

## Location meublée et amortissement non déductible (art. 39 C)

### Introduction

L'article 39 C du CGI prévoit des règles d'amortissement spécifiques aux loueurs en meublé.

Ces règles ne s'appliquent qu'aux personnes physiques qui exercent une activité de location. Elles s'appliquent aussi aux sociétés de personnes qui exercent une activité de location lorsque les associés sont des personnes physiques.

L'activité de location meublée est concernée par ces règles.

L'activité de parahôtellerie en revanche n'est pas concernée puisque la parahôtellerie n'est pas considérée sur un plan fiscal comme une activité de location stricto sensu.

Le régime de l'article 39 C a été conçu à l'origine comme un dispositif de limitation des avantages des schémas de défiscalisation.

Il vise en effet à limiter la création de déficit. La déduction des amortissements n'est plus possible quand l'activité de location n'est pas profitable.

Cette limitation de déduction des amortissements est une règle purement fiscale. Elle n'a pas d'impact sur la comptabilité.

De plus, la déduction des amortissements n'est pas définitivement perdue, elle est seulement reportée. Lorsque l'activité devient bénéficiaire, les amortissements mis en report deviennent déductibles.

La règle s'applique en de la même façon pour les LMP et les LMNP. Mais elle n'a pas le même effet du fait du régime différent qui s'applique en matière de déficit.

En effet, pour les LMP, les déficits de l'activité s'imputent directement sur le revenu global de l'investisseur. C'est même un des avantages principaux du régime des LMP.

En revanche, pour les LMNP, les déficits ne sont pas imputables sur le revenu global mais seulement imputable sur les revenus de la même catégorie dans la limite de 10 ans.

En pratique et paradoxalement, la règle de l'article 39 C est défavorable pour les LMP, mais elle est favorable pour les LMNP.

En effet, pour les LMP, la règle aboutit à réduire la possibilité d'imputer le déficit de l'activité sur le revenu global. Elle réduit donc la possibilité de se servir du régime de la location meublée pour défiscaliser d'autres revenus importants du revenu global.

Mais pour les LMNP, la règle est favorable.

Les LMNP n'ont de toute façon pas la possibilité d'imputer les déficits de l'activité sur le revenu global. Ils peuvent seulement reporter les déficits de l'activité sur les éventuels futurs profits de l'activité et dans la limite de 10 ans.

Donc, le fait de limiter l'importance de leur déficit ne présente pas d'inconvénient. Par ailleurs, si le régime de l'article 39 C n'existait pas, les LMNP feraient des déficits fiscaux plus importants dont le report serait limité à 10 ans. Le régime de l'article 39 C permet de facto aux LMNP de bénéficier d'un report illimité dans le temps de leur déficit.

C'est ainsi qu'une règle destinée à lutter contre le caractère trop avantageux de certains schémas de défiscalisation est devenue un avantage fiscal important pour d'autres schémas de défiscalisation.

Ce régime de l'article 39 C est un bel exemple d'une usine à gaz fiscale, complexe et absurde. Il mériterait d'être supprimé. Je propose d'en détailler les règles ci-après.

### Le principe

Le montant déductible de l'amortissement des biens loués ne peut pas excéder, au titre d'un même exercice, la différence entre le montant du loyer acquis et celui de l'ensemble des autres charges afférentes aux biens loués (telles que frais d'entretien, de réparation, d'assurances, intérêts, impôts et taxes supportés par le propriétaire).

### Présentation de la règle

L'idée est que l'amortissement n'est déductible que dans la limite du résultat brut d'exploitation hors amortissement du bien loué (le terme résultat brut d'exploitation est discutable car les frais financiers y sont intégrés).

Autrement dit, si ce résultat brut d'exploitation hors amortissement de l'activité de location est déficitaire, l'amortissement n'est pas déductible fiscalement.

Si ce résultat est bénéficiaire, l'amortissement est déductible, mais seulement à hauteur de ce bénéfice. Au-delà, l'amortissement n'est pas déductible.

Prenons un exemple avec 4 cas :

Cas	1	2	3	4	5
loyer	100	100	100	100	100
charges d'exploitation	80	100	120	70	50
loyer - charges d'exploitation	20	0	-20	30	50
amortissement	30	30	30	30	30
résultat comptable	-10	-30	-50	0	20
amortissement reporté	10	30	30	0	0
résultat fiscal	0	0	-20	0	20

Dans tous les cas, le loyer est de 100 et l'amortissement de 30. Mais les charges d'exploitation sont variables selon les cas.

Dans le cas 1, les charges d'exploitation sont de 80, le résultat d'exploitation brut est inférieur à l'amortissement à hauteur de 10. Ce montant d'amortissement n'est pas déductible. Il est reporté. Le résultat fiscal est à zéro. Dans ce cas, une partie des amortissements a été déduite du résultat fiscal (à hauteur de 20) et une partie a été reportée (à hauteur de 10).

Dans le cas 2, les charges d'exploitation sont de 100, soit exactement le montant du loyer. Dans ce cas aucun amortissement n'est déductible fiscalement, il est reporté en totalité. Le résultat fiscal est nul

Dans le cas 3, les charges d'exploitation sont supérieures au loyer. Dans ce cas, l'amortissement est reporté en totalité. Le résultat fiscal est négatif.

Dans le cas 4, la différence entre les loyers et les charges est égale au montant de l'amortissement. Il est donc déduit en totalité du résultat fiscal qui est nul. L'amortissement peut être déduit en totalité. Le résultat fiscal et le résultat comptable sont identiques et nuls. Aucun amortissement n'est reporté.

Dans le cas 5, le loyer est très supérieur aux charges. L'amortissement peut aussi être déduit en totalité. Le résultat fiscal et le résultat comptable sont identiques car aucun amortissement n'est reporté.

### **La notion de charge d'exploitation**

Dans le calcul il faut prendre en compte seulement les charges afférentes au bien amortissable loué.

Le concept peut donner lieu à discussion.

Il pourrait être considéré que toutes les charges de l'entreprise sont concernées lorsque l'entreprise n'a pas d'autre activité que la location.

Telle n'est pas la position des services fiscaux. Selon eux, certaines charges liées à l'activité de location mais qui ne sont pas directement liées aux biens donnés en location doivent être exclues du calcul :

*"Les charges liées purement à l'activité de location mais non au bien donné en location ne viennent pas en minoration du loyer acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété. A titre d'exemple, il s'agit notamment des frais de comptabilité, des honoraires juridiques liés aux assemblées générales d'approbation des comptes, de la taxe professionnelle dès lors qu'elle est liée à l'activité de location ou des frais de domiciliation. Il en va de même de la rémunération versée au gérant de la société."*

BOI-BIC-AMT-20-40-10-20 n° 70, 12 septembre 2012.

Il faudrait au moins exclure du calcul les honoraires de l'expert-comptable et la contribution économique territoriale (CET, ex-taxe professionnelle). Cette question n'a jamais donné lieu à une jurisprudence publiée.

En pratique, cette exclusion de certaines charges est rarement respectée. Le plus souvent, toutes les charges sont prises en compte dans le calcul. Cette façon de faire est irrégulière. En majorant les amortissements mis

en report, elle favorise les LMNP et défavorise les LMP. Mais les enjeux de cette question sont presque négligeables.

### **Les loyers et les charges dus**

Les loyers à prendre en compte pour déterminer le montant de la limite de déduction de l'amortissement sont les loyers acquis, c'est-à-dire courus, quelle que soit leur date de perception. Il en va de même des charges.

En BIC, l'exploitant relève de la comptabilité d'engagement et non d'une comptabilité de caisse. Ce qui compte ce sont les sommes dues, peu importe leur paiement.

Le montant du loyer acquis est augmenté, le cas échéant, des dépenses incombant au propriétaire et mises par contrat à la charge du locataire ou de l'utilisateur.

### **Les loyers et les charges des seuls biens amortissables**

Le loyer perçu est le loyer correspondant aux seuls biens amortissables et non le montant brut si le loyer comprend aussi des biens non amortissables. De même, les charges déductibles du loyer sont celles qui correspondent aux seuls biens amortissables et non celles qui correspondent à la totalité des biens loués si ceux-ci comprennent des éléments non amortissables (CE 15 janvier 1992 n° 62962, Maisonneuve : RJF 3/92 n° 289, concl. Mme M.-D. Hagelsteen Dr. fisc. 43/92 c. 1952).

Dans le cas d'une location meublée, le bien mis en location comprend nécessairement un terrain, une construction et des meubles. Mais seuls la construction et les meubles sont amortissables.

En conséquence, il faut faire le calcul en ne prenant en compte qu'une partie des loyers, ceux afférents à la construction et aux meubles. De même, il ne faut prendre en compte que les charges afférentes à la construction et aux meubles.

En pratique, pour faire ce calcul, pour les loyers mixtes et les charges mixtes, il me semble possible de procéder à une répartition prorata temporis en fonction de la valeur vénale respective des biens. Si le terrain représente 10 % de la valeur des biens loués, il faudrait ne retenir que 90 % des loyers. Même chose pour les charges.

Il est très rare que cette règle soit respectée. En fait je ne l'ai jamais vu appliquer. Le plus souvent, le calcul est fait sur la base du loyer total. Une telle façon de faire réduit le montant des amortissements mis en report, ce qui est favorable pour les LMP et défavorable pour les LMNP. Cela étant les enjeux de la question sont généralement limités.

### **Location de plusieurs biens**

En pratique, il arrive souvent que l'entreprise de location meublée loue plusieurs biens. Par ailleurs même si un seul appartement est loué, la location porte sur l'immeuble et sur les meubles. Enfin, sur les constructions, l'amortissement se calcule par composants.

Dès lors la question se pose de savoir si le calcul de la limitation de l'amortissement doit se faire bien par bien, ou collectivement.

Le principe défendu par l'administration dans sa doctrine est que la règle de limitation des amortissements n'est pas appliquée isolément pour chacun des biens loués mais en prenant en compte l'ensemble des loyers et des charges afférents à tous les biens amortissables loués.

