



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

L'amortissement en droit fiscal (cours)

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES	2
Introduction.....	3
I – Les règles fiscales générales en matière d’amortissement	4
A - Un préalable : la distinction amortissement comptable / amortissement fiscal.....	4
B - Les conditions de déduction des amortissements	5
C - Les amortissements différés	6
II – Les modes d’amortissement spécifiques en droit fiscal.....	7
A - L’amortissement dégressif (art. 39 A du CGI)	7
B - Les amortissements exceptionnels ou accélérés	8
C - L’exclusion ou la limitation fiscale de la déduction de l’amortissement des biens somptuaires (art. 39-4 du CGI).....	9

INTRODUCTION

L'amortissement a pour objet d'enregistrer la perte de valeur irréversible subie par une immobilisation qui se déprécie avec l'usage et le temps. Cette dépréciation est d'abord enregistrée comptablement, puis elle passe au prisme du droit fiscal. Et, comme cela arrive souvent avec cette branche du droit, une certaine déformation est, alors, possible. Ainsi, lorsque les règles fiscales en matière d'amortissement diffèrent des règles comptables, deux situations peuvent se présenter : si l'amortissement fiscalement admis est inférieur à l'amortissement comptable, il faudra réintégrer la part non déductible de manière extracomptable ; dans l'hypothèse inverse, il y aura lieu à enregistrement d'un amortissement exceptionnel, appelé dérogatoire. Il importe, alors, de distinguer l'amortissement comptable de l'amortissement fiscal, et d'analyser, pour ce faire, les conditions générales de déduction des amortissements en droit fiscal. Notons aussi, et toujours au titre des règles générales (I), que le droit fiscal prévoit même l'obligation d'enregistrer un amortissement minimal, et exclue, par voie de conséquence, la déduction des amortissements irrégulièrement différés.

Une fois ce cadre général posé, pourront être évoquées des modes d'amortissements particuliers à certains secteurs ou certains biens (II). Ainsi, le Code général des impôts prévoit, dans certaines hypothèses, l'application d'amortissements dégressifs qui se caractérisent par l'application d'un taux constant à une base dégressive et se justifient pour certains biens qui se déprécient rapidement en début de période. Il existe aussi des amortissements exceptionnels ou accélérés qui constituent des dotations exorbitantes aux amortissements accordées pour des motifs économiques ou sociaux : concrètement, ici, les amortissements supplémentaires d'origine fiscale sont constatés par le biais d'un amortissement dérogatoire. Enfin, lorsque les biens en cause sont considérés comme somptuaires, le droit fiscal prévoit soit une exclusion totale de la déduction des amortissements, c'est, ainsi, le cas pour les résidences de plaisance, soit une limitation de celle-ci, ce qui est le cas pour les véhicules particulières.

I – LES REGLES FISCALES GENERALES EN MATIERE D'AMORTISSEMENT

Comme toute notion comptable, l'amortissement n'échappe pas à une certaine déformation lorsqu'il est saisi par le droit fiscal. Cela signifie, concrètement, que l'amortissement admis fiscalement peut parfois différer de celui enregistré en comptabilité. Il faut, alors, préciser les conditions générales de déduction des amortissements au plan fiscal. Autre particularité qui devra être notée : obligation est faite aux entreprises d'enregistrer un amortissement minimal, ce qui conduit, dans certaines hypothèses, à exclure la déduction des amortissements différés.

A - Un préalable : la distinction amortissement comptable / amortissement fiscal

⌘ L'amortissement peut être appréhendé de deux points de vue. Au plan comptable, c'est constatation de la perte de valeur irréversible subie par une immobilisation qui se déprécie avec l'usage et le temps. L'enregistrement comptable des amortissements est d'ailleurs, à la fois, une obligation pour les entreprises et l'une des conditions de leur déductibilité fiscale.

Cependant, au plan fiscal, la déductibilité des amortissements dépend des seules règles fixées par le Code général des impôts. En effet, ces dernières peuvent, parfois, utiliser l'amortissement comme un outil de politique économique et sociale, et différer, alors, des règles comptables. Ainsi, le droit fiscal prévoit certains dispositifs dérogatoires qui permettent de pratiquer des amortissements exceptionnels ou accélérés, le but étant de favoriser certains secteurs économiques innovants ou en difficulté. A l'inverse, le souci de remédier à certains abus peut conduire à réduire voire même à exclure la déduction de certains amortissements.

