

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 D-2-08

N° 36 du 4 AVRIL 2008

AMORTISSEMENTS (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES).
AMORTISSEMENT DES BIENS LOUES OU MIS A DISPOSITION PAR LES PERSONNES PHYSIQUES ET LES
STRUCTURES SOUMISES AU RÉGIME FISCAL DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES
(ARTICLE 77 DE LA LOI N° 2006-1771 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2006)

(C.G.I., art. 39 C, 54 octies et 1763 III, annexe III, art. 38 quindecies A)

NOR : ECE L 0810017J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 77 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 a réaménagé le dispositif de droit commun de limitation de l'amortissement des biens donnés en location par des personnes physiques ou des copropriétés, sociétés ou groupements relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, prévu à l'article 39 C du code général des impôts.

Ce même article a par ailleurs abrogé le régime prévu à l'article 39 CA du code général des impôts qui permettait, sur agrément préalable du ministre chargé du budget, de réaliser certaines opérations sans application de la limite de déduction des amortissements prévue à l'article 39 C précité.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux contrats de location conclus ou aux mises à disposition sous toute autre forme intervenues à compter du 1^{er} janvier 2007.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DES DISPOSITIONS DU II DE L'ARTICLE 39 C	6
Section 1 : Entreprises concernées	6
Section 2 : Opérations concernées	8
Sous-section 1 : Notion de location	11
Sous-section 2 : Notion de mise à disposition	12
CHAPITRE 2 : CALCUL DE L'AMORTISSEMENT FISCALEMENT DEDUCTIBLE	14
Section 1 : Dotations aux amortissements soumises à la limitation	15
Sous-section 1 : Nature des dotations aux amortissements visées par le II de l'article 39 C	15
Sous-section 2 : Articulation avec d'autres dispositions	17
A. ARTICULATION AVEC L'ARTICLE 39 B	17
B. ARTICULATION AVEC L'ARTICLE 39-4	18
Section 2 : Calcul de la limitation pour les biens donnés en location ou mis à disposition par une personne physique	19
Sous-section 1 : Premier terme de la différence : loyers acquis	21
Sous-section 2 : Second terme de la différence : charges afférentes aux biens ou parts	22
Sous-section 3 : Calcul de la limite de déduction	24
Section 3 : 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	27
Sous-section 1 : Modalités d'application des dispositions de l'article 39 C II à la fraction des droits revenant à une personne physique	28
Sous-section 2 : 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	29

A. NON APPLICATION A LA PART DE RESULTAT REVENANT AUX ENTREPRISES UTILISATRICES	30
B. DETERMINATION DE LA PART DE RESULTAT REVENANT AUX PERSONNES MORALES SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES NON UTILISATRICES	34
I. 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	36
1. Lieu d'utilisation du bien	36
2. Limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis	43
a) Période couverte par la limite	45
b) Calcul de l'amortissement admis en déduction	50
c) Exemple d'application	53
3. Limitation du déficit imputable sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres	54
II. Limitation de l'amortissement déductible des biens situés hors de l'EEE	64
III. Conséquences du changement de lieu de situation d'un bien loué ou mis à disposition	65
 CHAPITRE 3 : CONSEQUENCES DES LIMITATIONS DE L'AMORTISSEMENT DEDUCTIBLE ET DU DEFICIT IMPUTABLE SUR LE RESULTAT DES ASSOCIES, COPROPRIETAIRES OU MEMBRES	 69
 Section 1 : Report des amortissements dont la déduction a été écartée	 69
 Sous-section 1 : En cours de location ou de mise à disposition	 69
 A. CAS DES BIENS DONNES EN LOCATION OU MIS A DISPOSITION DIRECTEMENT PAR UNE PERSONNE PHYSIQUE	 70
 B. CAS DES BIENS DONNES EN LOCATION OU MIS A DISPOSITION PAR UNE « STRUCTURE » RELEVANT DU REGIME FISCAL DES SOCIETES DE PERSONNES	 71
I. Imputation des amortissements non déductibles pour déterminer la quote-part de bénéfice revenant aux personnes physiques	73
II. 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	74
III. Conséquences en cas de changement de la qualité des associés de la « structure » bailleresse	79

Sous-section 2 : En cas de cessation de la location ou de la mise à disposition pendant un exercice	84
Sous-section 3 : En cas de cession du bien donné en location ou mis à disposition	88
Sous-section 4 : En cas de cessation fiscale de la « structure » bailleresse	90
Section 2 : Report des déficits dont l'imputation sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres a été différée	92
CHAPITRE 4 : OBLIGATIONS DECLARATIVES	97
Section 1 : Suivi des amortissements et des déficits non admis en déduction	97
Section 2 : Obligations déclaratives spécifiques pour les biens situés dans l'EEE	99
Sous-section 1 : Contribuables concernés	101
Sous-section 2 : Contenu de la déclaration	103
Sous-section 3 : Modalités de dépôt de la déclaration	105
Sous-section 4 : Sanction prévue en cas de défaut de production de la déclaration	109
CHAPITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR	112
Annexe 1 : Article 77 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006	
Annexe 2 : Décret n° 2007-1415 du 1^{er} octobre 2007 pris pour l'application de l'article 54 octies du code général des impôts relatif à la déclaration devant être fournie par les contribuables mentionnés au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du même code et modifiant l'annexe III à ce code	
Annexe 3 : Déclaration n° 2084-SD	
Annexe 4 : Etat de suivi des amortissements régulièrement comptabilisés dont la déduction est écartée par les dispositions des 1 et 2 du II de l'article 39 C	
Annexe 5 : Etat de suivi des quotes-parts de déficits dont l'imputation sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres est limitée en application des dispositions du deuxième alinéa du 1 du II de l'article 39 C	

INTRODUCTION

1. L'article 77 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 a réorganisé les dispositions de l'article 39 C du code général des impôts et aménagé sur plusieurs points le régime de droit commun de limitation de la déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition par des personnes physiques ou des copropriétés, groupements et sociétés soumis au régime fiscal des sociétés de personnes visé à l'article 8 du code général des impôts.
2. Les dispositions du I de l'article 39 C du code général des impôts regroupent désormais les principes relatifs à la durée d'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme. Ces principes n'ayant pas été modifiés, les commentaires déjà apportés sur ces points conservent toute leur portée (se reporter notamment à la documentation administrative 4 D 262 n^{os} 1 et s. du 26 novembre 1996 , 4 A 2172 n° 13 et 4 A 2173 n^{os} 50 et s. du 9 mars 2001).
3. Les dispositions du II de l'article 39 C précité prévoient désormais le régime de droit commun de limitation de la déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme par des personnes physiques ou structures relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, tel qu'aménagé par l'article 77 de la loi de finances rectificative pour 2006.
4. La présente instruction a pour objet de commenter ces dispositions codifiées au II de l'article 39 C du code général des impôts.
5. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes.