La fraction d'annuité d'amortissement dont la déduction se trouve, le cas échéant, écartée doit faire l'objet d'une répartition proportionnelle entre les biens pour lesquels la dotation aux amortissements excède le montant du loyer et des charges qui s'y rapportent.

Il en est de même lorsque le bien loué est décomposé, la fraction d'amortissement non admise en déduction étant répartie proportionnellement entre la structure et les composants.

La répartition proportionnelle des amortissements mis en report n'a aucun effet sur la détermination du résultat annuel mais elle peut avoir un effet ultérieur en cas de vente de l'un des biens loués.

Cette règle de globalisation a le mérite de simplifier les calculs. Elle peut être favorable ou défavorable aux investisseurs selon les cas. Elle pourrait sans doute être discutée mais il n'y jamais eu de jurisprudence sur ce point.

### **L'exercice de l'activité par l'intermédiaire d'une société de personnes**

Si l'activité de location meublée est exercée par l'intermédiaire d'une société de personnes transparente fiscalement, le calcul de l'amortissement reporté doit se faire globalement au niveau de la société de personnes car c'est à son niveau que se calcule le résultat fiscal.

Si une personne exerce une activité individuelle de location meublée et détient par ailleurs la qualité d'associé d'une ou plusieurs sociétés de personnes, il faut procéder à un calcul distinct par entité fiscale. En pratique, cela peut aboutir à majorer ou minorer, selon les cas, le montant des amortissements mis en report, par rapport à une situation où toute l'activité serait exercée dans la même entité et où il serait possible de globaliser.

### **Cas particulier du régime CENSI-BOUVARD**

Dans le régime du CENSI-BOUVARD (art. 199 sexvicies du CGI), les LMNP bénéficient d'une réduction d'impôt égale à une partie de l'amortissement du bien (11 % dans la limite de 300 K€). Les amortissements ayant ainsi donné lieu à une réduction d'impôt ne sont pas déductibles et de façon définitive (art. 39 G du CGI).

La limitation instituée par l'article 39 C, II s'applique donc seulement aux dotations aux amortissements pratiqués sur la fraction du prix de revient de l'immeuble excédant le montant retenu pour le calcul de cette réduction d'impôt.

### **Imputation ultérieure des amortissements reportés sur les résultats courants**

La perte du droit à déduction des amortissements n'est que provisoire.

**La fraction d'amortissement rapportée au résultat imposable au titre d'un exercice peut être déduite du bénéfice des exercices suivants.**

Cette déduction ultérieure, pratiquée en sus de l'annuité normale ou après la durée d'amortissement du bien, doit respecter les limites prévues à l'article 39 C (montant du loyer diminué des charges, autres que les amortissements, afférentes au bien loué).

Autrement dit, il n'est possible d'imputer les amortissements que si le résultat d'exploitation, après amortissement de l'exercice, devient bénéficiaire. En pratique, **dans beaucoup de cas, les amortissements mis en report pendant des années ne deviennent imputables que lorsque les amortissements annuels ont disparu ou fortement diminué, parce qu'on arrive à la fin de la période d'amortissement.**

La question qui se pose est de savoir si la réintégration des amortissements mis en report peut être libre et faire l'objet par exemple d'une limitation volontaire. A mon avis, ce n'est pas le cas. Les amortissements mis en report doivent être systématiquement déduits, si c'est possible, et dans la seule limite prévue à l'article 39 C.

<http://paulduvaux.com/item/473-location-meuble-et-amortissement-non-deductible-art-39-c>

## Article 39 C

Modifié par Décret n°2013-463 du 3 juin 2013 - art. 1

I. L'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme est réparti sur la durée normale d'utilisation suivant des modalités fixées par décret en conseil d'Etat.

Par dérogation aux dispositions du premier alinéa, les entreprises donnant en location des biens dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier et celles pratiquant des opérations de location avec option d'achat peuvent, sur option, répartir l'amortissement de ces biens sur la durée des contrats de crédit-bail ou de location avec option d'achat correspondants. La dotation à l'amortissement de chaque exercice est alors égale à la fraction du loyer acquise au titre de cet exercice, qui correspond à l'amortissement du capital engagé pour l'acquisition des biens donnés à bail.

Si l'option mentionnée au deuxième alinéa est exercée, elle s'applique à l'ensemble des biens affectés à des opérations de crédit-bail ou de location avec option d'achat. Toutefois, les sociétés mentionnées au I de l'article 30 de la loi n° 80-531 du 15 juillet 1980 relative aux économies d'énergie et à l'utilisation de la chaleur pourront exercer cette option contrat par contrat.

II.-1. En cas de location ou de mise à disposition sous toute autre forme de biens situés ou exploités ou immatriculés en France ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, consentie par une société soumise au régime prévu à l'article 8, par une copropriété visée à l'article 8 quater ou 8 quinquies ou par un groupement au sens des articles 239 quater, 239 quater B, 239 quater C ou 239 quater D, le montant de l'amortissement de ces biens ou des parts de copropriété est admis en déduction du résultat imposable. Pendant une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition, cet amortissement est admis en déduction, au titre d'un même exercice, dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis ou de la quote-part du résultat de la copropriété.

La fraction des déficits des sociétés, copropriétés ou groupements mentionnés au premier alinéa correspondant au montant des dotations aux amortissements déduites, dans les conditions définies au même alinéa, au titre des douze premiers mois d'amortissement du bien est déductible à hauteur du quart des bénéfices imposables au taux d'impôt sur les sociétés de droit commun que chaque associé, copropriétaire, membre ou, le cas échéant, groupe au sens de l'article 223 A auquel il appartient retire du reste de ses activités.

En cas de location ou de mise à disposition sous toute autre forme de biens situés ou exploités ou immatriculés dans un Etat qui n'est pas partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, consentie par les sociétés, copropriétés ou groupements mentionnés au premier alinéa, le montant de l'amortissement de ces biens ou parts de copropriété est admis en déduction du résultat imposable, au titre d'un même exercice, dans la limite du montant du loyer acquis, ou de la quote-part du résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts.

La limitation de l'amortissement prévue aux premier et troisième alinéas et du montant des déficits prévue au deuxième alinéa ne s'applique pas à la part de résultat revenant aux entreprises utilisatrices des biens, lorsque la location ou la mise à disposition n'est pas consentie indirectement par une personne physique.

2. En cas de location ou de mise à disposition sous toute autre forme de biens consentie directement ou indirectement par une personne physique, le montant de l'amortissement de ces biens ou parts de copropriété est admis en déduction du résultat imposable, au titre d'un même exercice, dans la limite du montant du loyer acquis, ou de la quote-part du résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts.

3. L'amortissement régulièrement comptabilisé au titre d'un exercice et non déductible du résultat de cet exercice en application des 1 ou 2 peut être déduit du résultat des exercices suivants, dans les conditions et limites prévues par ces 1 ou 2.

Lorsque le bien cesse d'être donné en location ou mis à disposition pendant un exercice, l'amortissement non déductible en application des 1 ou 2 et qui n'a pu être déduit selon les modalités prévues au premier alinéa est déduit du bénéfice de cet exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent d'amortissement est reporté et déduit des bénéfices des exercices suivants.

En cas de cession de ce bien, l'amortissement non déduit en application des 1 ou 2 majore la valeur nette comptable prise en compte pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession.

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

Le traitement du déficit revêt quelques singularités. Il n'est pas rare que le résultat d'une activité LMNP soit déficitaire, grâce notamment à l'amortissement de l'immeuble concerné. Toutefois, il est expressément prévu par les textes fiscaux, que l'amortissement ne peut augmenter ou générer le déficit. Il sera donc nécessaire de réintégrer fiscalement la part de l'amortissement aggravant ou impliquant le déficit, celle-ci sera imputable sur les bénéfiques futurs, sans limitation de durée.

#### Exemple

Un loueur LMNP a perçu 9 000€ de loyers et a pu déduire, durant le même exercice, 6 500€ de charges. De plus, l'amortissement de l'appartement mis en location s'élève à 5 800€.

Le résultat avant amortissement s'élève à :  $9\,000 - 6\,500 = 2\,500\text{€}$ .

L'amortissement ne pouvant générer un déficit, il ne pourra être déduit que 2 500€ d'amortissement.

Ainsi, le résultat imposable est nul :  $2\,500 - 2\,500 = 0$

La part d'amortissements non déduite pourra être reportée sur les exercices futurs sans limitation de durée :  $5\,800 - 2\,500 = 3\,300\text{€}$ .

Précision importante, le suivi des amortissements non déduits doit faire l'objet d'un suivi annuel communiqué à l'Administration. Le contribuable pourra utiliser le formulaire fourni par le Bofip :

## **FORMULAIRE - BIC - État de suivi des amortissements régulièrement comptabilisés dont la déduction est écartée (article 39 C, II-1 et 2 du CGI)**

1

Un état de suivi est servi pour chaque bien dont la déduction de tout ou partie de l'amortissement est écartée en application des dispositions des 1 ou 2 du II de l'[article 39 C du Code Général des Impôts](#) (CGI).

10

		Parts de la structure bailleuse détenues directement ou indirectement par des personnes soumises à l'impôt sur les sociétés		Parts de la structure bailleuse détenues directement ou indirectement par des personnes physiques ou exploitants individuels	Total
		Utilisatrices du bien	Non utilisatrices du bien		
% de détention	A				

Amortissements non déduits au titre des exercices antérieurs		B				
Amortissements non déduits au titre de l'exercice		C				
Total avant imputation		D				
Limite d'imputation	Limite de 3 fois le montant des loyers acquis	E				
	Limite du montant des loyers acquis diminué des autres charges	F				
Imputation sur la quote-part de résultat de l'exercice des amortissements non déduits antérieurement		G				
Amortissements restant à déduire sur les exercices ultérieurs <sup>(1)</sup>		H				

<sup>(1)</sup> A reporter ligne B de l'état de suivi servi au titre de l'exercice suivant, sous réserve de la fraction de stock d'amortissements non admis en déduction transférée dans les conditions précisées au [BOI-BIC-AMT-20-40-10-30 au I-A-2-c § 110](#).

