif acquis en cours d'exercice, il convient de se rapporter aux précisions données au III-C-2 § 240 du BOI-BIC-AMT-20-10.

C. Éléments d'actif non encore mis en service

30

En ce qui concerne les éléments d'actif non encore mis en service, il convient de se reporter au BOI-BIC-AMT-20-10.

D. Éléments (immeubles et matériels) pris à bail

40

Une entreprise industrielle qui a pris à bail l'usine affectée à son exploitation, à charge pour elle d'entretenir les lieux loués en bon état de réparation de toute nature, locatives ou autres, et de pourvoir au remplacement des machines et des outils, ne peut pratiquer aucun amortissement sur les immeubles et les matériels qui composent ladite usine, car ces éléments ne font pas partie de son actif. Elle est seulement en droit de déduire chaque année de ses bénéfices imposables les dépenses (frais de remplacement du matériel usé ou démodé, ...) qui résultent pour elle de l'exécution des clauses du bail (CE, 14 mars 1938, n° 54678, RO, p. 171 et CE, 2 mars 1960, n° 44498, RO, p. 35).

En ce qui concerne la possibilité, pour les entreprises astreintes au renouvellement d'éléments dont elles ne sont pas propriétaires, de pratiquer une provision pour renouvellement, se reporter au BOI-BIC-PROV-30-30.

E. Éléments comptabilisés à tort en immobilisations

50

Il a été jugé que le fait pour une société d'avoir inscrit à son bilan, en immobilisation, les dépenses diverses qu'elles avaient engagées à l'occasion de la prise en location d'un appartement par son président-directeur général, ne l'autorise pas à pratiquer l'amortissement de ces dépenses dès lors que la société n'a acquis aucun bien mobilier ou immobilier, ni aucun droit dont la dépréciation pourrait justifier les amortissements litigieux (CE, 15 décembre 1976 n° 01208).

Remarque : Les dépenses dont il s'agit correspondaient à la « reprise » versée au précédent locataire ainsi qu'à des travaux d'aménagement effectués dans l'appartement. Leur montant a été regardé comme une libéralité consentie par la société à son président-directeur général et intégralement soumis en tant que revenu distribué à la retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers.

F. Éléments passés à tort par frais généraux lors de leur acquisition

60

Un contribuable n'est pas fondé à demander la déduction extra-comptable d'un amortissement par un élément d'actif dont le prix passé à tort par frais généraux a été réintégré par le service dans les bénéfices de l'entreprise (CE, arrêts du 30

octobre 1957, req. n° 34047 et 38838, RO, p. 434 ; CE, 13 février 1974 n° 80476 ; CE, 22 décembre 1976 n° 95228 ; et CE, 4 novembre 1977 n° 94836).

Mais, lorsque le prix de revient d'un élément d'actif directement porté à frais généraux a été réintégré dans les bénéfices imposables, l'entreprise peut, sous réserve des dispositions de l'article 39 B du code général des impôts (CGI) (BOI-BIC-AMT-10-50-30) pratiquer en franchise d'impôt l'amortissement de l'élément considéré à partir du moment où elle inscrit la somme correspondant au prix de revient au débit d'un compte d'immobilisations par le crédit d'un poste de réserve.

En revanche, si la comptabilisation en frais généraux a été réalisée au cours d'un exercice prescrit (ou amnistié) aucun rehaussement ne peut être effectué de ce chef. Mais la décision ainsi prise par le contribuable dans la gestion de son entreprise est devenue définitive et lui est opposable. Aucune possibilité d'amortissement ne saurait lui être accordée pour des exercices postérieurs (CE, arrêts du 7 décembre 1959, n° 44825, RO, p. 522 ; et du 10 octobre 1963 n° 49380).

G. Emballages

70

Les emballages commerciaux comprennent :

- d'une part, les emballages perdus qui sont destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise ;

- d'autre part, les emballages récupérables qui sont susceptibles d'être provisoirement conservés par la clientèle et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées.

En principe les premiers sont seuls à inclure dans les stocks, les seconds constituant normalement des immobilisations. Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, les emballages récupérables peuvent être assimilés à des stocks (CGI, ann. III, art. 38 ter).

Remarque : En ce qui concerne la notion d'emballages récupérables identifiables ou non identifiables (BOI-BIC-PDSTK-20-10).

H. Immeubles appartenant à l'exploitant, affectés à l'exploitation, mais non inscrits à l'actif

80

Depuis l'abandon par le Conseil d'État de la théorie de l'affectation par nature (CE, 24 mai 1967, n° 65436, RO p. 141), l'Administration considère que les immeubles ne peuvent être regardés comme faisant partie de l'actif de l'entreprise que lorsqu'ils sont inscrits au bilan de cette dernière (ou sur le tableau 2033 C). Le tableau n° 2033-C-SD (CERFA n°10958) est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

Le fait pour un exploitant d'inscrire ou de ne pas inscrire à son bilan un immeuble lui appartenant et qu'il affecte à l'exploitation est donc une décision de gestion qui détermine :

- en cas d'inscription au bilan la possibilité de comprendre dans les dépenses d'exploitation l'ensemble des charges afférentes à l'immeuble, y compris l'amortissement lorsqu'il s'agit de constructions. Mais le choix ainsi effectué ne peut corrélativement qu'entraîner la taxation des plus-values provenant d'une cession éventuelle de ces immeubles (BOI-BIC-PVMV-10-10-10) ;

- en cas de non inscription au bilan le caractère privé de la gestion de l'immeuble ; dans ce cas le contribuable ne peut en principe déduire de ses résultats d'exploitation que les charges locatives de l'immeuble, à l'exclusion notamment de l'amortissement.

