

Amortissement exceptionnel en faveur de l'investissement

À compter du 15 avril 2015 et jusqu'au 14 avril 2016, l'acquisition, la fabrication, la prise en crédit-bail ou en location avec option d'achat de certains biens d'équipement ouvre droit à une déduction de l'assiette de l'impôt, à opérer par les entreprises de manière extra-comptable lors du calcul de leur résultat imposable.

La déduction, qui s'applique à certains biens d'équipement éligibles à l'amortissement dégressif, bénéficie aux entreprises :

- soumises à l'IS ;
- ou soumises à l'IR selon un régime réel d'imposition dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles.

Égale à 40% de la valeur d'origine des biens (hors charges financières), la déduction est imputée sur le bénéfice imposable et répartie linéairement sur la durée normale d'utilisation des biens.

La déduction suit les règles applicables aux amortissements mais l'Administration prévoit certaines tolérances concernant :

- les logiciels contribuant aux opérations industrielles de fabrication et de transformation sans être intégrés à du matériel éligible ;
- le point de départ de l'amortissement pour les biens construits ou fabriqués par l'entreprise et incorporés dans un ensemble industriel ;
- le rythme d'amortissement lorsque l'investissement est constitué de l'ensemble d'une immobilisation décomposée.

Détails concernant ce dispositif :

À l'issue du Conseil des ministres du 8 avril 2015, le Gouvernement a annoncé une mesure exceptionnelle de soutien à l'investissement productif sous la forme d'un amortissement supplémentaire pour les investissements réalisés du 15 avril 2015 au 14 avril 2016.

Cette mesure, qui a été intégrée dans le projet de loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques (projet de loi Macron) en cours de discussion au Parlement, a été adoptée par le Sénat le 16 avril 2015 (*art. 35 bis AA nouveau*).

Dans une mise à jour de la base BOFiP-Impôts du 21 avril 2015, l'Administration précise les conditions et modalités d'application de l'amortissement exceptionnel dénommé « déduction exceptionnelle en faveur de l'investissement » (*BOI-BIC-BASE-100, 21 avr. 2015 ; BOI-BA-BASE-20-10-10, 21 avr. 2015*).

Champ d'application de la déduction exceptionnelle :

Entreprises éligibles :

La déduction bénéficie aux entreprises soumises à :

- l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou des bénéfices agricoles (BA). Entrent dans le champ d'application de la déduction les personnes physiques ou morales soumises à l'impôt sur le revenu dont les bénéfices proviennent de l'exercice d'une activité industrielle,

commerciale, artisanale ou agricole. Les entreprises doivent être soumises à l'impôt suivant le régime du bénéfice réel normal ou simplifié de plein droit ou sur option. Les entreprises imposées forfaitairement ne peuvent pas en bénéficier.

- ou à l'impôt sur les sociétés. Entrent dans le champ d'application de la déduction l'ensemble des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés.

Entreprises propriétaires ou locataire des biens. - La déduction bénéficie aux entreprises qui acquièrent ou fabriquent les biens concernés.

Toutefois, pour les biens d'équipement faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail ou d'un contrat de location avec option d'achat, la déduction exceptionnelle peut être pratiquée par l'entreprise crédit-preneur ou locataire.

Le bailleur qui donne un bien en crédit-bail ou en location avec option d'achat ne peut pas pratiquer la déduction exceptionnelle, que le preneur ou le locataire pratique ou non la déduction sur le bien en cause.