**Commentaire(s) renvoyant à ce document :**

- [BIC – Amortissements – Régimes particuliers - Amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition – Obligations déclaratives](#)

Il peut arriver que l'activité LMNP génère un déficit avant déduction des amortissements. Ce déficit ne pourra être imputé sur les revenus de nature différente mais pourra être reporté sur les bénéfices futurs générés par cette même activité, mais cette fois, dans une limite de 10 années.

En cas de bénéfice ultérieur, il pourrait donc sembler judicieux d'imputer en priorité les déficits, uniquement reportables sur 10 ans, plutôt que les amortissements différés qui eux sont reportables sans limitation de durée. Le Conseil d'État, dans un arrêt récent du 15 avril 2015, ne semble pas être de cet avis puisqu'il a jugé que les amortissements doivent ainsi être imputés en priorité sur les déficits. Cette décision est bien sûr défavorable pour le contribuable.

Le régime LMNP présente donc des particularités complexes qu'il convient d'étudier attentivement. Il demeure également fondamental d'interroger votre expert-comptable à ce sujet. Parmi les autres points de vigilance, on pourra notamment citer :

la valorisation du bien entrant dans le régime de LMNP, notamment dans le cas d'une indivision ;

le sort des amortissements dans le cas d'un changement de régime fiscal : revenus fonciers / LMNP ;

l'intérêt d'adhérer à un CGA ;

l'obligation d'affiliation au RSI depuis le 1er janvier 2017 pour les loueurs générant plus de 23 000 euros de recettes.

- BIC-BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
- AMT-Amortissements
- 20-Titre 2 : Régimes d'amortissement
- 40-Chapitre 4 : Régimes particuliers
- 10-Section 1 : Amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition
- 30-Sous-section 3 : Conséquences des limitations sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres

# I. Report des amortissements dont la déduction a été écartée

## A. En cours de location ou de mise à disposition

1 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 1-12/09/2012)

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

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

10 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 10-12/09/2012)

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

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

20 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 20-12/09/2012)

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

30 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 30-12/09/2012)

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

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

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

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

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

40 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 40-12/09/2012)

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

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

50 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 50-12/09/2012)

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

60 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 60-12/09/2012)

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

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

70 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 70-12/09/2012)

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

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

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

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

Exercice	Dotations aux amortissements	Limite égale à 3 fois les loyers acquis (1)	Limite égale aux loyers nets (2)	Dotations non déductibles en fonction	Quote-part d'amortissements non déductible pour le résultat revenant
de 3 fois les	des loyers nets (4)	sociétés Y et W (5)	personne Z		

loyers (3)			(6)				
<b>N</b>	337500 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 337500- 12/09/2012)	180000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 180000- 12/09/2012)	15000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 15000- 12/09/2012)	157500 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 157500- 12/09/2012)	322500 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 322500- 12/09/2012)	141750 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 141750- 12/09/2012)	32250 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 32250- 12/09/2012)
<b>N+1</b>	223594 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 223594- 12/09/2012)	180000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 180000- 12/09/2012)	16000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 16000- 12/09/2012)	43594 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 43594- 12/09/2012)	207594 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 207594- 12/09/2012)	39234 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 39234- 12/09/2012)	20759 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 20759- 12/09/2012)
<b>N+2</b>	148131 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 148131- 12/09/2012)	180000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 180000- 12/09/2012)	18000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 18000- 12/09/2012)	0	130131 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 130131- 12/09/2012)	0	13013 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 13013- 12/09/2012)
<b>N+3</b>	98137 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 98137- 12/09/2012)		20000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 20000- 12/09/2012)		78137 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 78137- 12/09/2012)	0	7814 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 7814- 12/09/2012)
<b>N+4</b>	72241 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 72241- 12/09/2012)		22000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 22000- 12/09/2012)		50241 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 50241- 12/09/2012)	0	5024 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 5024- 12/09/2012)
<b>N+5</b>	72241 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 72241- 12/09/2012)		24000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 24000- 12/09/2012)		48241 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 48241- 12/09/2012)	0	4824 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 4824- 12/09/2012)
<b>N+6</b>	48156 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 48156- 12/09/2012)		27000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 27000- 12/09/2012)		21156 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 21156- 12/09/2012)	0	2116 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 2116- 12/09/2012)

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

l'EEE durant toute la période de location.

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

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

(4) Montant de la dotation aux amortissements excédant la limite des loyers nets, soit au titre de N : 322 500 € (337 500 € - 15 000 €), de N+1 : 207 594 € (223 594 € - 16 000 €), de N+2 : 130 131 € (148 131 € - 18 000 €), de N+3 : 78 137 € (98 137 € - 20 000 €), de N+4 : 50 241 € (72 241 € - 22 000 €), de N+5 : 48 241 € (72 241 € - 24 000 €), de N+6 : 21 156 € (48 156 € - 27 000 €).

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

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

### Solution :

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

Pour les sociétés Y et W :

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

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

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

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

Pour la personne physique Z :

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



<b>N+2</b>	148131 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 148131-12/09/2012)	180000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 180000-12/09/2012)	18000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 18000-12/09/2012)	0	130131 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 130131-12/09/2012)	0	13013 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 13013-12/09/2012)
<b>N+3</b>	98137 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 98137-12/09/2012)		20000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 20000-12/09/2012)		78137 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 78137-12/09/2012)	70323 (3)	7814 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 7814-12/09/2012)
<b>N+4</b>	72241 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 72241-12/09/2012)		22000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 22000-12/09/2012)		50241 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 50241-12/09/2012)	45217 (3)	5024 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 5024-12/09/2012)
<b>N+5</b>	72241 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 72241-12/09/2012)		24000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 24000-12/09/2012)		48241 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 48241-12/09/2012)	43417 (3)	4824 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 4824-12/09/2012)
<b>N+6</b>	48156 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 48156-12/09/2012)		27000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 27000-12/09/2012)		21156 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 21156-12/09/2012)	19040 (3)	2116 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 2116-12/09/2012)

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

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

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

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

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

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

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

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

100 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 100-12/09/2012)

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

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

110 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 110-12/09/2012)

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

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

120 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 120-12/09/2012)

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

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

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

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

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

130 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 130-12/09/2012)

Lorsque le bien cesse d'être donné en location ou mis à disposition pendant un exercice, l'amortissement non admis en déduction en application des limites de déduction prévues aux 1 ou 2 du II de l'article 39 C du CGI et non encore imputé sur le résultat des exercices ultérieurs peut être déduit du bénéfice de cet exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant, l'excédent d'amortissement est reporté et déduit des bénéfices des exercices suivants.

140 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 140-12/09/2012)

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

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

150 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 150-12/09/2012)

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

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

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

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

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

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

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

160 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 160-12/09/2012)

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

170 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 170-12/09/2012)

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

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

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

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

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

180 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 180-12/09/2012)

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

Comme précédemment, ce résultat de cessation doit être déterminé de manière différenciée suivant que les associés, membres ou copropriétaires de la « structure » sont des personnes physiques ou des personnes morales soumises à

l'impôt sur les sociétés. Ainsi, pour ces dernières, le résultat de cessation à répartir entre les associés, membres ou copropriétaires est minoré des seuls amortissements non déductibles affectés à ces personnes morales et restant à imputer à la date de cessation.

190 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 190-12/09/2012)

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

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

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

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

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

200 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 200-12/09/2012)

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

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

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

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

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

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

Par ailleurs, il est rappelé qu'en cas d'intervention de l'un des événements mentionnés à l'article 202 ter du CGI, les amortissements dont la déduction a été limitée par les dispositions de l'article 39 C du CGI et non encore déduits à cette date, constituent, comme les déficits correspondant aux amortissements réputés différés en période déficitaire au titre d'exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> janvier 2004, un élément du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel est intervenu cet événement. Ce résultat doit donc être réparti globalement à la date de la cessation entre les membres de la société ou de l'organisme à proportion de leurs droits.

210 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 210-12/09/2012)

## Exemple :

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

En 2003 et 2004:

Location nue pour un loyer annuel de 100 000 €

Charges 60 000 €

amortissements 85 000 €

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

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

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

100 000 €

- 60 000 €

Résultat net avant amortissement = 40 000 €

Quote-part d'amortissements imputable - 40 000 €

Résultat net après amortissement = 0 €

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

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

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

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

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

Le résultat imposable de 2005 s'établit comme suit :

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

Produits 230 000 €

Charges - 130 000 €

Amortissements - 85 000 €

Résultat de l'exercice = + 15 000 €

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

Résultat imposable de l'exercice 2005 :

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

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

= 0 €

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

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

Détermination de la plus-value de cession

Valeur d'acquisition 1 700 000 €

- amortissements pratiqués - 255 000 €

Valeur nette comptable = 1 445 000 €

Valeur nette comptable = 1 445 000 €

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

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

Prix de cession 2 000 000 €

- valeur fiscale - 1 510 000 €

Plus-value fiscale = 490 000 €

· Résultat imposable de l'exercice 2006 :

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

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

220 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 220-12/09/2012)

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

230 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 230-12/09/2012)

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

240 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 240-12/09/2012)

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

250 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 250-12/09/2012)

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

260 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-30-§ 260-12/09/2012)

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

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

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

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

### **Solution :**

#### Société A

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

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

#### Société B

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

Droits de reproduction et de diffusion réservés © Groupe Revue Fiduciaire 2019. Usage strictement personnel.  
L'utilisateur du site reconnaît avoir pris connaissance de la licence de droits d'usage, en accepter et en respecter les dispositions.

Le II de l'article 39 C du Code Général des Impôts (CGI) prévoit deux limites distinctes à la déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition suivant que les biens sont donnés en location ou mis à disposition par des personnes physiques ou par des « structures » soumises au régime fiscal des sociétés de personnes.