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DES DISPOSITIONS DU II DE L'ARTICLE 39 C

Section 1 : Entreprises concernées

6. Sont concernées par les limites de déduction de l'amortissement prévues au II de l'article 39 C, selon le cas, les personnes désignées ci-dessous :
 - les personnes physiques ;
 - les sociétés soumises au régime fiscal prévu à l'article 8 ;
 - les copropriétaires de navires visés à l'article 8 quater qui amortissent le prix de revient de leur part de propriété conformément aux dispositions de l'article 39 E ;
 - les copropriétaires de chevaux de course ou d'étalon visés à l'article 8 quinquies qui amortissent le prix de revient de leur part de propriété conformément aux dispositions de l'article 39 F ;
 - les groupements d'intérêt économique visés à l'article 239 quater ;
 - les groupements d'intérêt public visés à l'article 239 quater B ;
 - les groupements européens d'intérêt économique visés à l'article 239 quater C ;
 - les groupements de coopération sanitaire visés à l'article 239 quater D.

Par commodité, les sociétés et groupements susvisés, ainsi que les copropriétés visées aux articles 8 quater et 8 quinquies, seront dénommés sous l'expression « structures soumises au régime fiscal des sociétés de personnes » dans le cadre de la présente instruction.

Les sociétés et groupements ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés en application du 3 de l'article 206 ne sont pas concernés par le dispositif.

7. Les entreprises énumérées au n° 6 sont visées par les limites de déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition, qu'elles relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux.

Section 2 : Opérations concernées

8. Les limites de déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition prévues au II de l'article 39 C sont applicables aux biens corporels meubles et immeubles.

9. Ces limites ne concernent pas les opérations visées au I bis de l'article 199 undecies B, à savoir les opérations de location, répondant aux conditions mentionnées au dernier alinéa du I de cet article, d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés ayant fait l'objet de travaux de rénovation ou de réhabilitation ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu en faveur des investissements outre-mer au taux de 70 %.

10. En revanche, entrent dans le champ d'application de ces limites les opérations bénéficiant de l'aide fiscale à l'investissement outre-mer visée aux articles 217 undecies et 217 duodecies. Pour plus de précisions sur ce régime, se reporter à l'instruction administrative 4 H-2-07 du 30 janvier 2007.

Sous-section 1 : Notion de location

11. Tous les contrats de louage de choses entrent dans le champ d'application de la mesure.

Il en est ainsi notamment des contrats de location en meublé ou de location assortis d'une promesse unilatérale de vente (opérations de crédit-bail ou de location avec option d'achat).

Il en est de même des contrats d'affrètement « coque nue » par lesquels un fréteur s'engage à mettre pour un temps défini à la disposition d'un affréteur un navire déterminé, sans armement ou avec un équipement et un armement incomplets, contre le paiement d'un loyer.

Sous-section 2 : Notion de mise à disposition

12. Les mises à disposition, au sens du II de l'article 39 C, s'entendent des contrats permettant d'utiliser un bien en contrepartie de toute forme de rémunération.

Ne sont pas concernés par ce dispositif :

- les contrats emportant transfert d'un droit immobilisable chez l'acquéreur, tel que l'acquisition des droits afférents à un contrat de crédit-bail ;

- les conventions par lesquelles des personnes confient la gestion de certains de leurs éléments d'actif à des tiers qu'elles rémunèrent.

13. La limitation de l'amortissement n'est pas applicable aux conventions suivantes :

- conventions de prêt à usage (ou commodat) conclues à titre gratuit ;

- conventions de louage de service (affrètement armé avec équipage, location dans le cadre d'exploitation de résidences services), lesquelles n'accordent qu'une liberté réduite dans l'usage des choses mises en œuvre par le prestataire.

Le point de savoir si un contrat peut être qualifié de location ou de convention de louage de services relève de l'appréciation de circonstances de fait.

Les contrats qualifiés de louage de services dans lesquels la part des prestations de service serait très faible par rapport à celle de la location sont susceptibles d'être requalifiés selon la procédure de répression des abus de droit en application de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales.

CHAPITRE 2 : CALCUL DE L'AMORTISSEMENT FISCALEMENT DEDUCTIBLE

14. Le II de l'article 39 C 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 (cf. n^{os} 6 et 7).

Section 1 : Dotations aux amortissements soumises à la limitation

Sous-section 1 : Nature des dotations aux amortissements visées par le II de l'article 39 C

15. Les limites de déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition prévues au II de l'article 39 C 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.

16. Il sera 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 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 (c'est-à-dire l'amortissement sur la durée d'usage).

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

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

Sous-section 2 : Articulation avec d'autres dispositions

A. ARTICULATION AVEC L'ARTICLE 39 B

17. En application des dispositions combinées du 2° du 1 de l'article 39 et du premier alinéa du I de l'article 39 C, 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 n° 96 de l'instruction administrative 4 A-13-05 du 30 décembre 2005, 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 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.

B. ARTICULATION AVEC L'ARTICLE 39-4

18. Lorsqu'une fraction de l'amortissement est déjà exclue des charges déductibles par les dispositions du 4 de l'article 39 (cf. pour plus de précisions la documentation administrative 4 D 261 du 26 novembre 1996), les limitations prévues au II de l'article 39 C 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 après celles de l'article 39-4 (cf. exemple ci-après n° 25).