Biens éligibles :

Nature des biens :

Biens d'équipement pouvant être amortis selon le mode dégressif : La déduction s'applique aux biens qui peuvent être amortis selon le mode dégressif prévu à l'article 39 A du CGI et qui relèvent de l'une des catégories suivantes :

- matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication ou de transformation (*cf. BOI-BIC-AMT-20-20-20-10 au I § 10 à 30 et 80 à 150*), à l'exclusion du matériel mobile ou roulant affecté à des opérations de transport ;
- matériels de manutention (*BOI-BIC-AMT-20-20-20-10, 12 sept. 2012, § 160 à 180*) ;
- installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère (*cf. BOI-BIC-AMT-20-20-20-10, 12 sept. 2012, § 190*) ;
- installations productrices de vapeur, de chaleur ou d'énergie à l'exception des installations de production d'énergie électrique dont la production bénéficie de tarifs réglementés d'achat (*cf. BOI-BIC-AMT-20-20-20-10, 12 sept. 2012, § 200*, sous réserve des matériels destinés à une production d'énergie électrique bénéficiant d'un tarif réglementé) ;
- matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique (*cf. BOI-BIC-AMT-20-20-20-10, 12 sept. 2012, § 260 et 270*).

Remarque : les extraits de la base BOFiP-Impôts auquel il est renvoyé pour la définition des biens éligibles (*BOI-BIC-AMT-20-20-20-10, 12 sept. 2012*) ne contiennent pas une liste exhaustive des biens relevant de l'amortissement dégressif.

Le régime d'amortissement des dépenses relatives à l'acquisition ou à la production de logiciels dépend du degré d'autonomie du logiciel par rapport à l'équipement auquel il s'incorpore. Lorsque le logiciel est indissociable du matériel éligible à l'amortissement dégressif, il est alors lui-même éligible à l'amortissement dégressif et à la déduction exceptionnelle.

Toutefois, sont également éligibles à la déduction exceptionnelle les logiciels qui contribuent aux opérations industrielles de fabrication et de transformation (exemples : logiciels de conception, de simulation, de pilotage, de programmation, de suivi et de gestion de production, de maintenance).

Autonomie de la déduction exceptionnelle : Il n'est pas nécessaire que l'amortissement dégressif soit effectivement pratiqué par l'entreprise pour que la déduction s'applique. Il suffit que le bien soit éligible à l'amortissement dégressif.

De même, la possibilité éventuelle de pratiquer un amortissement exceptionnel est sans incidence sur la répartition de la déduction sur la durée réelle d'utilisation du bien concerné.

Date d'acquisition ou de fabrication des biens :

Pour ouvrir droit à la déduction exceptionnelle, les biens d'équipement doivent :

- être acquis ou fabriqués à compter du 15 avril 2015 et au plus tard le 14 avril 2016,
- ou avoir fait l'objet d'un contrat de crédit-bail ou de location avec option d'achat conclu à compter du 15 avril 2015 et au plus tard le 14 avril 2016.

La date d'acquisition ou de fabrication est celle du point de départ de l'amortissement dégressif.

En ce qui concerne le matériel et l'outillage achetés, la date à considérer est celle à laquelle l'accord ayant été réalisé avec le fournisseur sur la chose et le prix, l'entreprise en est, conformément aux principes généraux du droit, devenue propriétaire, bien que la livraison et le règlement du prix en soient effectués à une époque différente.

L'Administration précise à cet égard qu'une entreprise ne peut être réputée propriétaire d'un matériel ou d'un outillage acheté que lorsque cet élément est déjà fabriqué et nettement individualisé. Ainsi, lorsque la vente porte sur un élément de série, désigné par un genre, une marque ou un type, le transfert de propriété n'intervient qu'au moment de l'individualisation de l'objet de la vente, c'est-à-dire, le plus souvent, au moment de la livraison effective de l'objet ou, tout au moins, de la remise des titres ou des documents représentatifs.

Une entreprise est donc normalement fondée à pratiquer la déduction afférente à un matériel lorsque celui-ci peut être regardé, conformément à ces principes, comme acheté au cours de la période, nonobstant, le cas échéant, le fait que la livraison et le paiement du prix ne soient intervenus que postérieurement à la clôture dudit exercice. Il en est ainsi même si la mise en service du matériel doit nécessiter l'exécution de certains travaux d'installation.