# I. Dotations aux amortissements soumises à la limitation

## A. Nature des dotations aux amortissements

### **1 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 1-12/09/2012)**

Les limites de déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition prévues au II de l'article 39 C du CGI s'appliquent au montant total des amortissements admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, qu'ils soient comptabilisés en amortissement pour dépréciation ou en amortissements dérogatoires. Ces limites s'appliquent également quel que soit le mode de calcul de l'amortissement pratiqué par l'entreprise : linéaire, dégressif ou exceptionnel.

Bien entendu, lorsque la ou les périodes de location ou de mise à disposition des biens ne couvrent pas l'intégralité de l'exercice, les limites de déduction de l'amortissement ne s'appliquent qu'à la fraction d'amortissement des biens en cause correspondant à la ou aux dites périodes de location ou de mise à disposition soumises aux limitations prévues au II de l'article 39 C .

### **10 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 10-12/09/2012)**

Il est toutefois admis, lorsque le bien donné en location ou mis à disposition est amorti suivant un régime d'amortissement fiscal exceptionnel tel que, par exemple, l'amortissement exceptionnel prévu à l'article 39 AB du CGI en faveur des matériels destinés à économiser l'énergie et des équipements de production d'énergies renouvelables, que les limites de déduction de l'amortissement prévues au II de l'article 39 C ne soient pas appliquées à la fraction de la dotation excédant l'amortissement déductible en application des dispositions du 2° du 1 de l'article 39 du CGI (c'est-à-dire l'amortissement sur la durée d'usage).

Par conséquent, il n'est pas tenu compte, pour l'application des dispositions du II de l'article 39 C du CGI, des dotations d'amortissements dérogatoires (ou reprises d'amortissements dérogatoires) pour les biens pour lesquels il est fait application d'un des dispositifs d'amortissements exceptionnels fiscaux.

En pratique, les amortissements non soumis à ces dispositions correspondent à ceux portés pour les entreprises relevant du régime réel normal dans les colonnes 3 et 6 du cadre B du tableau n° 2055 (CERFA n°10172\*16) (bénéfices industriels et commerciaux) ou n° 2149 (bénéfices agricoles) (CERFA n°11155\*14).

## B. Articulation avec d'autres dispositions

### 1. Articulation avec l'article 39 B

#### **20 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 20-12/09/2012)**

En application des dispositions combinées du 2° du 1 de l'article 39 du CGI et du premier alinéa du I de l'article 39 C du CGI, les entreprises doivent calculer l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sur leur durée normale d'utilisation, laquelle est appréciée conformément aux usages de la profession.

Conformément aux dispositions de l'article 39 B, sous réserve toutefois des précisions apportées au [BOI-BIC-AMT-10-40-10 §10](#), les entreprises sont tenues de constater dans leurs écritures des amortissements tels que leur somme à la clôture de chaque exercice ne soit pas inférieure au montant cumulé des amortissements calculés selon le mode linéaire.

Dès lors, les dispositions du II de l'article 39 C du CGI s'appliquent aux amortissements comptabilisés par l'entreprise ou la « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes. En d'autres termes, ces dispositions s'appliquent après celles prévues à l'article 39 B du CGI.

### 2. Articulation avec l'article 39-4 du CGI

#### **30 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 30-12/09/2012)**

Lorsqu'une fraction de l'amortissement est déjà exclue des charges déductibles par les dispositions du 4 de l'article 39 du CGI (*cf.* pour plus de précisions [BOI-BIC-AMT-20-40-50](#)), 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 de l'article 39-4 du CGI (*cf. exemple ci-après II-C-§90*).

## II. Calcul de la limitation pour les biens donnés en location ou mis à disposition par une personne physique

#### **40 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 40-12/09/2012)**

Conformément au 2 du II de l'article 39 C du CGI, en cas de location ou mise à disposition d'un bien par une personne physique, le montant de l'amortissement de ces biens ou parts de copropriété est admis en déduction du résultat imposable, au titre d'un même exercice, dans la limite du montant du loyer acquis, ou de la quote-part du résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges.

Le montant de l'amortissement des biens ou parts de copropriété admis en déduction de la base imposable est limité au montant du loyer acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts.

En d'autres termes, l'amortissement déductible correspond à la différence positive entre le montant des loyers acquis et le montant des charges, autres que l'amortissement, afférentes à ce bien ou ces parts de copropriété.

## A. Premier terme de la différence : loyers acquis

### **50 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 50-12/09/2012)**

Les loyers à prendre en compte pour déterminer le montant de la limite de déduction de l'amortissement sont les loyers acquis, c'est-à-dire courus, quelle que soit leur date de perception.

Le montant du loyer acquis est augmenté, le cas échéant, des dépenses incombant au propriétaire et mises par contrat à la charge du locataire ou de l'utilisateur.

En cas de location ou de mise à disposition de biens amortissables et non amortissables, il convient, pour le calcul des limites de déduction de l'amortissement, de ne retenir que la part des loyers correspondant aux seuls biens amortissables.

## B. Second terme de la différence : charges afférentes aux biens ou parts

### **60 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 60-12/09/2012)**

Les charges venant en diminution du loyer pour la détermination de l'amortissement déductible sont celles qui ont été supportées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu locatif, à l'exclusion des dotations aux amortissements.

Il s'agit notamment :

- dans le cas des immeubles : des dépenses de gestion (sous réserve des précisions apportées au § 70), d'entretien, de réparation et d'assurance y compris celles incombant aux locataires et mises à la charge du propriétaire ; des charges afférentes aux emprunts contractés pour l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des immeubles ; des frais de gérance et de rémunération des gardes ou concierges ; des taxes foncières et des taxes annexes à ces impôts ; de la contribution annuelle sur les revenus locatifs, etc. ;

- dans le cas des biens meubles : des dépenses de gestion (sous réserve des précisions apportées au § 70), d'entretien et de réparation supportées par le propriétaire ainsi que des intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de ces biens. S'agissant plus particulièrement des copropriétés de navire, de cheval de course ou d'étalon, dans la mesure où les parts acquises par les copropriétaires constituent des éléments d'actif affectés à une exploitation dont les résultats sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, les frais financiers afférents aux emprunts contractés pour l'acquisition des parts peuvent être déduits de ces résultats.

Les charges liées au montage d'une opération d'investissement visant, par exemple, à faire bénéficier ladite opération de l'aide fiscale à l'investissement outre-mer prévue aux articles 217 undecies et 217 duodecies du CGI, sont également des charges engagées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu locatif et doivent être incluses parmi les charges venant en diminution du

loyer. Il en est notamment ainsi des charges telles que les commissions de montage de l'opération et les honoraires divers, les frais engagés en amont de l'opération ou les rémunérations versées à des tiers chargés du recouvrement ou de la bonne exécution de l'opération.

### **70 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 70-12/09/2012)**

En revanche, les charges liées purement à l'activité de location mais non au bien donné en location ne viennent pas en minoration du loyer acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété. A titre d'exemple, il s'agit notamment des frais de comptabilité, des honoraires juridiques liés aux assemblées générales d'approbation des comptes, de la taxe professionnelle dès lors qu'elle est liée à l'activité de location ou des frais de domiciliation. Il en va de même de la rémunération versée au gérant de la société.

## C. Calcul de la limite de déduction

### **80 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 80-12/09/2012)**

En application du 2 du II de l'article 39 C du CGI, le montant total des amortissements pour dépréciation et dérogatoires afférents à ce bien ou ces parts excédant la différence entre les loyers et les charges afférentes à ce bien ou ces parts ( *cf. II-§ 50 à 70* ) ne peut être déduit du résultat imposable au titre de l'exercice.

### **90 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 90-12/09/2012)**

**Exemple :** Une voiture particulière est acquise le 1er janvier N pour un prix de 21 530 € TTC (taux d'émission de dioxyde de carbone inférieur à 200 grammes par kilomètre) par un entrepreneur individuel dont l'activité n'est pas la location de voitures. L'entreprise donne le véhicule en location à une entreprise utilisatrice A.

L'amortissement du véhicule est effectué selon le mode linéaire sur une période de cinq ans. Il est supposé que l'entreprise fait application de la mesure de simplification admise par le Comité d'urgence du conseil national de la comptabilité consistant sur le plan comptable à retenir la durée d'usage et non la durée d'utilisation, dès lors que le bien n'est pas décomposable. Par conséquent, les dotations comptabilisées en amortissements pour dépréciation correspondent aux dotations fiscales.

A la clôture de l'exercice, les loyers acquis par l'entrepreneur individuel s'élèvent à 2 500 € HT et les autres charges, principalement financières, relatives au véhicule loué s'élèvent à 1 000 €.

Solution :

- Calcul de l'annuité d'amortissement du véhicule :  $18\,000 \times 1/5 = 3\,600$  € ;

A noter que pour le bailleur, la TVA étant récupérable pour les biens donnés en location, le prix de revient amortissable est égal au prix d'achat HT, soit 18 000 € en l'espèce.

- Fraction de l'annuité d'amortissement respectant la limitation prévue au a du 4 de l'article 39 du CGI :  $(18\,000 / 5) \times (18\,300 / 21\,530) = 3\,060$  € ;

Par conséquent, une fraction de la dotation aux amortissements d'un montant de 540 € (3 600 – 3 060) ne sera pas déductible en application des dispositions du 4 de l'article 39 du CGI ;

- Fraction de l'annuité d'amortissement respectant la limitation prévue au 2 du II de l'article 39 C du CGI : l'amortissement sera déductible dans la limite de la différence des loyers acquis (2 500 €) et des charges afférentes aux véhicules (1 000 €), soit 1 500 €. La fraction de l'annuité d'amortissement

écartée en application du 2 du II de l'article 39 C susceptible, à ce titre, d'être déduite des résultats des exercices suivants est de 1 560 € (3 060 - 1 500).