Section 2 : Calcul de la limitation pour les biens donnés en location ou mis à disposition par une personne physique

19. Conformément au 2 du II de l'article 39 C, 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.

Ainsi, l'article 77 de la loi de finances rectificative pour 2006 maintient pour les personnes physiques les mêmes limites de déduction des amortissements que celles prévues par les anciennes dispositions des deuxième et troisième alinéas de l'article 39 C.

20. 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.

Sous-section 1 : Premier terme de la différence : loyers acquis

21. 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.

Sous-section 2 : Second terme de la différence : charges afférentes aux biens ou parts

22. 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 n° 23), 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. ;

- il est rappelé que, dans le cadre de l'instruction administrative 4 D 3-99 du 29 juin 1999 commentant les anciennes dispositions des deuxième et troisième alinéas de l'article 39 C, il avait été admis, en raison de leur caractère exceptionnel, de faire abstraction des dépenses relatives aux réparations affectant le gros œuvre, des dépenses de ravalement et des grosses réparations de toiture. Dès lors que, dorénavant, ces dépenses peuvent être constitutives, pour partie, d'un composant au sens de l'article 15 bis de l'annexe II et, par conséquent, déduites sous forme d'amortissement, cette tolérance n'est plus applicable aux dépenses qui seraient ainsi constitutives de composant au sens de l'article 15 bis précité ;

- dans le cas des biens meubles : des dépenses de gestion (sous réserve des précisions apportées au n° 23), 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 bénéficiaires 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, 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.

23. 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.

Sous-section 3 : Calcul de la limite de déduction

24. En application du 2 du II de l'article 39 C, 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. n°s 21 à 23) ne peut être déduit du résultat imposable au titre de l'exercice.

25. Exemple :

Hypothèses :

Une voiture particulière est acquise le 1^{er} 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 (cf. pour plus de précisions, instruction administrative 4 A-13-05 du 30 décembre 2005 n° 101). 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 :

$$18\ 000 \times 1/5 = 3\ 600 \text{ €}^1 ;$$

- Fraction de l'annuité d'amortissement respectant la limitation prévue au a du 4 de l'article 39 :

$$(18\ 000 / 5) \times (18\ 300 / 21\ 530) = 3\ 060 \text{ €} ;$$

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 ;

- Fraction de l'annuité d'amortissement respectant la limitation prévue au 2 du II de l'article 39 C :

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).

26. 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.

Section 3 : 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

27. Il résulte des dispositions combinées de l'article 238 bis K et du II de l'article 39 C 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.

Sous-section 1 : Modalités d'application des dispositions de l'article 39 C II à la fraction des droits revenant à une personne physique

28. En application du 2 du II de l'article 39 C, 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, 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. n^{os} 19 à 26).

¹ Pour le bailleur, la TVA étant récupérable pour les biens donnés en location, le prix de revient amortissable est égal au prix d'achat hors taxe (art. 229 et 242 de l'annexe II). En l'espèce, le prix d'acquisition hors taxe est égal à 18 000 €.

Sous-section 2 : 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

29. Il résulte des dispositions du 1 du II de l'article 39 C 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.

A. NON APPLICATION A LA PART DE RESULTAT REVENANT AUX ENTREPRISES UTILISATRICES

30. 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 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.

31. En outre, les limitations prévues au 1 du II de l'article 39 C 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 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.

32. 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 œuvre 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-bailleressees et les sous-affrêteuses, ne sont pas utilisatrices au sens du 1 du II de l'article 39 C.

33. Exemple :

Hypothèses :

Une machine-outil est acquise neuve, le 1^{er} 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 X 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. Le plan d'amortissement de cette machine est donc le suivant :

	Dotations aux amortissements	Valeur résiduelle du bien
N	281 250	718 750
N+1	202 148	516 602
N+2	145 294	371 308
N+3	104 430	266 878
N+4	75 059	191 819
N+5	63 940	127 879
N+6	63 939	63 939
N+7	63 939	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.

Ainsi, au titre de l'exercice N, la SNC ayant réalisé un déficit de 231 250 € (60 000 € - 281 250 € - 10 000 €), la société A imputera sur son propre résultat sa part du déficit de la SNC, égale à 161 875 € (231 250 € X 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 € - 10 000 €). 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 € - 50 000 € - 10 000 € = 0 €. 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. Pour plus de précisions sur les modalités de report des amortissements dont la déduction est différée, se reporter au chapitre 3.

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, 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.

B. DETERMINATION DE LA PART DE RESULTAT REVENANT AUX PERSONNES MORALES SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES NON UTILISATRICES

34. En application du premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C, 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 Etat 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 bénéfiques imposables au taux de droit commun.

35. 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, 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 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 ;

- ou dans un autre Etat.

I. 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

36. 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 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.

Pour le commentaire de cette limite et par mesure de clarté, les biens utilisés en France ou dans un autre Etat 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 ».

37. Il est rappelé que sont parties à l'accord sur l'EEE les Etats membres de l'Union européenne, ainsi que l'Islande, la Norvège et le Liechtenstein. Au jour de publication de la présente instruction, ce dernier Etat n'avait 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.

38. Un bien est considéré comme utilisé dans l'EEE au sens du II de l'article 39 C, 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.

39. 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.

40. 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 sera 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 sera 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.

41. Exemple :

Hypothèses :

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 Etats 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.

42. 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

43. Dans les situations visées ci-avant (cf. n^{os} 36 à 42), 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.

44. 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.

a) Période couverte par la limite

45. La limite de déduction de l'amortissement prévue au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C 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.

46. 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.

47. 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.

48. 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 correspond à 360 jours.

49. 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^{er} du II de l'article 39 C.

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

50. 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 n° 21.

51. 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. n° 47), seuls les loyers acquis au titre de la même période que celle retenue pour déterminer cette fraction doivent être pris en compte.

A titre d'exemple, si la limite de déduction s'applique à compter du 1^{er} 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 1^{er} 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 1^{er} janvier au 28 février N + 3 sont retenus pour le calcul de la limite.