90

S'agissant des travaux effectués sur un bâtiment appartenant à l'exploitant, affecté à l'exploitation, mais non inscrit à l'actif, ceux-ci ne pourraient, après avoir été inscrits à l'actif, donner lieu à la constatation d'annuités d'amortissement déductibles des bénéfices imposables qu'à condition d'avoir abouti à la création d'immobilisations distinctes de l'immeuble préexistant. Il ne saurait en être ainsi, par exemple, pour les travaux de transformation d'une façade qui font corps avec la construction.

I. Immeubles acquis ou construits après acquisition d'un droit au bail

100

Dans le cas d'une société commerciale qui, après avoir acquis le droit au bail de l'immeuble qu'elle occupe, achète l'immeuble lui-même, le prix d'achat du droit au bail -ou, le cas échéant, la valeur nette pour laquelle il figure encore en comptabilité- doit être ajouté au prix de revient de l'immeuble et peut, dès lors, seulement faire l'objet d'un amortissement dans les mêmes conditions que ce dernier.

Mais s'agissant d'une société qui, après avoir acquis le droit au bail de deux magasins d'alimentation, a procédé, avec l'accord du propriétaire, à la démolition des locaux puis s'est rendue acquéreur du terrain ainsi libéré où elle a fait construire un supermarché, le Conseil d'État a jugé que l'acquisition du droit au bail n'avait été poursuivie qu'en vue d'obtenir la libération du terrain d'assiette du futur supermarché ; par suite, le prix d'acquisition du droit au bail devait être regardé comme un élément du prix de revient, non de l'immeuble abritant le supermarché, mais du terrain d'assiette de celui-ci lequel ne peut donner lieu à amortissement (CE, 25 mai 1977, n° 99470).

J. Immobilisations acquises avec une clause de réserve de propriété

110

Du point de vue comptable, les biens (immobilisations ou stocks) acquis avec une clause de réserve de propriété doivent être inscrits à l'actif du bilan de l'acquéreur, même si le transfert de propriété subordonné au paiement intégral du prix n'est pas effectif. Il en va de même en matière fiscale.

Les immobilisations acquises avec clause de réserve de propriété peuvent être amorties par l'acquéreur dès leur inscription à l'actif, y compris les biens immobiliers.

K. Immeubles appartenant à une société immobilière dont l'entreprise est membre

1. Cas d'une société immobilière transparente

120

En vertu du premier alinéa du I de l'article 375 de l'annexe II au CGI, les entreprises membres des sociétés immobilières de copropriété dotées de la « transparence fiscale » doivent comptabiliser dans leurs propres écritures l'amortissement des locaux représentés par leurs actions ou parts sociales. Mais, corrélativement, elles ne sauraient évidemment être admises à déduire de leurs bénéfices imposables l'amortissement que la société immobilière aurait éventuellement pratiqué de son côté.

L'amortissement susceptible d'être pratiqué par l'entreprise est calculé d'après le prix de revient effectif, pour ladite entreprise, des actions ou parts sociales considérées. Ce prix correspond, en principe, au prix de souscription ou d'acquisition des droits augmenté des sommes payées ultérieurement à titre de versement de libération ou à la suite d'appels de fonds faits par la société. Mais, bien entendu, seule peut être amortie la fraction de ce prix de revient correspondant au coût de la construction, à l'exclusion de la valeur du terrain.

2. Cas des sociétés immobilières non transparentes

130

Lorsque les entreprises détiennent des parts ou actions de sociétés civiles immobilières non transparentes, l'amortissement des immeubles inscrits à l'actif de ces dernières sociétés doit normalement être pratiqué dans la comptabilité des sociétés immobilières, que celles-ci soient ou non passibles de l'impôt sur les sociétés.

L. Installations des entreprises concessionnaires

140

En ce qui concerne les installations des entreprises concessionnaires, des précisions sont données au BOI-BIC-AMT-20-40-40.

M. Matériel, outillage, mobilier

150

Dès lors qu'ils figurent à l'actif du bilan de l'entreprise, le matériel, l'outillage et le mobilier peuvent faire l'objet d'un amortissement déductible du bénéfice imposable.

Il en est ainsi notamment :

- des dépenses engagées par un contribuable pour le remplacement des citernes de ses wagons-réservoirs (CE, 24 juin 1932 n° 15425, RO 5859) ;

- des dépenses exposées pour l'acquisition de moteurs de rechange ayant pour effet d'accroître l'actif de l'entreprise (CE, 20 avril 1942 n° 64566, RO, p. 106).