#### **100 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 100-12/09/2012)**

Dans l'hypothèse où une entreprise procède à la location de plusieurs biens dont l'amortissement est admis en déduction dans la limite du montant des loyers acquis diminué des autres charges, il n'y a pas lieu d'appliquer cette limite en considérant isolément chacun de ces biens ; c'est l'ensemble des loyers et des charges afférents aux biens loués ou mis à disposition qu'il convient de comparer pour apprécier si l'annuité d'amortissement relative à ces biens peut être admise en déduction en totalité ou se trouve soumise à la limite de déduction.

La fraction d'amortissement dont la déduction se trouve, le cas échéant, écartée fait l'objet d'une répartition proportionnelle entre les biens pour lesquels la charge d'amortissement excède la différence entre le loyer acquis et les autres charges. Cette répartition s'opère en retenant pour chacun des biens concernés, au numérateur, l'excédent du loyer acquis sur les autres charges afférentes au bien et, au dénominateur, la somme de tous les excédents.

## III. Calcul de la limitation pour les biens donnés en location ou mis à disposition par une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes

Il résulte des dispositions combinées de l'article 238 bis K et du II de l'article 39 C du CGI que la part de bénéfice revenant à chaque associé d'une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes doit être déterminée de manière différenciée suivant qu'il s'agit d'associés personnes physiques ou d'associés personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés.

### A. Modalités d'application des dispositions de l'article 39 C II à la fraction des droits revenant à une personne physique

#### **110 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 110-12/09/2012)**

En application du 2 du II de l'article 39 C du CGI, lorsque la location ou mise à disposition d'un bien est consentie indirectement par une personne physique, l'amortissement de ces biens ou de ces parts de copropriété est admis en déduction dans la limite du montant des loyers acquis sous déduction des autres charges afférentes à ces biens ou ces parts.

Dès lors, la quote-part de bénéfice revenant à une personne physique d'une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes doit être déterminée en application des limites fixées au 2 du II de l'article 39 C du CGI, c'est-à-dire, sous les mêmes limites que celles applicables en cas de location ou mise à disposition directement d'un bien par une personne physique ( cf. II ).

## B. Modalités d'application des dispositions du II de l'article 39 C à la fraction des droits revenant à des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés

Il résulte des dispositions du 1 du II de l'article 39 C du CGI que la détermination de la part de résultat d'une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes doit être différenciée suivant que les droits sont détenus par l'entreprise utilisatrice des biens donnés en location ou mis à disposition ou non.

### 1. Non application à la part de résultat revenant aux entreprises utilisatrices

#### **120 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 120-12/09/2012)**

Lorsque la location ou la mise à disposition est consentie par une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, au profit d'un ou plusieurs de ses associés, copropriétaires ou membres soumis à l'impôt sur les sociétés, les limitations prévues aux premier à troisième alinéas du 1 du II de l'article 39 C du CGI ne s'appliquent pas à la part de résultat revenant aux associés, copropriétaires ou membres, utilisateurs des biens.

Si les associés, copropriétaires ou membres, utilisateurs des biens, sont eux-mêmes des « structures » soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, ces limitations ne s'appliquent pas à la part de résultat revenant aux personnes soumises à l'impôt sur les sociétés qui les détiennent soit directement, soit par l'intermédiaire de « structures » soumises au régime fiscal des sociétés de personnes.

Cette situation se rencontre notamment lorsque les fonctions d'investissement et d'exploitation d'un même bien sont logées dans deux « structures » différentes soumises au régime fiscal des sociétés de personnes et détenues par les mêmes associés soumis à l'impôt sur les sociétés.

#### **130 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 130-12/09/2012)**

En outre, les limitations prévues au 1 du II de l'article 39 C du CGI ne s'appliquent pas :

- aux parts de résultat revenant indirectement aux entreprises utilisatrices soumises à l'impôt sur les sociétés. Cette situation se présente lorsque l'entreprise utilisatrice soumise à l'impôt sur les sociétés détient les parts d'une « structure » interposée soumise au régime des sociétés de personnes qui détient elle-même les parts de l'organisme qui consent la location ou la mise à disposition ;
- aux parts de résultat revenant directement ou indirectement aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés membres du même groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI que l'entreprise utilisatrice ;
- aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés qui sont à la fois copropriétaires et utilisatrices d'un navire, d'un cheval de course ou d'un étalon et qui amortissent le prix de revient de leur part de copropriété conformément aux dispositions des articles 39 E et 39 F du CGI .

Les entreprises utilisatrices s'entendent de celles qui détiennent le droit d'user, même partiellement, des biens loués ou mis à disposition, et pour lesquelles la mise en ½uvre de ces biens est nécessaire à l'exercice d'une activité réelle.

A titre d'exemple, une entreprise dont l'activité consiste en la gestion administrative de biens ne peut être considérée comme une entreprise utilisatrice desdits biens. De même, les entreprises qui ne peuvent que percevoir les fruits d'un bien sans en avoir l'usage, telles que les sous-baillereses et les sous-affréteuses, ne sont pas utilisatrices au sens du 1 du II de l'article 39 C du CGI.

## 140 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 140-12/09/2012)

**Exemple :** Une machine-outil est acquise neuve, le 1er janvier N, pour un prix de 1 M€, par une société en nom collectif (SNC) dont le capital est détenu par la société anonyme A (à hauteur de 70 %) et une personne physique B (à hauteur de 30 %). Cette machine-outil est donnée en location pour un loyer annuel de 60 000 €, dès la date de son acquisition, à la société A, qui l'utilise en France.

Les charges, autres que l'amortissement, affectées à cette machine et supportées par la SNC s'élèvent à 10 000 € au titre de chaque exercice. L'exercice comptable de la SNC coïncide avec l'année civile.

La machine-outil est amortissable selon le mode dégressif sur une durée de huit ans, soit un taux d'amortissement de 28,125 % ( $100/8 \times 2,25$ ). Il est supposé que le renouvellement ou le remplacement des éléments de cette machine-outil sont pris en charge par le locataire. Dans ces conditions, le bailleur n'a procédé à aucune décomposition de cette machine-outil en application de l'article 15 bis de l'annexe II du CGI. Le plan d'amortissement de cette machine est donc le suivant :

	Dotations aux amortissements	Valeur résiduelle du bien
N	281250 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 281250-12/09/2012)	718750 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 718750-12/09/2012)
N+1	202148 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 202148-12/09/2012)	516602 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 516602-12/09/2012)
N+2	145294 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 145294-12/09/2012)	371308 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 371308-12/09/2012)
N+3	104430 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 104430-12/09/2012)	266878 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 266878-12/09/2012)
N+4	75059 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 75059-12/09/2012)	191819 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 191819-12/09/2012)
N+5	63940 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 63940-12/09/2012)	127879 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 127879-12/09/2012)
N+6	63939 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 63939-12/09/2012)	63939 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 63939-12/09/2012)
N+7	63939 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 63939-12/09/2012)	0

Solution : le calcul de la part de résultat revenant fiscalement à l'entreprise utilisatrice A est effectué sans application des limites prévues au 1 du II de l'article 39 C du CGI.

Ainsi, au titre de l'exercice N, la SNC ayant réalisé un déficit de 231 250 € ( $60\,000 \text{ €} - 281\,250 \text{ €} - 10\,000 \text{ €}$ ), la société A imputera sur son propre résultat sa part du déficit de la SNC, égale à 161 875 € ( $231\,250 \text{ €} \times 70\%$ ). La limitation du déficit imputable sur le résultat des associés ne s'applique pas à la part de résultat ainsi déterminée revenant à l'entreprise utilisatrice A.

La part de résultat revenant fiscalement à la personne physique B est calculée en retenant un amortissement cantonné à 50 000 €, soit le montant du loyer annuel minoré des charges afférentes à cette machine ( $60\,000 \text{ €} - 10\,000 \text{ €}$ ). Le résultat de la SNC déterminé avec application de la limitation de l'amortissement s'établit comme suit au titre de l'exercice N :  $60\,000 \text{ €} - 50\,000 \text{ €} - 10\,000 \text{ €} = 0 \text{ €}$ . La part de résultat revenant fiscalement à la personne physique B est donc nulle.

La fraction de l'amortissement dont la déduction est écartée pour le calcul de la part de résultat revenant à B (30 % de la différence entre 281 250 € et 50 000 €, soit 69 375 €) sera déductible de sa part dans le résultat fiscal de la SNC des exercices suivants, dans les conditions et limites prévues au 3 du II de l'article 39 C.

Précision : si les éléments principaux de la machine-outil avaient fait l'objet d'une décomposition, conformément à l'article 15 bis de l'annexe II du CGI, la fraction d'amortissements non déductible serait égale à la différence entre les dotations aux amortissements pratiquées pour chacun des éléments composant la machine outil, y compris ceux ayant fait l'objet d'un remplacement, et les loyers acquis sous déduction des autres charges.

## 2. Détermination de la part de résultat revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés non utilisatrices

### **150 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 150-12/09/2012)**

En application du premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI , lorsque que le bien donné en location ou mis à disposition par une « structure » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes est situé, immatriculé ou exploité en France ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) qui a conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, l'amortissement admis en déduction au titre d'un exercice est limité à trois fois le montant des loyers acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété pendant une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien.

Pour le commentaire de cette limite, il sera fait référence par commodité à la « limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis ».

Par ailleurs, en cas d'application de la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis, la fraction des déficits revenant aux associés et correspondant aux amortissements déductibles dans cette limite au titre des douze premiers mois d'amortissement est déductible de leurs propres résultats dans la limite de 25 % des bénéfices imposables au taux de droit commun.

### **160 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 160-12/09/2012)**

Dans les autres cas, l'amortissement admis en déduction au titre d'un exercice est, en application du troisième alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI , limité au montant du loyer acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété, diminué des autres charges afférentes au bien ou à la part de copropriété.

Pour le commentaire de cette limite, il sera fait référence à la « limite de déduction de l'amortissement égale au montant des loyers acquis diminué des autres charges ».