52. 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

53. Hypothèses :

Soit un bien acquis pour un montant de 100 000 € le 1^{er} 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	100 000	26 786
N+1	73 214	23 533
N+2	49 681	15 969
N+3	33 712	10 836

La SNC donne le bien en location à compter du 1^{er} 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 1^{er} 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 1^{er} 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 1^{er} octobre à la fin de l'exercice.

Du 1^{er} 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 1^{er} 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

54. 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.

55. 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.

56. 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.

57. 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.

58. 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.

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, 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 Etat 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.

59. Lorsque l'associé, copropriétaire ou membre appartient à un groupe fiscal au sens de l'article 223 A, 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.

60. 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.

61. Exemple

Hypothèses :

Un groupement d'intérêt économique (GIE) acquiert le 1^{er} 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 1^{er} 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 1^{er} janvier et l'exercice du GIE coïncidant avec l'année civile. Cette dotation aux amortissements est calculée comme suit :

$$100\,000\ \text{€} \times 12,5\ \% \times 2,25 = 28\,125\ \text{€}$$

En application de la limite de déduction prévue au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C, 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 X 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 € ($23\,000\text{ €} \times 40\%$) pour A et à 13 800 € ($23\,000\text{ €} \times 60\%$) 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 :

1) 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 € ($23\,000\text{ €} - 10\,000\text{ €}$). 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 € ($13\,000\text{ €} \times 40\%$). 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 € ($20\,000\text{ €} / 4$). Le surplus, soit 200 € ($5\,200\text{ €} - 5\,000\text{ €}$) pourra être déduit ultérieurement dans les conditions précisées aux n^{os} 92 et suivants.

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

2) 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 € ($13\,000\text{ €} \times 60\%$).

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 € ($50\,000\text{ €} / 4$), 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 € ($13\,800\text{ €} - 7\,800\text{ €}$).

62. 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.

63. Exemple**Hypothèses :**

Les hypothèses de l'exemple exposé au n° 61 sont reprises en supposant que :

- la machine-outil est acquise le 1^{er} février de l'année N et louée dès cette date pour un montant de 6 000 € par an ;
- les charges, principalement financières, liées à l'acquisition de la machine-outil, sont de 5 000 € ;
- 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, est de 16 000 € [5 500 € (6 000 X 11/12) – 16 500 € (5 500 X 3) – 5 000 €]. Les sociétés A et B ont donc droit à une quote-part du déficit du GIE égale à 6 400 € (16 000 X 40 %) pour A et 9 600 € (16 000 X 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 € pour la société A et un bénéfice de 25 000 € pour la société B ;
- au titre de N + 1, le déficit réalisé par le GIE est supposé égal à 14 000 € ; les sociétés A et B ont donc droit à une quote-part du déficit du GIE égale à 5 600 € (14 000 X 40 %) pour A et 8 400 € (14 000 X 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 € 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 n^{os} 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 dans les conditions précisées aux n^{os} 92 et suivants.

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 1^{er} 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 dans les conditions précisées aux n^{os} 92 et suivants.

- 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.

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

64. 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. n^{os} 36 à 42), 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. n^o 28) 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 n^{os} 54 à 63.

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

65. Lorsqu'au titre d'un exercice, un bien donné en location ou mis à disposition cesse d'être utilisé dans l'EEE (cf. n^{os} 36 à 42) 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.

66. 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.

67. 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 au chapitre 3.

68. Exemple :

Hypothèses :

En reprenant l'exemple exposé au n^o 33 d'une machine-outil acquise neuve le 1^{er} janvier N par une SNC au prix de 1 M€.

Cette machine-outil est donnée en location pour un loyer annuel de 60 000 €, 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 € 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	Dotations aux amortissements	Amortissement admis en déduction	Amortissement différé au titre de l'exercice
N	281 250	180 000 ^a	101 250 ^b
N+1	202 148	180 000 ^c	22 148 ^d
N+2	145 294	50 000 ^e	95 294 ^f
N+3	104 430	50 000	54 430
N+4	75 059	50 000	25 059
N+5	63 940	50 000	13 940
N+6	63 939	50 000	13 939
N+7	63 939	50 000	13 939

^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 $50\,000 \text{ €}$.

CHAPITRE 3 : CONSÉQUENCES DES LIMITATIONS DE L'AMORTISSEMENT DEDUCTIBLE ET DU DEFICIT IMPUTABLE SUR LE RESULTAT DES ASSOCIÉS, COPROPRIÉTAIRES OU MEMBRES

Section 1 : Report des amortissements dont la déduction a été écartée

Sous-section 1 : En cours de location ou de mise à disposition

69. Conformément aux dispositions du 3 du II de l'article 39 C, l'amortissement régulièrement comptabilisé au titre d'un exercice dont la déduction est écartée dans les conditions précisées au chapitre 2 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.

A. CAS DES BIENS DONNES EN LOCATION OU MIS À DISPOSITION DIRECTEMENT PAR UNE PERSONNE PHYSIQUE

70. 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, 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 aux n^{os} 21 à 26.

B. CAS DES BIENS DONNES EN LOCATION OU MIS À DISPOSITION PAR UNE « STRUCTURE » RELEVANT DU REGIME FISCAL DES SOCIETES DE PERSONNES

71. Il résulte des dispositions du premier alinéa du 3 du II de l'article 39 C 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, 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.

72. Dès lors, l'imputation des amortissements non déductibles en application du II de l'article 39 C 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 n° 28 ;

- 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 aux n°s 34 à 68.

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

73. 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, 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 n° 28, 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 ».

II. 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

74. Comme pour la détermination de la quotité de dotation aux amortissements déductible au titre de l'exercice (cf. n°s 34 à 68), il convient de différencier les cas où le bien est situé, immatriculé ou exploité ou non dans l'EEE (cf. n°s 36 à 42) afin de déterminer la fraction d'amortissement pouvant être imputée au titre de l'exercice.

75. Lorsque le bien est situé, immatriculé ou exploité dans l'EEE au titre de l'exercice (cf. n°s 36 à 42), 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 aux n°s 43 et 44, 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.