De même, il y a lieu, pour la détermination du bénéfice net d'un loueur d'appartements meublés, d'admettre en déduction l'amortissement du mobilier garnissant les lieux loués (CE, 31 mars 1931 n° 9917, RO, 5620).

En ce qui concerne le point de savoir si une dépense représente le prix d'acquisition d'un élément d'actif déductible seulement par voie d'amortissement ou constitue une dépense à comprendre dans les frais généraux, se reporter au BOI-BIC-CHG-20.

Enfin, des dispositions particulières sont prévues lorsque ces biens sont de faible valeur (BOI-BIC-CHG-20-30-10).

N. Œuvres d'art

160

La plupart des œuvres d'art ne subissent pas une dépréciation du fait de l'usage, du temps ou des progrès techniques et ne sont donc pas susceptibles de faire l'objet d'un amortissement.

Toutefois la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat, tend à encourager les initiatives des entreprises dans le domaine de l'art. C'est ainsi que les entreprises sont autorisées à déduire de leur résultat imposable le prix d'acquisition des œuvres originales d'artistes vivants qu'elles inscrivent à un compte d'actif immobilisé et qu'elles exposent au public (CGI, art. 238 bis AB ; BOI-BIC-CHG-70-10).

Par ailleurs, le deuxième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI précise les conditions dans lesquelles les œuvres d'art inscrites à l'actif du bilan peuvent donner lieu à la constitution d'une provision pour dépréciation (BOI-BIC-PROV-40-10-10).

O. Parts de propriété appartenant aux membres des copropriétés de navires

170

L'article 39 E du CGI prévoit que chaque membre des copropriétés de navires amortit le prix de revient de sa part de propriété suivant les modalités prévues à l'égard des navires.

Les amortissements fiscalement déduits par la copropriété au titre des exercices antérieurs sont répartis entre les copropriétaires en proportion de leurs droits afin de déterminer, pour chaque part de propriété, la valeur résiduelle restant à amortir.

P. Copropriétés de cheval de course ou d'étalon

180

Le régime fiscal prévu pour les copropriétés de navire est étendu aux copropriétés de cheval de course ou d'étalon qui respectent les conditions mentionnées à l'article 238 bis M du CGI . Les statuts et les modalités de fonctionnement des copropriétés d'étalon doivent être conformes à des statuts types approuvés par décret. Chaque copropriétaire doit donc amortir le prix de revient de sa part de propriété suivant les modalités prévues à l'égard des chevaux (CGI, art. 39 F).

Les amortissements fiscalement déduits par la copropriété au titre d'exercices antérieurs sont répartis entre les copropriétaires en proportion de leurs droits afin de déterminer, pour chaque part de

propriété, la valeur résiduelle restant à amortir.

Q. Pièces de rechange

190

Dans la mesure où ces pièces, destinées à être utilisées pour la remise en état des bâtiments, de l'outillage et du matériel sont appelées à être consommées régulièrement, présentent un caractère plus ou moins interchangeable et n'affectent pas la valeur d'actif des éléments à l'entretien ou à la réparation desquels elles sont utilisées, elles doivent être considérées comme des approvisionnements en stocks (BOI-BIC-PDSTK-20-10).

Si au contraire, affectées à une installation ou à un matériel déterminé, elles sont indispensables pour maintenir le potentiel de production de ces biens et inutilisables pour un autre emploi, les pièces de rechange doivent, en principe, être regardées comme constituant avec les éléments à la réfection desquels elles sont destinées, une immobilisation unique.

Tel est le cas :

- des pièces de rechange des grands outillages sidérurgiques (JOCD 1955, 2e partie, p. 297) ;

- des pièces de rechange des grandes installations fixes des mines de fer.

200

Jusqu'à présent, le plan comptable général (PCG) ne définissait pas de manière explicite le traitement des pièces détachées et de rechange. Désormais, il prévoit, en son article 321-14.3 que les pièces de rechange et les pièces de sécurité constituent généralement des stocks déduits du résultat imposable au fur et à mesure de leur consommation.

Cette règle générale comporte, toutefois, deux exceptions, lorsque :

- les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité sont utilisables sur une durée supérieure à douze mois, soit généralement sur plus d'un exercice ;

- s'ils ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle (cas de pièces non interchangeables par exemple).

Dans ces deux cas, les pièces de rechange et de sécurité doivent être considérées comme des immobilisations corporelles.

Un traitement identique doit désormais être appliqué du point de vue fiscal. Dès lors qu'elles doivent être inscrites à l'actif du bilan, elles ne peuvent être déduites du résultat imposable mais peuvent, le cas échéant, faire l'objet d'un amortissement ou d'une provision pour dépréciation.