Par conséquent, pour déterminer la part de bénéfice revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés et non utilisatrices du bien loué ou mis à disposition, il convient de distinguer deux situations, suivant que le bien en cause est situé ou exploité ou immatriculé :

- en France ou dans un État partie à l'accord sur l'EEE qui a conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

- ou dans un autre État.

a. Limitation de l'amortissement déductible des biens situés en France ou dans l'EEE et de la quote-part de déficits revenant aux associés, membres ou copropriétaires

1° Lieu d'utilisation du bien

### **170 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 170-12/09/2012)**

Sont visés par la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis les biens utilisés en France ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE qui a conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Pour le commentaire de cette limite et par mesure de clarté, les biens utilisés en France ou dans un autre État partie à l'accord sur l'espace économique européen qui a conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale seront dénommés sous l'expression « biens utilisés dans l'EEE ».

Il est rappelé que sont parties à l'accord sur l'EEE les États membres de l'Union européenne, ainsi que l'Islande, la Norvège et le Liechtenstein. Ce dernier État n'a toutefois pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale et n'est donc pas concerné par la limite de trois fois le montant des loyers acquis.

### **180 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 180-12/09/2012)**

Un bien est considéré comme utilisé dans l'EEE au sens du II de l'article 39 C du CGI, lorsqu'il est situé ou exploité ou immatriculé dans cet espace.

Ainsi, pour déterminer si un bien est utilisé ou non dans l'EEE, il convient de s'attacher, en fonction de la nature du bien en cause :

- à son lieu de situation si le bien est fixe : il en est notamment ainsi des immeubles et installations ou matériels fixes ou à demeure ;

- à son lieu d'immatriculation ou d'exploitation dans les autres cas : il en est notamment ainsi des véhicules, navires, avions, trains, matériels de chantier.

S'agissant des biens non fixes et immatriculés dans l'EEE, ces biens doivent être considérés comme utilisés dans l'EEE quand bien même ils seraient exploités hors de cet espace.

S'agissant des biens non fixes et non immatriculés dans l'EEE, ces biens seront considérés comme utilisés dans l'EEE s'ils y sont exploités de manière effective, c'est-à-dire lorsqu'ils se déplacent ou stationnent à l'intérieur de cet espace.

Il en résulte que le seul fait de diriger ou contrôler un bien à partir d'un établissement stable situé dans l'EEE ne peut être considéré comme caractérisant une exploitation effective du bien à l'intérieur de cet espace.

A titre de règle pratique, il est admis qu'un bien soit considéré comme exploité de manière effective dans l'EEE lorsqu'au titre d'un exercice, il se déplace ou stationne plus des trois quarts du temps à l'intérieur de cet espace.

L'évaluation du temps passé par le bien en cause à l'intérieur de l'EEE au cours de l'exercice doit être faite par la structure bailleresse, sous sa responsabilité et sous réserve du droit de contrôle du service des impôts. A cet égard, cette évaluation peut notamment résulter des termes du contrat de location ou de mise à disposition corroborés par tout autre élément de preuve.

Il est également admis s'agissant des moyens de transport, tels que les navires ou les aéronefs, qu'un bien soit considéré comme exploité de manière effective dans l'EEE lorsqu'au titre d'un exercice, trois quarts de ses déplacements sont effectués au départ ou à destination de l'EEE, étant observé que la structure bailleresse doit être en mesure de justifier de cette évaluation.

En définitive, la condition d'exploitation effective du bien à l'intérieur de l'EEE est une question de fait qui ne pourra être résolue qu'après un examen des circonstances particulières d'utilisation de chaque bien.

### **190 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 190-12/09/2012)**

**Exemple :** soit un véhicule immatriculé en Suisse, donné en location par une SNC à une entreprise qui effectue avec ce véhicule des livraisons au départ de la France sur tout le territoire européen. Les trajets ainsi effectués couvrent à plus de 75 % l'EEE comme en attestent les bons de livraison, les documents de transport et les justificatifs de paiement de péages dans des États de l'EEE.

Solution : ce véhicule, bien qu'immatriculé en dehors de l'EEE, est exploité de manière effective dans cet espace et entre dans le champ d'application de la limite de déduction des amortissements prévue au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI .

### **200 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 200-12/09/2012)**

Le lieu d'utilisation du bien s'apprécie exercice par exercice.

Lorsqu'au cours d'un exercice, un bien, donné en location ou mis à disposition par une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, est immatriculé, pour tout ou partie de cet exercice, en dehors de l'EEE, la limitation de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis ne lui est applicable que s'il est justifié qu'il est exploité dans l'EEE durant la période où il est immatriculé hors de cet espace.

2° Limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis

### **210 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 210-12/09/2012)**

Dans les situations visées ci-avant ( *cf. III- B-2-a-1°* ), le montant de l'amortissement des biens ou parts de copropriété admis en déduction de la base imposable au titre d'un exercice est limité, pendant une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition, à trois fois le montant des loyers acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété.

Dans l'hypothèse où une entreprise donne en location ou met à disposition plusieurs biens dont l'amortissement est admis en déduction dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis, il y a lieu d'appliquer la limite en considérant isolément chacun de ces biens.

1a° Période couverte par la limite

### **220 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 220-12/09/2012)**

La limite de déduction de l'amortissement prévue au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI s'applique pendant une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien.

Ainsi, lorsqu'un bien est donné en location ou mis à disposition après le début de son amortissement, la limite de déduction de l'amortissement ne s'applique qu'à compter du début de sa mise en location ou de sa mise à disposition.

Les locations ou mises à disposition successives d'un même bien, interrompues le cas échéant par des périodes dépourvues de toute location ou de toute mise à disposition du bien, sont sans incidence sur le décompte de la période de trente-six mois d'application de la limite de déduction de l'amortissement dès lors que cette période est déterminée à partir du début de la première mise en location ou de la première mise à disposition du bien.

### **230 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 230-12/09/2012)**

Lorsque le début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien intervient à l'ouverture d'un exercice, la période de trente-six mois au cours de laquelle la limite de déduction de l'amortissement s'applique est alors répartie sur cet exercice et les deux exercices suivants de douze mois.

### **240 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 240-12/09/2012)**

Lorsque le début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien intervient en cours d'exercice, la période de trente-six mois au cours de laquelle la limite de déduction de l'amortissement s'applique est alors répartie sur l'exercice du début de la mise en location ou de la mise à disposition et les trois exercices suivants de douze mois.

Dans cette hypothèse, la limite de déduction de l'amortissement ne s'applique qu'à la seule fraction de dotation aux amortissements correspondant à la période courant :

- du début de la location ou de la mise à disposition à la fin de l'exercice, s'agissant du premier exercice d'application de la limite de déduction ;
- du début de l'exercice à la fin de la période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition, s'agissant du dernier exercice d'application de la limite.

#### **250 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 250-12/09/2012)**

Lorsque le début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien n'intervient pas le premier jour d'un mois, le décompte de la période s'effectue en nombre de jours. Il sera admis pour ce décompte qu'une période de douze mois corresponde à 360 jours.

#### **260 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 260-12/09/2012)**

**Exemple :** soit un bien acquis le 14 mars N par une entreprise qui le donne en location à une autre entreprise en France le même jour. L'amortissement de ce bien est soumis à la limitation égale à trois fois le montant des loyers acquis prévue au 1 du II de l'article 39 C du CGI .

La limitation de l'amortissement du bien s'applique sur une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location du bien, soit du 14 mars N au 13 mars N+3.

b° Calcul de l'amortissement admis en déduction

#### **270 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 270-12/09/2012)**

Pour le calcul du montant de l'amortissement admis en déduction au titre d'un exercice, il y a lieu de prendre en compte les loyers acquis au titre du même exercice, tels que définis au II-A .

#### **280 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 280-12/09/2012)**

Lorsque la limite de déduction de l'amortissement s'applique en cours d'exercice à une fraction seulement de la dotation aux amortissements comptabilisée au titre de l'exercice ( cf. § 250 ), seuls les loyers acquis au titre de la même période que celle retenue pour déterminer cette fraction doivent être pris en compte.

**Exemple :** si la limite de déduction s'applique à compter du 1er mars N et que l'exercice de l'entreprise coïncide avec l'année civile, seule la fraction de dotation aux amortissements couvrant la période allant du 1er janvier N + 3 au 28 février de la même année doit être retenue pour l'application de la limite de déduction de l'amortissement en N + 3. Dans ce cas, seuls les loyers acquis au titre de cette même période allant du 1er janvier au 28 février N + 3 sont retenus pour le calcul de la limite.

#### **290 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 290-12/09/2012)**

La limite de déduction de l'amortissement est déterminée en multipliant par trois le montant des loyers acquis, lesquels n'ont pas à être diminués des charges afférentes au bien ou aux parts de copropriété.

c° Exemple d'application

#### **300 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 300-12/09/2012)**

**Exemple** : soit un bien acquis pour un montant de 100 000 € le 1er mars N par une SNC dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile. Ce bien est amortissable selon le mode dégressif sur une durée de sept ans, soit au titre des quatre premiers exercices, le plan d'amortissement suivant :

Exercice	Valeur résiduelle	Dotations aux amortissements
N	100000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 100000-12/09/2012)	26786 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 26786-12/09/2012)
N+1	73214 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 73214-12/09/2012)	23533 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 23533-12/09/2012)
N+2	49681 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 49681-12/09/2012)	15969 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 15969-12/09/2012)
N+3	33712 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 33712-12/09/2012)	10836 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 10836-12/09/2012)

La SNC donne le bien en location à compter du 1er octobre N à une entreprise qui l'utilise en France, pour un loyer trimestriel de 1 500 €.

Solution :

Au titre de l'exercice N, la dotation aux amortissements est admise en déduction pour son montant total pour la période courant du 1er mars au 30 septembre N, soit 18 750 € [26 786 € (7/10)]. Le surplus de la dotation soit 8 036 €, correspondant à la dotation du 1er octobre (début de la mise en location) au 31 décembre, est admis en déduction dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis au titre de la même période, soit 4 500 € [3 X 1 500 €] . Par conséquent, la dotation aux amortissements ne sera pas déductible à hauteur de 3 536 € (8 036 – 4 500).