76. Exemple

Hypothèses :

Une SNC a acquis, le 1^{er} 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 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	Limite égale aux loyers nets	Dotations non déductibles en fonction		Quote-part d'amortissements non déductible pour le résultat revenant	
				De 3 fois les loyers	des loyers nets	Sociétés Y et W	Personne Z
N	337 500	180 000 ¹	15 000 ²	157 500 ³	322 500 ⁴	141 750 ⁵	32 250 ⁶
N+1	223 594	180 000 ¹	16 000 ²	43 594 ³	207 594 ⁴	39 234 ⁵	20 759 ⁶
N+2	148 131	180 000 ¹	18 000 ²	0 ³	130 131 ⁴	0	13 013 ⁶
N+3	98 137		20 000 ²		78 137 ⁴	0	7 814 ⁶
N+4	72 241		22 000 ²		50 241 ⁴	0	5 024 ⁶
N+5	72 241		24 000 ²		48 241 ⁴	0	4 824 ⁶
N+6	48 156		27 000 ²		21 156 ⁴	0	2 116 ⁶

Solution :

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

a) 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 €;

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 %).

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 - 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 $[(-130\,131\text{ €} - (180\,000\text{ €} - 148\,131\text{ €})) \times 70\%]$ 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 sera donc de - 173 153 € pour la société Y $[(-78\,137 - (152\,302\text{ €} / 90\%)) \times 70\%]$ et de - 49 472 € pour la société W $[(-78\,137\text{ €} - (152\,302\text{ €} / 90\%)) \times 20\%]$.

b) 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.

A la clôture de l'exercice N+6, le stock d'amortissements non déductibles affecté aux personnes physiques est de 85 800 € (32 250 € + 20 759 € + 13 013 € + 7 814 € + 5 024 € + 4 824 € + 2 116 €).

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 la personne physique Z pourra être minorée à hauteur de la limite du montant des loyers nets des autres charges (60 000 € - 30 000 € = 30 000 €) à proportion de ses droits détenus dans la SNC (10 %), soit 3 000 € 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.

77. Lorsque le bien n'est pas situé 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 sera déductible dans la limite des loyers acquis nets de charges, telle que définie aux n^{os} 20 à 26, minorée de la dotation aux amortissements de l'exercice correspondant au bien en cause, au prorata des droits détenus par les personnes morales non utilisatrices du bien, associées, membres ou copropriétaires de la « structure ».

78. Exemple :

Hypothèses : Reprise de l'exemple exposé au n° 76

Toutefois, le 1^{er} juin N+3, la société transfère définitivement cette ligne de production dans une de ses usines sise hors de l'EEE.

Solution :

La détermination de la quote-part de résultat revenant à la personne physique Z n'est pas affectée par ce changement de lieu d'utilisation de la ligne de production donnée en location.

En ce qui concerne les sociétés W et Y, le montant des amortissements déductibles pour le calcul de la quote-part de résultat leur revenant au titre des exercices N à N+2 demeure inchangé.

A compter de l'exercice N+3, le bien donné en location étant situé hors de l'EEE, le montant des amortissements est désormais déductible dans la limite du montant des loyers acquis minoré des autres charges. L'application des dispositions de l'article 39 C conduit à écarter la déduction des amortissements suivants :

Exercice	Dotations aux amortissements	Limite égale à 3 fois les loyers acquis	Limite égale aux loyers nets	Dotations non déductibles en fonction		Quote-part d'amortissements non déductible pour le résultat revenant	
				De 3 fois les loyers	des loyers nets	Sociétés Y et W	Personne Z
N	337 500	180 000	15 000	157 500	322 500	141 750 ¹	32 250 ²
N+1	223 594	180 000	16 000	43 594	207 594	39 234 ¹	20 759 ²
N+2	148 131	180 000	18 000	0	130 131	0	13 013 ²
N+3	98 137		20 000		78 137	70 323 ³	7 814 ²
N+4	72 241		22 000		50 241	45 217 ³	5 024 ²
N+5	72 241		24 000		48 241	43 417 ³	4 824 ²
N+6	48 156		27 000		21 156	19 040 ³	2 116 ²

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.

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.

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 aux montant des amortissements non déductibles en application de cette limite multiplié par le pourcentage de droits détenus par ces deux sociétés (90 %).

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

79. 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 aux n^{os} 74 à 78.

80. 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.

81. 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, 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.

82. 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.

83. Exemple

Hypothèses : Reprise de l'exemple exposé au n° 76.

Toutefois, le 1^{er} 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 $-65\,842$ € [$(-130\,131$ € $\times 20\%) - 39\,816$ €].

Sous-section 2 : En cas de cessation de la location ou de la mise à disposition pendant un exercice

84. 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 et non encore imputé sur le résultat des exercices ultérieurs dans les conditions précisées ci-dessus aux n^{os} 69 et suivants, 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.

85. 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.

86. 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. n° 13).

87. Exemple :

Hypothèses : Reprise de l'exemple exposé au n° 76.

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 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 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.

Sous-section 3 : En cas de cession du bien donné en location ou mis à disposition

88. 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 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.

89. Exemple :

Hypothèses :

Les hypothèses de l'exemple exposé au n° 76 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 €].

Sous-section 4 : En cas de cessation fiscale de la « structure » bailleresse

90. Lorsque la structure bailleresse est affectée par l'un des événements mentionnés à l'article 202 ter, les amortissements dont la déduction a été limitée par les dispositions du II de l'article 39 C 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 ces 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.

91. Exemple :

Hypothèses : Les hypothèses de l'exemple exposé au n° 76 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 €.

Section 2 : Report des déficits dont l'imputation sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres a été différée

92. La fraction des déficits non admise en déduction en application du deuxième alinéa du 1 du II de l'article 39 C 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.

93. 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.

94. 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.

95. 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 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 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.

96. Exemple :

Hypothèses :

Les données de l'exemple exposé au n° 63 sont reprises.

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 ses activités (40 000 € / 4 = 10 000 €).