210

En ce qui concerne l'amortissement des pièces de rechange et de sécurité devant être immobilisées, deux situations doivent être distinguées (avis n° 2005-D du 1er juin 2005 du Comité d'urgence du CNC, conseil national de la comptabilité) afférent aux modalités d'application des règlements du CRC (comité de la réglementation comptable) nos 2002-10 et 2004-06) :

- les pièces principales d'une installation acquises pour être utilisées en cas de panne ou de casse accidentelle, doivent être amorties dès l'acquisition de l'immobilisation à laquelle elles se rattachent et sur la même durée. En effet, ces pièces sont acquises dans le but d'éviter une interruption longue du cycle de production ou un risque en matière de sécurité, mais leur remplacement n'est pas planifié ;

- les pièces de rechange destinées à remplacer ou à être intégrées à un composant de l'immobilisation principale et dont l'utilisation est planifiée, doivent être amorties à compter de la date de remplacement de la pièce, c'est-à-dire de son montage, sur la durée résiduelle d'amortissement du composant.

R. Sources d'eaux minérales

220

Une entreprise qui exploite des sources d'eaux minérales ne peut valablement pratiquer un amortissement sur la valeur desdites sources, lorsque rien ne permet de tenir pour probable leur tarissement et qu'au surplus la qualité des eaux rend improbable un refus de renouvellement de l'autorisation d'exploiter.

Un amortissement peut être valablement pratiqué sur la valeur des travaux d'aménagement des sources et, notamment, sur la valeur des travaux de terrassement, de forage et de maçonnerie d'un puits de captage (CE, 19 avril 1937 n° 52865, RO, p. 223).

En revanche, les dépenses exposées à l'occasion d'opérations de forage en vue de trouver de nouveaux gisements ne constituent pas des dépenses de recherche scientifique ou technique susceptibles de bénéficier des dispositions du I de l'article 236 du CGI. Elles ne concourent pas davantage à la production d'un immeuble destiné à des opérations de recherche pouvant bénéficier des dispositions de l'article 39 quinquies A du CGI (RM Hannoun, JO AN, 19 octobre 1987, p. 5790).

S. Terrains

230

Les terrains n'étant, par nature, susceptibles d'aucune diminution de valeur par l'effet du temps, ne peuvent faire l'objet d'un amortissement (CE, 23 mai 1938 n° 58028, RO, p. 285).

Conformément aux dispositions de l'article 38 sexies de l'annexe III au CGI, toute dépréciation ne peut éventuellement être constatée que par voie de provision.

De l'interdiction de pratiquer en franchise d'impôt l'amortissement des terrains, il résulte les conséquences suivantes :

- en cas d'acquisition d'un immeuble pour un prix non ventilé entre le sol et l'élévation, seule la fraction du prix d'achat correspondant à la construction est susceptible d'être amortie (CE, 19 décembre 1938 n° 61072, RO, p. 581). La répartition du prix de revient global entre le sol et l'élévation doit être effectuée d'après les circonstances de fait propres à chaque cas particulier ;

- des terrains supportant des constructions industrielles ne peuvent faire l'objet d'aucun amortissement dès l'instant qu'ils ne sont pas, par nature, sujets à dépérissement et qu'en outre ils n'ont subi aucune dépréciation du fait de leur affectation à un usage industriel (CE, arrêt du 8 janvier 1943 n° 47609, RO p. 247) ;

- terrains ayant été aménagés en vue de leur affectation à un usage industriel. En admettant que les terrains aient subi une dépréciation du fait de leur affectation à un usage industriel, cette dépréciation, qui s'est produite l'année même de l'affectation, ne peut justifier un amortissement au cours des années ultérieures. En revanche, les aménagements industriels dont ces terrains auraient été l'objet peuvent valablement donner lieu à un amortissement. Ainsi, le coût des travaux de terrassement effectués par une entreprise sur un terrain lui appartenant et sur lequel elle a édifié des installations industrielles, n'est pas un élément du prix de revient du terrain mais fait partie intégrante du coût de la réalisation d'immobilisations industrielles amortissables, dès lors que les travaux en cause n'ont pas eu pour effet de transformer un terrain à usage agricole en un terrain à usage industriel, mais constituent des aménagements de génie civil indissociables des travaux de fondation du bâtiment industriel que l'entreprise a édifié (CE, 30 avril 1975 n° 93770 ; à rapprocher de CE, 4 décembre 1931, n°s 13932 à 13934 et 15431, RO, 5737) ;

- des terrains d'assiette d'immeubles bâtis ne peuvent donner lieu à aucun amortissement, même si les biens édifiés recouvrent la totalité du sol et n'ont pas vocation à être cédés en vue d'une reconstruction. Seule la fraction du prix de revient se rapportant aux constructions est susceptible d'être amortie (CE, 18 janvier 1989 n° 56752).

T. Travaux d'aménagement d'un terrain de golf

240

RES n° 2007/56 (FE) du 26 décembre 2007 : Caractère amortissable ou non amortissable des aménagements apportés à un terrain de golf

Question : *Les travaux de terrassement et d'aménagement d'un terrain de golf peuvent-ils être assimilés à des travaux de construction et, par voie de conséquence, être amortis ?*

Réponse : *Il est rappelé que les biens amortissables sont, d'une manière générale, les éléments de l'actif immobilisé qui sont soumis à dépréciation du fait de l'usage et du temps.*

Les terrains n'étant, par nature, susceptibles d'aucune diminution de valeur par l'effet du temps, ils ne peuvent faire l'objet d'aucun amortissement.