En ce qui concerne les matériels dont la fabrication est échelonnée, la date de transfert de propriété est fixée lors de la réception provisoire, c'est-à-dire au moment où, la commande étant exécutée, l'acheteur est à même de donner son accord sur la chose. Par suite, les acomptes versés par l'acheteur avant l'achèvement du matériel commandé ne peuvent ouvrir droit à la déduction.

Biens construits ou fabriqués. - Lorsqu'il s'agit de pièces ou matériels destinés à être incorporés dans un ensemble industriel devant être construit ou fabriqué par l'entreprise elle-même ou avec l'aide de sous-traitants ou de façonniers, la déduction ne peut en principe commencer qu'à partir de la date d'achèvement de cet ensemble.

Par exception à cette règle, il est admis que, si de tels ensembles - qu'ils soient fabriqués par l'entreprise ou pour son compte - se composent de divers éléments ou groupes d'éléments ayant une unité propre et une affectation particulière permettant une mise en service séparée, l'entreprise a la faculté de commencer à appliquer la déduction au titre de chacun de ces éléments ou groupes d'éléments dès la date de son achèvement.

La déduction concerne les biens faisant l'objet de contrats conclus à compter du 15 avril 2015 et jusqu'au 14 avril 2016.

Mise en œuvre de la déduction exceptionnelle :

Règles de calcul :

Dispositions communes :

La déduction est égale à 40 % de la valeur d'origine, hors frais financiers, des biens éligibles.

La valeur d'origine hors frais financiers correspond à la valeur définie à l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI, à l'exclusion des coûts d'emprunts engagés pour l'acquisition ou la fabrication

de l'immobilisation que l'entreprise a pu, à son choix et conformément aux dispositions de l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI, comprendre dans le coût d'origine.

Pour plus de précisions, V. *BOI-BIC-CHG-20-20-10, 23 sept. 2013.*

La déduction est répartie linéairement sur la durée normale d'utilisation des biens.

En cas de cession du bien avant le terme de cette période, la déduction n'est acquise qu'à hauteur des montants déjà déduits du résultat à la date de la cession, qui sont calculés prorata temporis.

Une entreprise, qui clôture à l'année civile, acquiert le 1er juillet 2015 une machine outil, dont le prix hors taxe est de 600 000 EUR amortissable selon le régime dégressif et dont la durée d'utilisation est de 5 ans. En surplus de l'amortissement dégressif, l'entreprise pourra pratiquer une déduction exceptionnelle supplémentaire calculée comme suit :

Année	Détail du calcul	Montant de la déduction exceptionnelle à l'investissement
2015	$(600\ 000 \times 40\ %) \times 20\ \% \times 6 / 12$	24 000
2016	$(600\ 000 \times 40\ %) \times 20\ \%$	48 000
2017	$(600\ 000 \times 40\ %) \times 20\ \%$	48 000
2018	$(600\ 000 \times 40\ %) \times 20\ \%$	48 000
2019	$(600\ 000 \times 40\ %) \times 20\ \%$	48 000
2020	$(600\ 000 \times 40\ %) \times 20\ \% \times 6 / 12$	24 000
Total		240 000

Dans l'hypothèse où l'entreprise vend l'immobilisation, le 1er avril 2018, la déduction exceptionnelle au titre de cet exercice sera alors de : $48\ 000 \times 3/12 = 12\ 000$ EUR . Dans cette hypothèse la déduction exceptionnelle définitivement acquise par l'entreprise est égale à 132 000 EUR ($24\ 000 + 48\ 000 + 48\ 000 + 12\ 000$) ; elle ne pourra pas pratiquer de déduction en 2019 et 2020.

Biens pris en crédit-bail ou loués avec option d'achat :

La valeur d'origine s'entend de la valeur du bien à la signature du contrat, que le locataire aurait pu inscrire à l'actif s'il en avait été propriétaire.

La déduction est égale à 40 % de cette valeur au moment de la signature du contrat, hors frais financiers immobilisés par le bailleur. Elle est répartie sur la durée normale d'utilisation du bien qui aurait été appliquée si l'entreprise avait été propriétaire du bien.