CHAPITRE 4 : OBLIGATIONS DECLARATIVES**Section 1 : Suivi des amortissements et des déficits non admis en déduction**

97. En vue de justifier des déductions ultérieures de la fraction d'amortissement dont la déduction a été provisoirement écartée, ces amortissements doivent faire l'objet d'un suivi au niveau de la personne physique ou de la « structure » qui consent la location ou la mise à disposition. A cet effet, ces entreprises pourront utiliser un tableau conforme au modèle figurant en annexe 4 et qui sera joint à la déclaration de résultat.

98. De la même manière, en vue de justifier de l'imputation des déficits réalisés par la « structure », les associés, copropriétaires ou membres soumis à la limite d'imputation du déficit de la « structure » bailleresse sur leur résultat pourront utiliser un document, conforme au modèle joint en annexe 5, et qui sera joint à la déclaration de résultat.

Section 2 : Obligations déclaratives spécifiques pour les biens situés dans l'EEE

99. Conformément à l'article 54 octies, les « structures » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, soumises à la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis, prévue au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C, sont tenues de fournir dans le mois qui suit le début de l'amortissement admis en déduction du résultat imposable, une déclaration conforme au modèle fourni par l'administration, faisant apparaître certains éléments du contrat et leur résultat prévisionnel durant l'application du contrat.

100. Le non-respect de cette obligation déclarative est sanctionné par une amende égale à 5 % du prix de revient du bien donné en location ou mis à disposition sous toute autre forme en application du III de l'article 1763.

Sous-section 1 : Contribuables concernés

101. La déclaration instituée à l'article 54 octies est souscrite par toute société, toute copropriété ou tout groupement soumis à la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis prévue au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C.

102. A titre de simplification, il sera toutefois admis que les sociétés, copropriétés ou groupements soumis à la limite de déduction de l'amortissement précitée soient dispensés de la souscription de la déclaration lorsque le bien concerné n'est donné ni en location dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, ni en location avec option d'achat.

Il sera également admis que les sociétés, copropriétés ou groupements susvisés soient dispensés de la souscription de la déclaration lorsque le bien est donné en location dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier ou en location avec option d'achat et que :

- soit la société, la copropriété ou le groupement a opté pour l'amortissement financier de ce bien dans les conditions prévues au deuxième alinéa du I de l'article 39 C (pour plus de précisions, se reporter à la doctrine administrative 4 A 2173 n^{os} 50 et suivants en date du 9 mars 2001) ;

- soit ce bien a un prix d'acquisition ou un prix de revient, au sens de l'article 38 quinquies de l'annexe III, n'excédant pas un million d'euros s'il s'agit d'un bien meuble ou quinze millions d'euros s'il s'agit d'un immeuble. Lorsque plusieurs biens meubles font l'objet d'un même contrat de location, le seuil d'un million d'euros est apprécié au regard de la somme des prix d'acquisition ou prix de revient de ces biens.

Sous-section 2 : Contenu de la déclaration

103. La déclaration prévue à l'article 54 octies est disponible sur le site internet www.impots.gouv.fr sous la référence 2084-SD, dont une copie figure en annexe de la présente instruction (cf. annexe 3).

104. Conformément au II de l'article 38 quinquies A de l'annexe III, elle comporte les renseignements suivants :

- l'identité de la société, de la copropriété ou du groupement qui consent la location ou la mise à disposition. Afin de permettre son identification, la société, la copropriété ou le groupement doit préciser sa dénomination, son adresse, son numéro siren, la nature de son activité, ainsi que le service des impôts gestionnaire de son dossier (soit le lieu de dépôt de ses déclarations annuelles) ;

- l'identité des associés, copropriétaires ou membres de la société, de la copropriété ou du groupement. En pratique, il s'agit de mentionner leur nom ou dénomination, leur adresse, leur numéro siren, ainsi que leur service des impôts gestionnaire (indiquer le lieu de dépôt de leurs déclarations annuelles de résultats ou à défaut leur adresse) ;

- la nature du bien. Sur ce point, il convient notamment de préciser s'il s'agit d'un bien meuble ou immeuble ainsi que sa nature exacte et tout élément permettant de l'identifier distinctement : il peut notamment s'agir, selon le cas, du numéro d'immatriculation du bien ou de son lieu de situation ou d'exploitation ;

- le prix d'acquisition ou de revient au sens de l'article 38 quinquies de l'annexe III et la date d'acquisition du bien donné en location ou mis à disposition ;

- pour chaque exercice jusqu'au terme du contrat de location ou de mise à disposition, un tableau suivant le modèle fixé par l'administration (cf. annexe 3), indiquant le résultat prévisionnel de la société, de la copropriété ou du groupement.

Sur le tableau mentionné à l'alinéa précédent, référencé sous le numéro 2084-SD, sont renseignés les éléments prévisionnels suivants pour chaque exercice jusqu'au terme du contrat de location ou de mise à disposition du bien :

- les loyers acquis au titre de la location ou de la mise à disposition du bien, tels que définis au n° 21, ainsi que le prix de levée d'option d'achat du bien et, le cas échéant, le montant des autres produits liés à l'opération de location ou de mise à disposition (colonne 1) ;

- les charges financières, c'est-à-dire les charges afférentes aux emprunts contractés pour l'acquisition du bien donné en location ou mis à disposition, soit principalement les intérêts (colonne 2) ;

- les autres charges, c'est-à-dire toutes les charges, autres que les charges financières, afférentes au bien donné en location ou mis à disposition. Il s'agit des charges supportées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu locatif, à l'exclusion des dotations aux amortissements (colonne 3) ;

- les amortissements admis en déduction en application de la limite prévue au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C, c'est-à-dire en application de la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis 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 que les amortissements dont la déduction a été différée en application de cette limite et qui sont imputés ultérieurement dans les conditions du 3 du II de l'article 39 C (colonnes 4 et 5).

A partir de ces éléments déclaratifs prévisionnels, la société, la copropriété ou le groupement détermine un résultat fiscal prévisionnel au titre de chaque exercice jusqu'au terme du contrat de location ou de mise à disposition du bien (colonne 6 de la déclaration n° 2084-SD).