L'application de ces principes aux aménagements apportés à un terrain de golf appelle les précisions suivantes :

S'agissant des travaux de terrassement et d'aménagement entrepris pour modifier la conformation du sol et permettre la pratique du golf, ces travaux ne peuvent être assimilés à des travaux de construction dès lors qu'ils apportent une amélioration permanente au terrain. Par conséquent, les dépenses engagées à l'occasion de ces travaux constituent un élément du prix de revient des sols qui ne peut être amorti.

S'agissant, en revanche, des dépenses liées à l'engazonnement et des dépenses relatives à la pépinière gazon, ces dépenses constituent a priori des dépenses d'acquisition d'immobilisations qui se déprécient du fait de l'usage et du temps et qui peuvent donc être amorties.

U. Terrains pouvant servir à une exploitation (carrières, sablières, ardoisières etc.)

250

Avant leur mise en exploitation, ils ne se différencient pas de la généralité des terrains et ne peuvent faire l'objet d'un amortissement.

Après leur mise en exploitation, ils constituent un « agrégat » de deux éléments :

- d'une part, le tréfonds, c'est-à-dire le terrain de surface existant après épuisement des matériaux. Ce terrain est considéré comme une immobilisation ne se dépréciant pas avec le temps et, par suite, non amortissable ;

- d'autre part, les gisements, réserves de matériaux destinés à être revendus après traitement et qui peuvent s'épuiser plus ou moins vite, selon le rythme d'exploitation.

Le Conseil d'État a jugé qu'un tel gisement constitue un élément amortissable de l'actif immobilisé (CE, 18 mars 1983 n° 31702)

Se reporter également au BIC-PDSTK-20-10.

Le coût des travaux préparatoires à l'extraction des matériaux d'une carrière peut être porté à l'actif du bilan d'une entreprise et faire l'objet d'un amortissement (CE, 25 octobre 1961 n° 34008, RO, p. 442).

Les travaux exécutés par une entreprise sur un terrain acquis par elle en vue d'y exploiter une carrière et qui ont consisté, pour l'essentiel, à améliorer une route d'accès, à aménager une voie de stockage et à construire un socle de béton pour le concassage des matériaux à extraire doivent être regardés comme étant destinés à mettre en valeur le fonds dont il s'agit et comme présentant le caractère d'une immobilisation. Ils sont susceptibles de faire l'objet d'un amortissement calculé sur la durée d'exploitation de la carrière (CE, 2 juillet 1969 n° 74095).

V. Éléments grevés d'usufruit

260

Les éléments mobiliers ou immobiliers dont une entreprise industrielle ou commerciale a la jouissance en qualité d'usufruitier ne font pas partie de son actif. Cette entreprise, dès lors, ne peut pratiquer aucun amortissement à raison de ces éléments. Elle est seulement admise à déduire de ses bénéfices les charges supportées par elle, au cours de l'exercice pour satisfaire à ses obligations d'usufruitier (CE, 16 novembre 1936 n° 48224, RO, 6587 et CE, 8 novembre 1965 n° 63472, RO, p. 426). À l'inverse, un bien possédé en nue-propriété peut figurer dans un actif commercial et donner lieu en conséquence à amortissement (CE, 5

octobre 1977 n° 04718).

W. Valeurs mobilières

270

En principe, les valeurs mobilières ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'un amortissement dès lors qu'elles ne se déprécient pas du fait de l'usage ou du temps. Leur dépréciation peut seulement être constatée par voie de provisions (BOI-BIC-PROV-40-10-10).

Toutefois, cette règle comporte des dérogations qui concernent :

- les actions ou parts de sociétés immobilières transparentes (CGI, art. 1655 ter) : les entreprises membres de ces sociétés sont considérées, sur le plan fiscal, comme propriétaires privatifs des locaux à la jouissance ou à la propriété desquels leurs actions ou parts sociales leur donnent vocation et peuvent amortir le prix de revient effectif des titres en fonction de la durée probable d'utilisation des locaux sur lesquels elles exercent des droits (CGI, art. 375, ann. II) ;

- les actions souscrites avant le 1er janvier 1991 au capital de sociétés conventionnées pour le développement de l'industrie, du commerce et de l'agriculture qui ont bénéficié d'un amortissement exceptionnel (CGI, art. 39 quinquies C ; BOI-BIC-AMT-20-30-50*) ;*

- les actions ou parts de sociétés de recherches agréées (CGI, art 39 quinquies A, 2-a ; BOI-BIC-AMT-20-30-60-10) ;

- les actions ou parts souscrites auprès de sociétés financières d'innovation conventionnées (CGI, art 39 quinquies A, 2-b ; BOI-BIC-AMT-20-30-60-20) ;

- les actions de sociétés pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle (CGI, art. 217 septies abrogé au 1er janvier 2014 ; BOI-IS-BASE-40-10) ;

- les titres de sociétés d'épargne forestière (CGI, art. 217 terdecies) ;

- les titres de sociétés d'investissement régional ou de développement rural (CGI, art. 217 quaterdecies, abrogé au 1er janvier 2014) ;

- les titres des souscriptions au capital des sociétés ayant pour activité l'acquisition de contrats d'approvisionnement à long terme d'électricité (CGI, art. 217 quindecies).