⌘ Dès lors, deux situations peuvent se présenter. Soit les règles comptables et fiscales coïncident et la déduction fiscale est constituée par la dotation comptable aux amortissements, soit elles diffèrent et il faut, alors, distinguer deux hypothèses :

- si l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscal, il faudra réintégrer au tableau 2058A l'amortissement excédentaire.
- si l'amortissement comptable est inférieur à l'amortissement fiscal, il faudra enregistrer en comptabilité un amortissement supplémentaire, appelé dérogatoire. A titre d'exemple, dans l'hypothèse d'une durée d'amortissement comptable supérieure à la durée d'amortissement fiscal, l'amortissement comptable est, en début de période, inférieur à l'amortissement fiscal : dès lors, il y a lieu d'enregistrer un amortissement dérogatoire égal à la différence entre les deux au crédit du compte 145. Lorsque le bien aura été entièrement amorti fiscalement, la totalité de l'amortissement comptable sera, de fait, excédentaire du point de vue fiscal : cette dotation comptable devra, alors, être neutralisée par une reprise d'égal montant au débit du compte 145. En fin de période d'amortissement, le compte 145 sera soldé.

B - Les conditions de déduction des amortissements

L'article 39-1-2° du CGI fixe deux grandes conditions à la déduction des amortissements.

⌘ Les amortissements ne peuvent porter que sur des éléments de l'actif immobilisé soumis à une dépréciation du fait de l'usage et du temps. De ce principe, découle deux règles. La première impose que le bien amortissable appartienne à l'actif immobilisé : dès lors, les éléments de l'actif circulant ne sont pas amortissables. Ensuite, les biens doivent se déprécier du fait de l'usage et du temps, ce qui exclue les terrains, fonds de commerce ou encore droit au bail.

⌘ Deuxième condition, les amortissements doivent correspondre à la dépréciation subie par les éléments à amortir. Cette dépréciation se mesure en fonction d'une part de la base amortissable, d'autre part de la durée d'utilisation.

- s'agissant de la base amortissable, le droit comptable retient la valeur brute sous déduction de la valeur résiduelle, tandis que le droit fiscal ne prend en compte que le prix de revient. Dès lors, la base comptable étant inférieure à la base fiscale, l'amortissement comptable sera inférieur à l'amortissement fiscal et il y aura lieu à enregistrement d'un amortissement dérogatoire.
- en ce qui concerne la durée, le droit comptable retient la durée réelle d'utilisation quand le droit fiscal prend en compte la durée d'usage ou technique communément admise. La plupart du temps, les durées d'amortissement ne sont pas identiques sur le plan comptable et sur le plan fiscal. Dès lors, deux situations peuvent se présenter. Si la durée comptable est supérieure à la durée fiscale, l'amortissement comptable sera inférieur à l'amortissement fiscal : il y aura, alors, lieu à enregistrement d'un amortissement dérogatoire. En revanche, si la durée comptable est inférieure à la durée fiscale, l'amortissement comptable sera supérieur à l'amortissement fiscal : dans ce cas, la différence devra être réintégrée au tableau 2058A.

C - Les amortissements différés

⌘ L'article 39 B du CGI fait obligation aux entreprises relevant d'un régime de bénéfice réel d'enregistrer en comptabilité un amortissement minimal au moins égal à l'amortissement linéaire réparti sur la durée d'usage, cette règle étant appréciée bien par bien. Il y a, notamment, infraction à cette règle lorsque la durée comptable est supérieure à la durée fiscale et que l'entreprise n'entreprise n'enregistre que l'amortissement comptable, à l'exception de l'amortissement dérogatoire. Dans ce cas, l'amortissement enregistré comptablement est inférieur à l'amortissement minimal. Les infractions les plus fréquentes en la matière concernent les immobilisations passées à tort en frais généraux ou encore les immobilisations inscrites à l'actif pour une valeur insuffisante.

⌘ Le sort des amortissements différés varie selon que ceux-ci l'on été de manière régulière ou irrégulière, étant précisé que les amortissements différés sont ceux, correspondant à la totalité ou à une fraction d'une annuité normale, qui n'ont pas été comptabilisés en tant que tels à la clôture de l'exercice. Il y a amortissements régulièrement différés lorsqu'il y a eu comptabilisation d'un amortissement supérieur ou égal à l'amortissement minimal. Et, amortissements irrégulièrement différés dans l'hypothèse inverse.