Au titre de l'exercice N+1, la totalité de la dotation aux amortissements (23 533 €) est soumise à la limitation de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis, soit 18 000 € [(1 500 € x 4) x 3]. Par conséquent, la dotation aux amortissements ne sera pas déductible à hauteur de 5 533 € (23 533 – 18 000).

Au titre de l'exercice N+2, la dotation aux amortissements (15 969 €) est admise en déduction en totalité, dès lors qu'elle est d'un montant moindre que la limitation de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis (18 000 €).

Au titre de l'exercice N+3, la limitation de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis s'applique jusqu'au 30 septembre, correspondant à la date de fin de la période de trente six mois décomptée à partir du début de la location, et ne s'applique plus du 1er octobre à la fin de l'exercice.

Du 1er janvier au 30 septembre, la dotation aux amortissements d'un montant de 8 127 € (10 836 € X 9/12) est admise en déduction en totalité, dès lors qu'elle est d'un montant inférieur à trois fois le montant des loyers acquis durant cette même période, soit 13 500 € [3 X (3 X 1 500 €)]. Du 1er octobre au 31 décembre, la dotation aux amortissements d'un montant de 2 709 € (10 836 € X 3/12) est admise en déduction pour son montant total.

Au titre de l'exercice N+4, la dotation aux amortissements est admise en déduction sans limite.

3° Limitation du déficit imputable sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres

### **310 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 310-12/09/2012)**

Seule est visée par la limitation de l'imputation du déficit sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres, la fraction des déficits correspondant au montant des dotations aux amortissements déduites du bénéfice imposable dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis, au titre des douze premiers mois d'amortissement du bien.

Dans l'hypothèse où une même « structure » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes donne en location ou met à disposition plusieurs biens dont l'amortissement est limité à trois fois le montant des loyers acquis, la fraction des déficits à retenir pour l'application de cette limitation est celle correspondant au montant total des amortissements admis en déduction dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis, sous réserve que ces amortissements se rapportent aux douze premiers mois d'amortissement desdits biens.

En pratique, pour apprécier cette limitation, le déficit réalisé par la « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes et revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés doit être retenu à hauteur du montant total des amortissements admis en déduction dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis et correspondant aux biens loués ou mis à disposition.

La fraction des déficits, telle que définie ci-avant, est admise en déduction à hauteur du quart des bénéfices imposables au taux d'impôt sur les sociétés de droit commun que chaque associé, copropriétaire ou membre retire du reste de ses activités.

Les bénéfices à retenir pour le calcul de la limite s'entendent des bénéfices imposables au taux d'impôt sur les sociétés de droit commun, c'est-à-dire après imputation des déficits reportables.

### **320 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 320-12/09/2012)**

On entend par bénéfices retirés du reste de ses activités, tous les bénéfices que chaque associé, copropriétaire ou membre retire d'activités non soumises aux dispositions du premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI .

Il s'agit en pratique :

- des bénéfices que chaque associé, copropriétaire ou membre retire de toute activité qu'il exerce directement quelle que soit sa nature ;
- des quote-parts de bénéfices que chaque associé, copropriétaire ou membre retire de sa participation dans une « structure » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, autres que les quote-parts de résultat provenant d'une activité de location ou de mise à disposition de biens visée au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI, c'est-à-dire d'une activité de location ou de mise à disposition de biens situés ou exploités ou immatriculés en France ou dans un État partie à l'accord sur l'EEE qui a conclu avec la France une convention fiscale d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

### **330 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 330-12/09/2012)**

Lorsque l'associé, copropriétaire ou membre appartient à un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI , la limite d'imputation de la fraction de déficit s'apprécie en fonction du résultat d'ensemble du groupe fiscal, à l'exclusion des résultats provenant d'opérations soumises aux dispositions du premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI .

### **340 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 340-12/09/2012)**

Lorsqu'une entreprise est associée, copropriétaire ou membre de plusieurs « structures » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, elle doit cumuler les quote-parts de déficits soumises à la limite d'imputation et les comparer ensuite à l'ensemble des bénéfices qu'elle retire du reste de ses activités, tels que définis ci-dessus.

### **350 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 350-12/09/2012)**

**Premier exemple :** Un groupement d'intérêt économique (GIE) acquiert le 1er janvier N une machine-outil pour 100 000 ₣ HT, amortissable selon le mode dégressif sur une durée de huit ans. Le GIE donne en location ce bien à compter du 1er janvier N à une société utilisatrice pour un loyer annuel de 6 000 ₣. La machine-outil est exploitée en France. Le GIE exerce par ailleurs une activité de vente de matériel industriel.

La première dotation aux amortissements comptabilisée par le GIE à la clôture de l'exercice N prend en compte les douze premiers mois d'amortissement de la machine-outil, celle-ci ayant été acquise le 1er janvier et l'exercice du GIE coïncidant avec l'année civile. Cette dotation aux amortissements est calculée comme suit :  $100\ 000\ ₣ \times 12,5\ \% \times 2,25 = 28\ 125\ ₣$ .

En application de la limite de déduction prévue au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI, cette dotation aux amortissements n'est admise en déduction du résultat fiscal du GIE qu'à hauteur de trois fois le montant des loyers acquis au titre de l'exercice, soit 18 000 ₣ ( $3 \times 6\ 000\ ₣$ ).

Compte tenu des autres charges, principalement financières, afférentes à l'acquisition de la machine-outil, qui s'élèvent à 1 000 ₣ au titre de l'exercice, et du déficit dégagé dans le cadre de l'autre activité de vente de matériel industriel réalisée par le GIE qui s'élève à 10 000 ₣, le déficit du GIE au titre de l'exercice N est de 23 000 ₣ ( $6\ 000\ ₣ - 18\ 000\ ₣ - 1\ 000\ ₣ - 10\ 000\ ₣$ ).

Les droits au résultat du GIE sont détenus à 40 % par la société A et à 60 % par la société B. Ces sociétés ont donc droit à une quote-part du déficit du GIE égale à 9 200 ₣ ( $23\ 000\ ₣ \times 40\ \%$ ) pour A et à 13 800 ₣ ( $23\ 000\ ₣ \times 60\ \%$ ) pour B.

Avant prise en compte de leur quote-part de déficit du GIE, le résultat des sociétés A et B au titre de l'exercice N, est le suivant :

- société A : bénéfice de 20 000 ₣ ;

- société B : bénéfice de 50 000 ₣.

Solution :

Les sociétés A et B déduiront leur quote-part de déficit du GIE dans les conditions suivantes :

Société A

L'imputation de la fraction de quote-part de déficit revenant théoriquement à A, issue des amortissements admis en déduction, doit être cantonnée au quart des bénéfices que l'entreprise retire du reste de ses activités.

Le déficit du GIE, hors activité autre que la location, est égal à 13 000 ₣ ( $23\ 000\ ₣ - 10\ 000\ ₣$ ). Dès lors que les amortissements fiscalement admis en déduction (18 000 ₣) sont supérieurs à ce déficit, celui-ci est donc considéré comme issu des amortissements précités pour sa totalité, soit 13 000 ₣.

La fraction de la quote-part de déficit revenant à A correspondant aux amortissements admis en déduction est donc égale à 5 200 ₣ ( $13\ 000\ ₣ \times 40\ \%$ ). Cette fraction de déficit ne peut être imputée au titre de l'exercice N qu'à hauteur du quart des bénéfices que la société A retire du reste de ses activités, soit 5 000 ₣ ( $20\ 000\ ₣ / 4$ ). Le surplus, soit 200 ₣ ( $5\ 200\ ₣ - 5\ 000\ ₣$ ) pourra être déduit ultérieurement dans les conditions précisées à la sous-section 3 de la présente section.

Le surplus de quote-part de déficit revenant à A, non issue des amortissements admis en déduction, soit 4 000 ₣ ( $9\ 200\ ₣ - 5\ 200\ ₣$ ) s'impute sans limitation sur le résultat de la société A.

Société B

La fraction de la quote-part de déficit revenant à B, hors activité autre que la location, issue des amortissements admis en déduction, est égale à  $7\,800 \text{ €}$  ( $13\,000 \text{ €} \times 60 \%$ ).

Cette fraction de quote-part de déficit étant inférieure au quart des bénéfices que la société retire du reste de ses activités, soit  $12\,500 \text{ €}$  ( $50\,000 \text{ €} / 4$ ), elle peut être imputée en totalité sur son résultat de l'exercice N.

Il en est de même de la fraction de quote-part des déficits non issue des amortissements admis en déduction, soit le surplus de  $6\,000 \text{ €}$  ( $13\,800 \text{ €} - 7\,800 \text{ €}$ ).

La limite d'imputation du déficit sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres s'applique au titre des douze premiers mois d'amortissement du bien.

Lorsque les douze premiers mois d'amortissement du bien s'étalent sur deux exercices, l'exercice d'acquisition du bien et l'exercice suivant, la limite d'imputation du déficit s'applique alors au déficit constaté au titre de chacun de ces deux exercices :

- pour le premier exercice, à hauteur des amortissements admis en déduction au titre de ce bien dans la limite de trois fois les loyers acquis ;
- pour le second exercice, à hauteur des amortissements admis en déduction du premier jour de l'exercice jusqu'au terme de la période de douze mois, dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis au titre de cette période.