- les actions émises par les sociétés de financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle (SOFICA) (CGI, art. 217 septies, abrogé au 1er janvier 2014).

Les x) et y) du I de l'article 26 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 abrogent respectivement l'article 217 septies du CGI relatif à l'amortissement exceptionnel des actions émises par les SOFICA et l'article 217 quaterdecies du CGI relatif à l'amortissement exceptionnel des sommes versées pour la souscription en numéraire au capital des sociétés d'investissement

régional (SIR) ou des sociétés d'investissement pour le développement rural (SIDR).

Cette suppression s'applique pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2013.

X. Véhicules automobiles

1. Voitures particulières

280

En ce qui concerne les voitures particulières, il convient de se reporter au BOI-BIC-AMT-20-40-50.

2. Véhicule utilisé par l'exploitant pour les besoins de l'exploitation et pour ses besoins privés

290

Le fait qu'un exploitant utilise pour ses besoins personnels une voiture inscrite à l'actif de son entreprise demeure sans influence sur les modalités d'amortissement de ce véhicule. Mais l'intéressé doit rapporter au bénéfice imposable de l'entreprise le produit de l'avantage en nature qu'il retire de cette utilisation privative.

3. Véhicule immatriculé au nom d'un associé d'une société de fait

300

L'établissement de la carte grise d'un véhicule automobile au nom de l'un des associés d'une société de fait constitue une présomption que le véhicule dont il s'agit n'appartient pas à celle-ci. La société ne peut donc pas en principe l'inscrire à l'actif de son bilan, ni en constater l'amortissement dans ses écritures.

Mais si la société apporte la preuve qu'elle est néanmoins le véritable propriétaire dudit véhicule, elle peut valablement pratiquer les amortissements. Jugé en ce sens dans le cas d'une société qui s'est réservée l'usage d'une voiture automobile dont elle a pris en charge le prix d'achat et les frais d'entretien et dont elle a encaissé le montant de la revente, bien que le récépissé de déclaration de mise en circulation ait été établi au nom de l'associé gérant (CE, 24 novembre 1967 n°s 69113 et 69114).

4. Voitures de démonstration utilisées par un négociant en automobiles

310

Ces véhicules constituent normalement des éléments du stock et non de l'actif immobilisé (CE, 20 juin 1969 n° 75064).

II. Éléments incorporels

320

En principe, la plupart des éléments incorporels qui entrent dans la composition de l'actif ne se déprécient pas du fait de l'usage ou du temps et ne peuvent, par conséquent, donner lieu à amortissement.

Si en raison de circonstances exceptionnelles la valeur d'un élément incorporel subit une dépréciation réelle, cette dernière peut être prise en compte pour la détermination du résultat imposable.

330

Cette dépréciation ne peut être constatée que par voie de provision. En fait, aux termes de l'article 38 sexies de l'annexe III au CGI , les immobilisations qui ne se déprécient pas avec le temps (tels les fonds de commerce) ne donnent pas lieu à amortissement, leur dépréciation justifiant éventuellement la constitution de provisions.

340

Mais certains éléments incorporels sont eux-mêmes sujets avec le temps à un amoindrissement de valeur motivant un amortissement. À cet égard, le Conseil d'État a jugé qu'un élément incorporel de l'actif immobilisé ne peut faire l'objet d'un amortissement que s'il est normalement prévisible, dès sa création ou son acquisition, que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin nécessairement à une date déterminée (CE, 4 avril 1979 n° 08153).

350

En principe, les droits dont bénéficie l'entreprise qui répondent à la qualification d'immobilisation selon les critères fixés par la norme comptable et inscrits à l'actif du bilan en tant que tels sont amortissables sur la durée de protection juridique.

A. Fonds de commerce

360

Comme en matière de terrains, la dépréciation du fonds de commerce donne lieu à la constitution de provisions (CGI, ann. III. art. 38 sexies).

B. Droits au bail

370

Le Conseil d'État a jugé que la dépréciation de droits au bail afférents à des locaux à usage commercial ne peut pas être constatée par voie d'amortissement, dès lors qu'il n'était pas établi, au moment de leur acquisition, que ces droits devaient prendre fin à l'expiration des baux, d'autant que ceux-ci étaient susceptibles d'être renouvelés (CE, 15 octobre 1982 n° 26585).

C. Brevets d'invention

380

Les brevets inscrits à l'actif immobilisé des entreprises se déprécient, du fait du changement technologique et parce que leur exploitation tombe dans le domaine public à l'expiration de la période de leur protection juridique. Ils peuvent donc faire l'objet d'un amortissement échelonné sur la durée

de cette protection ou sur leur durée d'utilisation si elle est inférieure.

Pour tenir compte de l'accélération du changement technologique et afin de favoriser l'acquisition de brevets par les entreprises utilisatrices, il demeure possible d'amortir les dépenses d'acquisition ou de dépôt de brevets sur une période minimale de 5 ans, à la condition que la même durée d'amortissement soit retenue en comptabilité.

Il en est de même pour les certificats d'obtention végétale qui bénéficient d'une protection juridique identique.