La déduction cesse à compter de la cession ou de la cessation du contrat de crédit-bail ou de location avec option d'achat par le preneur. Elle ne peut pas s'appliquer à un éventuel nouvel exploitant du bien.

Si l'entreprise crédit-preneuse ou locataire acquiert le bien au cours de la période normale d'utilisation du bien, elle peut continuer à appliquer la déduction sur la durée normale d'utilisation résiduelle, cette dernière incluant la période au cours de laquelle le bien était pris en location ou crédit-bail. En cas de cession du bien avant le terme de la durée normale d'utilisation résiduelle, la déduction n'est acquise qu'à hauteur des montants déjà déduits du résultat à la date de la cession, qui sont calculés prorata temporis.

Conséquences de la décomposition sur la déduction exceptionnelle :

La méthode par composants implique que les composants identifiés à l'origine, ou à l'occasion d'un renouvellement, font l'objet d'une comptabilisation séparée et d'un plan d'amortissement distinct. Les composants sont éligibles à la déduction exceptionnelle, y compris lorsqu'ils sont

remplacés, s'ils sont eux-mêmes éligibles à l'amortissement dégressif compte tenu de leur nature ou si l'immobilisation à laquelle ils se rattachent est éligible à ce mode d'amortissement, sous réserve qu'ils soient acquis ou fabriqués à compter du 15 avril 2015 et jusqu'au 14 avril 2016 et qu'il s'agisse de composants qui ne sont pas usagés.

Pour l'application de la déduction exceptionnelle aux immobilisations décomposées, l'entreprise devrait normalement suivre le rythme d'amortissement propre à la structure et aux différents composants.

Toutefois, lorsque l'investissement est constitué de l'ensemble de l'immobilisation décomposée, il est admis que la déduction exceptionnelle soit répartie sur la durée moyenne d'amortissement de l'immobilisation concernée, cette durée étant calculée à partir de la durée d'amortissement fiscale de chacun des composants et de la structure, pondérée en fonction de la valeur de chaque composant et de la structure dans la valeur totale de l'immobilisation.

En revanche, lorsque l'investissement porte seulement sur un composant, par exemple dans le cadre du remplacement d'un composant pré-existant, la déduction exceptionnelle est répartie sur la durée réelle d'utilisation de ce composant.

Enfin, lorsque le composant est amorti fiscalement sur une durée plus courte que sa durée réelle d'utilisation (*cf. BOI-BIC-AMT-10-40-10, 16 déc. 2013*), la durée de répartition de la déduction exceptionnelle correspond à la durée d'amortissement fiscale du composant.

Par ailleurs, si les biens d'équipement répondent à la définition d'installations complexes spécialisées, la déduction exceptionnelle pourra être répartie sur la durée du plan d'amortissement unique.

Pour plus de précisions sur la notion d'installations complexes spécialisées, *V. BOI-BIC-AMT-20-40-60-30, 12 sept. 2012, § 110.*

Modalités pratiques de déduction du résultat imposable :

La déduction exceptionnelle se distingue techniquement de l'amortissement car elle ne sera pas pratiquée par l'entreprise dans sa comptabilité. L'imputation de la déduction en vue de la détermination du résultat fiscal est opérée de manière extra-comptable sur la ligne « déductions diverses ».

La déduction doit donc apparaître :

- en matière de bénéfices industriels et commerciaux :
 - pour les entreprises soumises au régime du bénéfice réel, à la ligne XG du tableau n° 2058-A ;
 - pour les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition, à la ligne 350 du cadre B de l'annexe n° 2033-B ;
- en matière de bénéfices agricoles :
 - pour les entreprises soumises au régime du bénéfice réel, à la ligne WZ du tableau n° 2151 ;
 - pour les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition, à la ligne FR du cadre B de l'annexe n° 2139-B.

Distincte de l'amortissement comptable, la déduction n'est pas retenue pour le calcul de la valeur nette comptable du bien et elle est donc sans incidence sur le calcul de la plus-value en cas de cession du bien.