### **360 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 360-12/09/2012)**

**Deuxième exemple** : les hypothèses de l'exemple exposé au **§ 350** sont reprises en supposant que :

- la machine-outil est acquise le 1er février de l'année N et louée dès cette date pour un montant de  $6\,000 \text{ €}$  par an ;
- les charges, principalement financières, liées à l'acquisition de la machine-outil, sont de  $5\,000 \text{ €}$  ;
- le GIE n'exerce pas d'autre activité que la location ;
- au titre de l'exercice N, le déficit réalisé par le GIE, après application de la limite de déduction prévue au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI, est de  $16\,000 \text{ €}$  [ $5\,500 \text{ €} (6\,000 \times 11/12) - 16\,500 \text{ €} (5\,500 \times 3) - 5\,000 \text{ €}$ ]. Les sociétés A et B ont donc droit à une quote-part du déficit du GIE égale à  $6\,400 \text{ €}$  ( $16\,000 \times 40 \%$ ) pour A et  $9\,600 \text{ €}$  ( $16\,000 \times 60 \%$ ) pour B ;
- le résultat des sociétés A et B au titre de cet exercice N, avant prise en compte de leur quote-part de déficit du GIE, est un bénéfice de  $10\,000 \text{ €}$  pour la société A et un bénéfice de  $25\,000 \text{ €}$  pour la société B ;
- au titre de N + 1, le déficit réalisé par le GIE est supposé égal à  $14\,000 \text{ €}$  ; les sociétés A et B ont donc droit à une quote-part du déficit du GIE égale à  $5\,600 \text{ €}$  ( $14\,000 \times 40 \%$ ) pour A et  $8\,400 \text{ €}$  ( $14\,000 \times 60 \%$ ) pour B ;
- le résultat des sociétés A et B au titre de cet exercice N+1, avant prise en compte de leur quote-part de déficit du GIE, est déficitaire pour la société A et bénéficiaire à hauteur de  $40\,000 \text{ €}$  pour la société B.

Solution :

Les douze premiers mois d'amortissement de la machine-outil s'étalant sur les exercices N et N+1, la limitation du déficit imputable sur le résultat des membres du GIE s'applique au déficit de ces deux exercices.

Au titre de l'exercice N, la limite s'applique au déficit retenu à hauteur des amortissements admis en déduction, soit à hauteur de 16 500 €. Dans ces conditions, la limite s'applique à la totalité du déficit dégagé par le GIE puisqu'il est d'un montant inférieur (16 000 €). Les sociétés A et B déduiront leur quote-part de déficit du GIE dans les conditions suivantes :

- société A : l'imputation de la fraction de quote-part de déficit revenant à A, soit 6 400 €, sera cantonnée au quart des bénéfices que l'entreprise retire du reste de ses activités, soit 2 500 € (10 000 € / 4).

Le surplus, soit 3 900 € (6 400 € - 2 500 €) restera à déduire ultérieurement dans les conditions précisées aux nos 92 et suivants ;

- société B : l'imputation de la fraction de quote-part de déficit revenant à B, soit 9 600 €, sera cantonnée au quart des bénéfices que l'entreprise retire du reste de ses activités, soit 6 250 € (25 000 € / 4).

Le surplus, soit 3 350 € (9 600 € - 6 250 €) restera à déduire ultérieurement.

Au titre de l'exercice N+1, la limitation s'applique au déficit retenu à hauteur des amortissements admis en déduction dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis au titre de la période courant du 1er janvier N+1 au 31 janvier de la même année (terme de la période de douze mois), soit à hauteur de 1 500 € [(6 000 € X 1/12) X 3]. Dans ces conditions, les sociétés A et B pourront déduire leur quote-part de déficit du GIE dans les conditions suivantes :

- société A : la fraction de la quote-part de déficit revenant à A correspondant aux amortissements déductibles dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis au titre de la période de douze mois, soit 600 € (1 500 € X 40 %), ne sera pas déductible de son résultat imposable dès lors que la société A n'a dégagé aucun bénéfice au titre de l'exercice N +1. Cette quote-part de déficit (600 €) restera à déduire ultérieurement.

- société B : la fraction de quote-part de déficit revenant à B correspondant aux amortissements déductibles dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis au titre de la période de douze mois, soit 900 € (1 500 € X 60 %) étant inférieure au quart des bénéfices que la société retire du reste de ses activités (10 000 € = 40 000 € / 4), elle peut être imputée en totalité sur son résultat de cet exercice.

b. Limitation de l'amortissement déductible des biens situés hors de l'EEE

### **370 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 370-12/09/2012)**

Lorsque les biens donnés en location ou mis à disposition ne sont pas utilisés en France ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'EEE qui a conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ( cf. III-B-2-a-1° ), la part de bénéfices revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés est déterminée en limitant le montant de l'amortissement déductible à hauteur du loyer acquis diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts.

Dans cette situation, le montant de l'amortissement déductible est déterminé de la même manière que la part de bénéfices revenant aux associés personnes physiques ( cf. III-A ) et le déficit imputable sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres n'est pas plafonné dans la limite de 25 % des bénéfices imposables au taux de droit commun de chaque associé, telle que visée aux III-B-2-a-3° .

c. Conséquences du changement de lieu d'utilisation d'un bien loué ou mis à disposition

### **380 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 380-12/09/2012)**

Lorsqu'au titre d'un exercice, un bien donné en location ou mis à disposition cesse d'être utilisé dans l'EEE (c.f. III-B-2-a-1°) et est soumis à la limitation de déduction de l'amortissement égale au montant des loyers acquis diminué des autres charges, la déduction de l'amortissement pratiquée au titre des exercices précédents, en application de la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis, n'est pas remise en cause.

### **390 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 390-12/09/2012)**

Symétriquement, lorsqu'au titre d'un exercice, un bien donné en location ou mis à disposition par une « structure » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes qui n'était pas utilisé dans l'EEE vient à être utilisé dans cet espace, la déduction de l'amortissement pratiquée au titre des exercices précédents ne peut faire l'objet d'aucune correction.

### **400 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 400-12/09/2012)**

A compter de l'exercice au titre duquel intervient le changement de lieu d'utilisation du bien, il y a lieu de faire application de la nouvelle limite de déduction de l'amortissement, tant en ce qui concerne la déduction de la dotation aux amortissements comptabilisée au titre de cet exercice et des exercices suivants, qu'en ce qui concerne l'imputation sur le résultat de ces mêmes exercices du solde des amortissements restant à reporter et existant à l'ouverture de l'exercice au titre duquel est intervenu le changement de limite de déduction. Sur les modalités de report des amortissements dont la déduction a été différée, se reporter aux précisions apportées à la sous-section 3 de la présente section.

### **410 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 410-12/09/2012)**

**Exemple :** En reprenant l'exemple exposé au § 140 d'une machine-outil acquise neuve le 1er janvier N par une SNC au prix de 1 M $\text{€}$ .

Cette machine-outil est donnée en location pour un loyer annuel de 60 000  $\text{€}$ , dès la date de son acquisition, à une société ne détenant aucune part de la SNC, qui utilise le bien en France au titre des exercices N et N+1, puis en Suisse à compter du début de l'exercice N+2.

Les autres charges supportées par la SNC au titre de ce bien s'élèvent à 10 000  $\text{€}$  au titre de chaque exercice. L'exercice comptable de la SNC coïncide avec l'année civile.

La machine-outil est amortissable selon le mode dégressif sur une durée de huit ans, soit un coefficient d'amortissement de  $100/8 \times 2,25 = 28,125 \%$ .

Solution :

Exercice	Dotation aux amortissements	Amortissement admis en déduction	Amortissement différé au titre de l'exercice
N	281250 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 281250-12/09/2012)	180 000 (a)	101 250 (b)
N+1	202148 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 202148-12/09/2012)	180 000 (c)	22 148 (d)
N+2	145294 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 145294-12/09/2012)	50 000 (e)	95 294 (f)
N+3	104430 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 104430-12/09/2012)	50000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 50000-12/09/2012)	54430 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 54430-12/09/2012)
N+4	75059 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 75059-12/09/2012)	50000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 50000-12/09/2012)	25059 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 25059-12/09/2012)
N+5	63940 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 63940-12/09/2012)	50000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 50000-12/09/2012)	13940 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 13940-12/09/2012)

N+6	63939 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 63939-12/09/2012)	50000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 50000-12/09/2012)	13939 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 13939-12/09/2012)
N+7	63939 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 63939-12/09/2012)	50000 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 50000-12/09/2012)	13939 (BOFiP-BIC-AMT-20-40-10-20-§ 13939-12/09/2012)

(a) En N, le bien est utilisé dans l'EEE. La limite de déduction des amortissements est donc de trois fois le montant des loyers acquis, soit  $3 \times 60\,000 \text{ €} = 180\,000 \text{ €}$ .

(b) Le montant de l'amortissement dont la déduction est différée est égal à la différence entre le montant de la dotation aux amortissements et le montant de l'amortissement admis en déduction au titre de l'exercice, soit :  $281\,250 \text{ €} - 180\,000 \text{ €} = 101\,250 \text{ €}$ .

(c) En N+1, le bien est toujours utilisé dans l'EEE, la limite de déduction des amortissements est inchangée, soit  $180\,000 \text{ €}$ .

(d) Le montant de l'amortissement dont la déduction est différée est égal à la différence entre le montant de la dotation aux amortissements et le montant de l'amortissement admis en déduction au titre de l'exercice, soit :  $202\,148 \text{ €} - 180\,000 \text{ €} = 22\,148 \text{ €}$ .

(e) A compter de l'exercice N+2, le bien est utilisé en dehors de l'EEE. La limite de déduction des amortissements est donc égale au montant des loyers acquis diminué des autres charges, soit  $60\,000 \text{ €} - 10\,000 \text{ €} = 50\,000 \text{ €}$ .

(f) Le montant de l'amortissement dont la déduction est différée est égal à la différence entre le montant de la dotation aux amortissements et le montant de l'amortissement admis en déduction au titre de l'exercice, soit :  $145\,294 \text{ €} - 50\,000 \text{ €} = 95\,294 \text{ €}$ . Le montant des amortissements non admis en déduction au titre des exercices suivants est déterminé de la même manière, avec une limite de déduction de l'amortissement égale à  $50\,000 \text{ €}$ .

Droits de reproduction et de diffusion réservés © Groupe Revue Fiduciaire 2019. Usage strictement personnel.

L'utilisateur du site reconnaît avoir pris connaissance de la licence de droits d'usage, en accepter et en respecter les dispositions.