Ce résultat fiscal prévisionnel correspond, pour chaque exercice, à la différence entre, d'une part, le montant des loyers acquis et, le cas échéant, des autres produits définis ci-dessus et, d'autre part, la somme des charges financières, des autres charges afférentes au bien donné en location ou mis à disposition, des amortissements admis en déduction en application de la limite prévue au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C et des amortissements dont la déduction a été différée et qui sont imputés conformément aux dispositions du 3 du II de ce même article.

Sous-section 3 : Modalités de dépôt de la déclaration

105. Conformément au I de l'article 38 quindecies A de l'annexe III, la déclaration est souscrite auprès de la direction des grandes entreprises – 8 rue Courtois, 93505 Pantin cedex, quel que soit le service des impôts compétent pour le dépôt de la déclaration de résultats de la société, de la copropriété ou du groupement.

106. Une déclaration est souscrite pour chaque bien donné en location ou mis à disposition dont l'amortissement est admis en déduction dans les conditions et limites prévues au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C.

Il sera toutefois admis qu'une seule déclaration soit souscrite à raison des biens donnés en location ou mis à disposition à compter de la même date et faisant l'objet d'un même contrat de location ou de mise à disposition.

107. La déclaration est souscrite dans le mois qui suit le début de l'amortissement admis en déduction du résultat imposable dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis.

Ainsi, lorsque le bien n'est pas donné en location ou n'est pas mis à disposition sous toute autre forme au début de l'amortissement du bien, la déclaration est souscrite dans le mois qui suit le début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien qui fait entrer celui-ci dans le champ d'application de la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis.

Lorsque le bien est donné en location ou mis à disposition dès le début de son amortissement mais que cet amortissement est tout d'abord soumis à la limite de déduction égale au montant des loyers acquis diminué des autres charges, puis ultérieurement à la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis, la déclaration est souscrite dans le mois qui suit le début de l'amortissement du bien admis en déduction du résultat imposable dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis.

108. Conformément au I de l'article 38 quindecies A de l'annexe III, lorsqu'un bien fait l'objet d'une nouvelle opération de location entrant dans le champ d'application de la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis, une nouvelle déclaration est souscrite dans le mois qui suit la conclusion du nouveau contrat ou de la nouvelle mise à disposition du bien.

Pour l'application de cette disposition, sera notamment considérée comme une nouvelle opération de location toute signature d'un avenant au contrat qui en modifie substantiellement les stipulations.

Compte tenu de la période d'application de la limite de déduction de l'amortissement égale à trois fois le montant des loyers acquis, aucune nouvelle déclaration ne sera souscrite si la nouvelle opération de location intervient après l'expiration de cette période, c'est-à-dire après une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien.

Sous-section 4 : Sanction prévue en cas de défaut de production de la déclaration

109. Conformément aux dispositions du III de l'article 1763, entraîne l'application d'une amende égale à 5 % du prix de revient du bien donné en location ou mis à disposition sous toute autre forme le défaut de production de la déclaration prévue à l'article 54 octies.

110. Cette amende n'est toutefois pas applicable dans les cas de dispense de déclaration visés ci-dessus au n° 102.

111. Le prix de revient du bien donné en location ou mis à disposition sous toute autre forme qui sert au calcul du montant de l'amende s'entend de la valeur d'origine du bien telle que définie à l'article 38 quinquies de l'annexe III. Pour plus de précisions, il convient de se référer à l'instruction administrative 4 A-13-05 du 30 décembre 2005, n^{os} 54 et s.

CHAPITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR

112. Les dispositions du II de l'article 39 C, de l'article 54 octies et du III de l'article 1763 s'appliquent aux contrats de location conclus ou aux mises à disposition sous toute autre forme intervenues à compter du 1^{er} janvier 2007.

113. Toutefois, pour les contrats conclus ou mises à disposition intervenues entre le 1^{er} janvier 2007 et la date de publication de la présente instruction administrative, la déclaration prévue à l'article 54 octies pourra être déposée au plus tard dans le mois qui suit cette publication.

BOI supprimé : 4 D-3-99 n^{os} 5 à 32.

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe 1**Article 77 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006**

I. - L'article 39 C du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Les dispositions actuelles constituent un I qui est ainsi modifié :

a) Les deuxième et troisième alinéas sont supprimés ;

b) Dans le dernier alinéa, la référence : « au quatrième alinéa » est remplacée par la référence : « à l'alinéa précédent » ;

2° Il est ajouté un II ainsi rédigé :

« 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 fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, 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 fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, 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. »

II. - L'article 39 CA du même code est abrogé.

III. - Dans la première phrase du troisième alinéa de l'article 39 quinquies I du même code, la référence : « quatrième alinéa » est remplacée par la référence : « deuxième alinéa du I ».

IV. - Après l'article 54 septies du même code, il est inséré un article 54 octies ainsi rédigé :

« Art. 54 octies. - Les contribuables mentionnés au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C sont tenus de fournir, dans le mois qui suit le début de l'amortissement admis en déduction du résultat imposable, une déclaration conforme à un modèle fourni par l'administration faisant apparaître notamment certains éléments du contrat et leur résultat prévisionnel durant l'application du contrat. Un décret précise le contenu et les conditions de dépôt de cette déclaration. »

V. - Dans le 1 du I bis de l'article 199 undecies B du même code, la référence : « deuxième alinéa » est remplacée par la référence : « II ».

VI. - L'article 1763 du même code est complété par un III ainsi rédigé :

« III. - Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % du prix de revient du bien donné en location ou mis à disposition sous toute autre forme le défaut de production de la déclaration prévue à l'article 54 octies. »

VII. - Le présent article s'applique aux contrats de location conclus ou aux mises à disposition sous toute autre forme intervenues à compter du 1er janvier 2007.



Annexe 2

Décret n° 2007-1415 du 1^{er} octobre 2007 pris pour l'application de l'article 54 octies du code général des impôts relatif à la déclaration devant être fournie par les contribuables mentionnés au premier alinéa du 1 du II de l'article 39 C du même code et modifiant l'annexe III à ce code.