S'agissant des brevets acquis moyennant le versement de redevances annuelles : BOI-BIC-AMT-10-30-30-10.

Si un motif de dépréciation exceptionnelle est invoqué au cours de la période d'exercice du privilège, un amortissement supplémentaire peut toutefois être constaté (CE, arrêt du 23 octobre 1931 n° 18539, RO 5693).

Lorsqu'une société acquiert un brevet d'invention qu'elle exploitait jusque-là par voie de concession, elle peut procéder à l'amortissement de ce brevet sur sa valeur d'achat selon un taux arrêté d'après la période de validité restant à courir (CE, 24 avril 1981 n° 9665).

390

Mais lorsqu'ils constituent un élément du fonds de commerce, les procédés, formules de fabrication ou marques ne peuvent être amortis. Cette règle concerne notamment les marques de produits pharmaceutiques non susceptibles d'être couvertes par les brevets spéciaux de médicaments visés à l'article L. 603 du code de la santé publique (en ce sens, CE, 10 mai 1944 n° 73558, RO, p. 104).

D. Dossiers de demande d'autorisation de mise sur le marché d'une spécialité pharmaceutique

400

Il est rappelé que par plusieurs arrêts de principe (CE, 14 octobre 2005, n° 260486 ; CE, 14 octobre 2005, n° 260511 ; CE, 28 décembre 2005, n° 260450), le Conseil d'État a admis que les droits détenus sur les dossiers scientifiques et techniques prévus à l'article R. 5121-25 du code de la santé publique, nécessaires à l'obtention, au renouvellement ou au transfert de l'autorisation de mise sur le marché (AMM) d'une spécialité pharmaceutique, puissent faire l'objet d'un amortissement dès lors qu'il est possible de déterminer la durée prévisible durant laquelle la commercialisation de cette spécialité pharmaceutique produira ses effets bénéfiques sur l'exploitation, en tenant compte notamment de l'évolution des conditions scientifiques, techniques et économiques du marché de cette spécialité.

410

L'amortissement des droits détenus sur l'AMM d'une spécialité pharmaceutique doit être pratiqué, selon le mode linéaire, en fonction de la durée attendue de ses effets bénéfiques sur l'exploitation, telle qu'elle est admise par les usages de la profession ou justifiée par des circonstances particulières à l'entreprise et dont celle-ci doit établir la réalité (CE, 14 octobre 2005, n° 260511).

Eu égard aux modalités d'exploitation de ces droits, il est toutefois admis à titre de règle pratique, que l'amortissement soit effectué sur une période de dix ans.

420

En application des principes généraux, l'amortissement est pratiqué à compter de la date de mise en service, c'est-à-dire en principe la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner suivant l'utilisation prévue par l'entreprise. En pratique, l'amortissement de ces droits pourra être pratiqué à compter de la date de délivrance de l'AMM.

E. Droits d'exclusivité géographique

430

Les droits incorporels d'exclusivité géographique ne sont pas amortissables.

En vertu de ce principe, l'Administration avait réduit les annuités d'amortissement pratiquées par un contribuable sur le prix total d'un local commercial, aménagé dans une nouvelle zone urbaine, qu'il avait acquis, pour le motif qu'une fraction du prix correspondait à l'acquisition d'un droit incorporel d'exclusivité géographique.

Or, il a été jugé que l'existence d'un tel avantage ne résultait pas des pièces du dossier et qu'en conséquence l'Administration n'était pas fondée à remettre en cause les amortissements pratiqués par le contribuable (CE, 26 mai 1976 n° 98898).

On rappelle que lorsque le nouveau local commercial n'est pas acquis mais pris à bail par le commerçant, le Conseil d'État ne reconnaît pas le caractère déductible à l'indemnité d'entrée versée par le preneur en sus du loyer normal (en ce sens, CE, arrêt du 5 juin 1970 n° 71745).

F. Les frais de développement et dépenses de conception de logiciels

440

Conformément aux dispositions de l'article 214-3 du plan comptable général (PCG), les frais de recherche et développement inscrits à l'actif du bilan doivent être amortis sur un délai maximal de cinq ans. A titre exceptionnel et pour des projets particuliers, ces frais peuvent être amortis sur une période plus longue, mais qui n'excède pas la durée d'utilisation de ces actifs. Ces dispositions demeurent applicables dans le cadre des nouvelles normes comptables, et trouvent donc également à s'appliquer en matière fiscale.

En pratique, ces frais devraient être amortis sur la durée prévisible de l'utilisation des résultats de la recherche et des développements activés, dans la limite de cinq ans sauf cas exceptionnels.

La faculté d'amortir les sommes inscrites à l'actif du bilan est exclusive de la déduction immédiate en charges des sommes en cause, lorsque l'entreprise a fait application des dispositions du I de l'article 236 du CGI.

La durée d'amortissement des dépenses de conception de logiciels inscrites à l'actif du bilan, et pour lesquelles la faculté de déduction immédiate en charges prévue à l'article 236 du CGI n'a pas été exercée, est identique à celle exposée ci-dessus pour les frais de développement (BOI-BIC-CHG-20-10-20).

