

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-AMT-10-50-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

**BIC - Amortissements – Règles de déduction – Comptabilisation des
amortissements – Obligation de constater l'amortissement en
comptabilité**

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Amortissements

Titre 1 : Règles de déduction

Chapitre 5 : Comptabilisation des amortissements

Section 1 : Obligation de constater l'amortissement en comptabilité

Sommaire :

I. Principes

A. Règles comptables

B. Règles fiscales

II. Objet de l'obligation de comptabiliser les amortissements

III. Conséquences de l'obligation de comptabiliser les amortissements

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

B. Éléments inscrits à l'actif pour une valeur insuffisante

C. Impossibilité pour un contribuable de majorer le taux d'amortissement porté en comptabilité

D. Éléments amortis sur une base inférieure au prix de revient mais d'après un taux excessif

E. Contribuable ayant fait l'objet d'une procédure d'imposition d'office

I. Principes

A. Règles comptables

1

Le plan comptable général 1982 opère une distinction entre l'amortissement technique (ou pour dépréciation) et l'amortissement dérogatoire (cf. [BOI-BIC-AMT-10-10](#)).

10

L'amortissement technique (ou amortissement pour dépréciation) est comptabilisé selon les règles habituelles : les dotations pratiquées constituent, sauf exception, des charges d'exploitation qui sont

portées à l'actif du bilan, en diminution de la valeur d'origine des éléments correspondants. L'amortissement technique est pris en compte pour la détermination de la valeur résiduelle comptable.

20

Pour ce qui concerne l'amortissement dérogatoire, lorsque l'annuité d'amortissement fiscal excède l'annuité d'amortissement technique (amortissement exceptionnel pratiqué dans le seul but de bénéficier d'une réduction temporaire d'impôt, part d'amortissement jugée par l'entreprise excédentaire par rapport à l'amortissement économiquement justifié), la différence est comptabilisée à un compte de provision pour amortissement dérogatoire.

30

Lorsque ultérieurement l'annuité d'amortissement technique devient supérieure à l'annuité fiscale, la différence est compensée par une reprise de même montant opérée sur la provision pour amortissement dérogatoire initialement constituée.

40

Les dotations à la provision pour amortissement dérogatoire et les reprises opérées sur cette provision constituent des charges exceptionnelles et des produits exceptionnels.

La provision pour amortissement dérogatoire figure au passif du bilan sous le titre « Provisions réglementées » ; elle n'affecte pas la valeur résiduelle comptable des éléments d'actif correspondants et est totalement apurée (par les reprises ultérieures) au terme du plan d'amortissement.

B. Règles fiscales

50

En application des dispositions du 2° du 1 de l'[article 39 du code général des impôts](#) (CGI), seuls peuvent être pris en considération les « amortissements réellement effectués par l'entreprise ».

60

Le Conseil d'État a tendance à faire une application stricte de la notion d'amortissements réellement effectués. Il a notamment refusé ce caractère :

- à des amortissements mentionnés dans la déclaration des résultats et dans le bilan y annexé, mais non encore comptabilisés à l'expiration du délai de déclaration, et ne figurant pas au bilan de clôture de l'exercice, tel qu'il était transcrit dans les écritures de l'entreprise (CE, 9 décembre 1957, req. n° 33989, RO, p. 476 et CE, 1er juillet 1966, req. n° 60980, RO, p. 209) ;

- à des amortissements portés au bilan annexé à la déclaration et sur le relevé joint, mais non comptabilisés, à l'expiration du délai de déclaration : les sommes litigieuses avaient été inscrites non au compte « amortissement » lui-même, mais à un compte « Provision pour amortissements » (CE, 10 février 1965, req. n° 57996 et CE, 28 octobre 1966, req. n° 68628). Dans chacune des espèces jugées, la Haute Assemblée a considéré que l'entreprise avait pris une décision de gestion non susceptible d'être remise en cause après l'expiration du délai qui lui était imparti pour souscrire sa déclaration.

En revanche, le Conseil d'État a considéré que devaient être regardés comme « réellement effectués » au sens du 2° du 1 de l'[article 39 du CGI](#) bien qu'ils n'aient pas figuré au journal des opérations diverses et au journal centralisateur,

les amortissements :

- qui sont inscrits au débit du compte d'exploitation générale ainsi qu'à l'actif du bilan de clôture ;

- et qui sont portés, préalablement à l'expiration du délai de déclaration des résultats, au livre d'inventaire coté et paraphé (CE, 24 juillet 1981, req. n° 16598).

Bien entendu, à défaut d'inscription en comptabilité avant l'expiration du délai de déclaration, des amortissements ne peuvent être regardés comme ayant été réellement effectués et ne sont, par suite, pas déductibles (CE, 1er février 1984, req. n° 37960).

70

S'agissant des règles fiscales relatives à la comptabilisation des amortissements, deux principes doivent, à cet égard, être rappelés :

- la déduction fiscale de l'amortissement est subordonnée à son enregistrement comptable.

L'obligation de comptabiliser l'amortissement, prévue au 2° du 1 de l'article 39 du CGI, est réputée satisfaite dès lors que celui-ci est constaté en charges par le débit des comptes « Dotation aux amortissements » et « Dotation aux amortissements dérogatoires » ;

- le montant de l'amortissement fiscalement admis en déduction au titre de chaque exercice ou année n'est pas fonction de celui de la dotation comptable pour amortissement technique.