Les amortissements régulièrement différés pourront être déduits ultérieurement, tandis que ceux qui l'ont été irrégulièrement ne pourront pas l'être. En effet, dans cette seconde hypothèse, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction d'amortissement qui a été irrégulièrement différée ; en cas de comptabilisation ultérieure, elle devra procéder à une réintégration extracomptable au tableau 2058A. Cependant, il existe de larges mesures de tolérance administrative qui permettent de faire échec à cette sanction ; il en va ainsi, notamment, dans les cas suivants :

- hypothèse des entreprises ayant compris à tort une immobilisation dans les frais généraux et n'ayant donc pas pratiqué d'amortissements, sauf cas manifestement abusifs.
- cas des entreprises où la durée réelle d'amortissement est plus longue que la durée d'usage sans comptabilisation d'un amortissement dérogatoire, sauf, là encore, cas manifestement abusifs.
- cas de non inscription à l'actif, par erreur, de dépenses de remplacement constitutives d'un composant, sauf, ici aussi, cas manifestement abusifs.

II – LES MODES D’AMORTISSEMENT SPECIFIQUES EN DROIT FISCAL

Le droit fiscal prévoit, parfois, des modes d’amortissement particuliers s’agissant de certains biens ou secteurs, qu’il s’agisse d’amortissements dégressifs ou d’amortissements exceptionnels ou accélérés. Il arrive même que la déductibilité fiscale des amortissements de certains biens soit limitée, voire même exclue.

A - L’amortissement dégressif (art. 39 A du CGI)

⌘ Il se caractérise par l’application d’un taux constant à une base dégressive et se justifie pour certains biens qui se déprécient rapidement en début de période. Cependant, ce mode d’amortissement ne s’applique qu’aux entreprises industrielles ou commerciales soumises à un régime réel d’imposition et ne concerne que les biens acquis neufs, qui ont, par ailleurs, une durée de vie de trois ans au moins et qui figurent sur une liste limitative établie à l’article 22 de l’Annexe II du CGI, cette dernière concernant essentiellement des biens d’équipement.

⌘ Du point de vue des modalités de calcul, la base correspond à la valeur d’origine moins le total des annuités d’amortissement précédentes. Quant au taux, l’on applique au taux linéaire fiscal un coefficient qui varie selon la durée fiscale d’amortissement. Du point de vue de la comptabilisation, il faut enregistrer l’amortissement comptable, ainsi qu’un amortissement dérogatoire qui découle logiquement de l’application du mode dégressif.

B - Les amortissements exceptionnels ou accélérés

Il s'agit de dotations exorbitantes aux amortissements accordées pour des motifs économiques ou sociaux. Concrètement, les amortissements supplémentaires d'origine fiscale sont constatés par le biais d'un amortissement dérogatoire.

C - L'exclusion ou la limitation fiscale de la déduction de l'amortissement des biens somptuaires (art. 39-4 du CGI)

En cas d'exclusion ou de limitation de la déduction fiscale de l'amortissement, il faudra réintégrer celui-ci ou une fraction de celui-ci de manière extracomptable au tableau 2058A dans la mesure où il a été enregistré en comptabilité. Partant, il faut distinguer les cas d'exclusion totale des cas de limitation.

⌘ En premier lieu, le droit fiscal exclue des charges fiscalement déductibles les amortissements afférents à des biens somptuaires : résidences de plaisance ou d'agrément, pavillons de chasse, yachts, ... Il n'est dérogé à cette règle que si les biens sont nécessaires à l'activité de l'entreprise en raison de son objet, ou s'ils présentent un caractère social, ou font partie intégrante d'un établissement de production et servent à l'accueil de la clientèle ou constituent le siège social de l'entreprise.

⌘ En second lieu, il y a limitation de la déduction fiscale de l'amortissement afférent à des voitures particulières inscrites à l'actif du bilan d'une entreprise, hors le cas où le bien est strictement nécessaire à l'activité de l'entreprise, tel qu'une entreprise de taxis. Concrètement, l'amortissement n'est ici déductible qu'à hauteur du prix d'acquisition n'excédant pas la limite de 18 300 €, cette limite étant abaissée dans le cas de voitures peu polluantes. Cela signifie que ne sera déductible fiscalement que la fraction de l'amortissement afférente à la partie du prix ne dépassant pas 18 300 €. La fraction afférente à la partie du prix excédant ce seuil devra être réintégrée extracomptablement.