G. Frais d'acquisition de titres de participation

450

La fraction du prix de revient des titres de participation correspondant aux frais d'acquisition obligatoirement incorporés peut être amortie sur cinq ans à compter de la date d'acquisition des titres.

460

Il s'agit d'un amortissement linéaire calculé sur une période de cinq années décomptée à partir de la date d'acquisition des titres de participation.

Lorsque cette acquisition est réalisée en cours d'exercice, la première annuité est réduite *prorata temporis* pour tenir compte de la période écoulée entre l'ouverture de l'exercice et la date d'acquisition des titres, étant précisé que pour le décompte de cette période, le temps couru s'apprécie en nombre de jours et que par mesure de simplification, il est considéré qu'un exercice de douze mois compte 360 jours. La dotation est alors répartie sur l'exercice d'acquisition et les cinq exercices suivants, la dernière annuité étant également réduite *prorata temporis*.

470

Exemple : Soit une entreprise dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile. Elle acquiert des titres de participation pour 50 000 € le 1er avril N. Elle engage pour cette acquisition des droits de mutation, honoraires de conseil et commissions d'intermédiaires pour un montant hors taxes de 1 000 €.

L'entreprise doit obligatoirement, sur le plan fiscal, incorporer au prix de revient des titres les frais engagés à l'occasion de leur acquisition.

L'amortissement de la fraction du prix de revient des titres de participation correspondant à ces frais d'acquisition doit être calculé et déduit de la manière suivante :

Exercice N : 1 000 € × 1/5 × 9/12 = 150 € ;

Exercice N + 1 : 1 000 € × 1/5 = 200 € ;

Exercice N + 2 : 1 000 € × 1/5 = 200 € ;

Exercice N + 3 : 1 000 € × 1/5 = 200 € ;

Exercice N + 4 : 1 000 € × 1/5 = 200 € ;

Exercice N + 5 : 1 000 € × 1/5 × 3/12 = 50 €.

480

L'amortissement des frais d'acquisition de titres doit respecter, sur le plan fiscal, les mêmes règles que les amortissements habituels. Il doit ainsi être comptabilisé dans les écritures de l'entreprise (CGI. art. 39, 1-2°) à un compte d'amortissement dérogatoire, aucune dotation technique n'étant autorisée sur le plan comptable en raison, soit de la comptabilisation des frais en charges, soit du caractère non amortissable des titres de participation lorsque ces frais ont été activés.

490

Toutefois, pour les entreprises qui ont exercé ou viendraient à exercer l'option pour la déduction immédiate des frais d'acquisition de titres au plan comptable, il sera admis que la dotation

d'amortissement des frais d'acquisition de titres de participation ne soit pas comptabilisée dans un compte d'amortissement dérogatoire mais fasse l'objet d'une déduction extra-comptable, afin d'éviter une double déduction de ces frais pour la détermination du résultat comptable, et sous réserve que cette déduction soit prise en compte pour la détermination de la plus-value de cession des titres en cas de cession ultérieure.

Dans ce cas, la dotation d'amortissement sera directement portée par l'entreprise sur le tableau **n°2058-A** de détermination du résultat fiscal dans la case XG « déductions diverses ». Le tableau n° 2058-A-SD (CERFA n°10951) est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

H. Autres droits incorporels

580

Une entreprise qui, moyennant le versement de redevances à des chercheurs, acquiert les droits correspondant à des produits ou procédés, doit en inscrire la valeur d'acquisition, constituée par le montant des redevances, à l'actif de son bilan et pratiquer sur cette base des amortissements (CE, 26 novembre 1982 n° 24360).

590

La perspective de l'usage gratuit d'un prototype et de la concession d'une licence exclusive -qui n'exerce encore aucune influence sur les résultats d'exploitation pendant la période d'expérimentation du prototype- ne peut être regardée comme constitutive d'un élément incorporel de l'actif immobilisé susceptible d'un amortissement (CE, 26 octobre 1983 n° 39830).

600

Un programme informatique acquis par une entreprise en vue d'être utilisé pour les besoins de son exploitation durant plusieurs exercices constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé susceptible de faire l'objet d'un amortissement (CE, 22 février 1984 n° 39535).

En la matière, il convient de se reporter au BOI-BIC-AMT-20-30-70.

Toutefois, le 6° du I de l'article 32 de la loi n°2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 abroge le II de l'article 236 du CGI, de sorte que les logiciels acquis au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017 ne peuvent plus faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois.

610

Les certificats d'obtention végétale bénéficient d'une protection juridique identique à celle prévue pour les brevets d'invention ; ils peuvent être amortis sur une période minimum de cinq ans.

620

Les licences zone longue à durée limitée détenues par les entreprises de transport ne peuvent pas faire l'objet d'un amortissement (RM Vasseur n° 23546, JO AN du 8 février 1988, p. 571).

630

Les frais engagés par les entreprises du secteur textile pour la création des dessins qu'elles utilisent dans le cadre de leur activité de fabrication peuvent faire l'objet d'un amortissement étalé sur la durée probable de leur exploitation (RM Besson n° 5993, JO AN du 15 mai 1989, p.2237).