80

Le calcul de la déduction fiscale résulte toujours de l'application des seules règles fiscales :

- s'il y a coïncidence entre le plan d'amortissement retenu (amortissement technique) et l'amortissement fiscal, la déduction fiscale est constituée par la dotation aux amortissements ;

- en revanche, si les annuités du plan d'amortissement technique diffèrent de celles qui résultent de l'application des règles fiscales, le montant de la déduction fiscale, au titre d'un exercice donné est égal :

- pour un élément d'actif déterminé, à l'annuité d'amortissement technique majorée de la dotation à la provision pour amortissement dérogatoire, ou diminuée de la reprise opérée sur cette provision, selon le degré d'exécution du plan d'amortissement de l'élément ;

- pour l'ensemble des éléments amortissables, à la somme des dotations (amortissements techniques et dérogatoires) diminuée des reprises opérées sur la provision pour amortissement dérogatoire.

90

Exemple : Les règles décrites ci-dessus sont illustrées par l'exemple suivant :

Soit un matériel amortissable normalement selon le mode dégressif prévu au 1 de l'article 39 A du CGI, acquis le 1er janvier de l'année N pour le prix de 15 000 € (HT).

On suppose que la dépréciation du matériel est répartie linéairement sur sa durée normale d'utilisation qui est de cinq ans.

L'amortissement dégressif est calculé au taux de 35 % (20 % x 1,75).

Le tableau ci-dessous indique le montant des différentes dotations :

Montant des différentes dotations

Années	Dotations fiscales (1)	Dotations techniques (2)	Dotations dérogatoires (1) - (2)
N	5250 (a)	3000	2250
N+1	3412 (b)	3000	412
N+2	2218 (c)	3000	-782
N+3	2060 (d)	3000	-940
N+4	2060 (d)	3000	-940
totaux	15000	15000	0

- (a) $15\ 000 \times 35\ \% = 5\ 250$;

- (b) $(15\ 000 - 5\ 250) \times 35\ \% = 3\ 412$;

- (c) $(15\ 000 - (5\ 250 + 3\ 412)) \times 35\ \% = 2\ 218$;

- (d) $(15\ 000 - (5\ 250 + 3\ 412 + 2\ 218)) / 2 = 2\ 060$.

II. Objet de l'obligation de comptabiliser les amortissements

100

La règle de comptabilisation obligatoire des amortissements a pour but -indépendamment de toute considération relative à la sincérité du bilan- d'empêcher qu'une même somme puisse être regardée comme une charge du point de vue fiscal, tout en constituant un bénéfice disponible pour l'entreprise. Elle exige que, pour un élément déterminé, les amortissements cumulés susceptibles d'être admis pour l'assiette de l'impôt ne puissent à aucun moment dépasser le total de ceux qui ont été réellement passés en comptabilité, au titre de cet élément.

III. Conséquences de l'obligation de comptabiliser les amortissements

110

L'obligation de comptabiliser en tant que tel l'amortissement dont la déduction est demandée comporte diverses conséquences dont les plus importantes sont examinées **ci-après**.

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

120

Si cette acquisition a pris place au cours d'un exercice non prescrit, le service a le droit d'opérer un rehaussement égal au montant des sommes portées en frais généraux (cf. [BOI-BIC-AMT-10-20](#) et [BOI-BIC-AMT-10-50-30](#)).

En effet, l'inscription en frais généraux ne peut pas être assimilée à la dotation à un compte d'amortissements et la société ne peut prétendre postérieurement à un amortissement qu'elle n'a pas réellement effectué (CE, 27 octobre 1982, req. n° 24741).

B. Éléments inscrits à l'actif pour une valeur insuffisante

130

La rectification opérée par l'Administration ne saurait avoir pour conséquence une augmentation rétroactive des amortissements antérieurement admis en déduction, qui ont été les seuls réellement effectués.

Tel est le cas par exemple lorsque à la suite d'un contrôle fiscal, la TVA grevant une immobilisation n'a pas été admise en déduction de la TVA due par un redevable ; la valeur d'actif de cette immobilisation augmentée de la TVA déduite à tort constitue la nouvelle base de calcul des amortissements lorsque le rehaussement est devenu définitif : mais les amortissements qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI (cf. [BOI-BIC-AMT-10-50-30](#)) sont définitivement exclus des charges déductibles.

C. Impossibilité pour un contribuable de majorer le taux d'amortissement porté en comptabilité

140

Le fait par un contribuable d'avoir pratiqué sur un ensemble immobilier comprenant des terrains et des constructions un amortissement au taux de 2 % constitue une décision de gestion qui s'oppose à ce que l'intéressé demande, à l'occasion de la réintégration dans ses bénéfices des amortissements effectués à tort sur les terrains, que le taux d'amortissement des bâtiments soit, à titre de compensation, porté de 2 à 5 % (CE, 28 juin 1967, req. n° 69593, RJCD, 1re partie, p. 183).

D. Éléments amortis sur une base inférieure au prix de revient mais d'après un taux excessif

150

Jugé que l'amortissement pratiqué par l'entreprise ne pouvait donner lieu à réintégration que dans la mesure où il excédait l'annuité obtenue en appliquant le taux normal au prix de revient effectif des éléments considérés (CE, 31 mars 1971, req. n°s 73813 à 73815, RJ II p. 60.).

E. Contribuable ayant fait l'objet d'une procédure d'imposition d'office

160

Il résulte des dispositions du 2° du 1 de l'article 39 du CGI, qui ont une portée générale, qu'un contribuable dont les bénéfices industriels et commerciaux ont été évalués d'office ne peut prétendre

obtenir la déduction d'amortissements que s'il les a effectivement pratiqués.