NOR: BCFL0757042D

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique,

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 39 C et 54 octies et l'annexe III à ce code ;

Vu la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006, notamment son article 77 ;

Vu le décret n° 82-1148 du 29 décembre 1982 portant application de l'article 97-I de la loi de finances pour 1982 (n° 81-1160 du 30 décembre 1981).

Décète :

Article 1

L'article 38 quindécies A de l'annexe III au code général des impôts est rédigé comme suit :
« I. La déclaration, dont la production est prévue à l'article 54 octies du code général des impôts, est souscrite pour chaque bien, dans le délai fixé par le même article, auprès du service chargé des grandes entreprises, suivant un modèle fixé par l'administration.

« Lorsqu'un bien fait l'objet d'une nouvelle opération de location, la déclaration est souscrite dans le mois qui suit la conclusion du nouveau contrat.

« II. La déclaration mentionnée au I comporte les renseignements suivants :

« a. l'identité de la société, de la copropriété ou du groupement qui consent la location ou la mise à disposition, ainsi que celle de ses associés, copropriétaires ou membres ;

« b. la nature du bien et tout élément permettant de l'identifier distinctement ;

« c. le prix d'acquisition ou de revient et la date d'acquisition du bien donné en location ou mis à disposition ;

« d. pour chaque exercice jusqu'au terme du contrat de location ou de mise à disposition, un tableau suivant un modèle fixé par l'administration indiquant le résultat prévisionnel de la société, de la copropriété ou du groupement. »

Article 2

L'article 1er du décret n° 82-1148 du 29 décembre 1982 portant application de l'article 97-I de la loi de finances pour 1982 (n° 81-1160 du 30 décembre 1981) est abrogé.

Article 3

La ministre de l'économie, des finances et de l'emploi et le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 1er octobre 2007.

Par le Premier ministre :

François Fillon

Le ministre du budget, des comptes publics
et de la fonction publique,

Eric Woerth

La ministre de l'économie,
des finances et de l'emploi,

Christine Lagarde

•



13350*01

FORMULAIRE OBLIGATOIRE
ART 38 QUINDECIES A DE L'ANNEXE III



Annexe 3

N° 2084-SD
(2008)

SOCIÉTÉS DE PERSONNES ET ASSIMILÉES
LOCATION DE BIENS SOUMISE
AUX DISPOSITIONS PREVUES À L'ARTICLE 39 C II 1 DU CGI

NOMBRE D'INTERCALAIRES¹

ADRESSE DU SERVICE OÙ LA DÉCLARATION DOIT ÊTRE DÉPOSÉE	DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES
	SERVICE DE GESTION 8 RUE COURTOIS 93505 PANTIN CEDEX
SERVICE DES IMPÔTS GESTIONNAIRE DU DOSSIER DE LA SOCIÉTÉ DÉCLARANTE *	

I. IDENTIFICATION DES PARTIES AU CONTRAT DE LOCATION OU DE MISE À DISPOSITION

DÉNOMINATION DE LA SOCIÉTÉ, DE LA COPROPRIÉTÉ OU DU GROUPEMENT		N° SIREN	
ADRESSE		NATURE DE L'ACTIVITE EXERCEE	

NOM DES ASSOCIÉS, COPROPRIÉTAIRES OU MEMBRES	N° SIREN	SERVICE DES IMPÔTS GESTIONNAIRE *

II. NATURE ET IDENTIFICATION DU BIEN

NATURE ²	IDENTIFICATION ³	PRIX D'ACQUISITION OU DE REVIENT	DATE D'ACQUISITION

* Indiquer le lieu de dépôt des déclarations annuelles, à défaut l'adresse des associés.

¹ Si le nombre de lignes ne suffit pas, joindre un tableau établi selon le même modèle.

² Préciser s'il s'agit d'un bien meuble ou immeuble et la nature exacte de ce bien

³ Préciser tout élément permettant d'identifier distinctement le bien : numéro d'immatriculation, lieu de situation,....

La charte du contribuable : des relations entre l'administration fiscale et le contribuable basées sur les principes de simplicité, de respect et d'équité. Disponible sur www.impots.gouv.fr et auprès de votre service des impôts

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA FONCTION PUBLIQUE

**III. DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL PREVISIONNEL DE LA SOCIETE, DE LA COPROPRIETE, DE LA COPROPRIETE OU DU GROUPEMENT JUSQU'AU
TERME DU CONTRAT**

Exercices	Loyers Acquis et autres produits ¹ Col 1	Charges financières ² Col 2	Autres charges ³ Col 3	Amortissements admis en déduction ⁴ Col 4	Amortissements différés imputés ⁴ Col 5	Résultat fiscal Prévisionnel ⁵ Col 6

IV SIGNATURE

A.....

Nom, qualité

Le

Signature

•

¹ Loyers acquis au titre de la location ou de la mise à disposition du bien, ainsi que le prix de levée d'option d'achat du bien et, le cas échéant le montant des autres produits liés à l'opération de location ou de mise à disposition.

² Charges afférentes aux emprunts contractés pour l'acquisition du bien : il s'agit principalement des intérêts.

³ Toutes les charges, autres que les charges financières, afférentes au bien donné en location ou mis à disposition : il s'agit des charges supportées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu locatif, à l'exclusion des dotations aux amortissements.

⁴ Les amortissements sont admis en déduction dans la limite de trois fois le montant des loyers acquis pendant une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location du bien ou de sa mise à disposition. Les amortissements non admis en déduction peuvent être déduits du résultat des exercices suivants conformément aux dispositions du 3 du II de l'article 39 C du code général des impôts.

⁵ Résultat prévisionnel = Col 1 - (Col 2 + Col 3 + Col 4 + Col 5)

Annexe 4

Etat de suivi des amortissements régulièrement comptabilisés dont la déduction est écartée par les dispositions des 1 ou 2 du II de l'article 39 C (1)

		Parts de la structure bailleresse détenues directement ou indirectement par des personnes soumises à l'impôt sur les sociétés		Parts de la structure bailleresse détenues directement ou indirectement par des personnes physiques Ou exploitant individuel	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 trois 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 (2)		H			

•

(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.

(2) 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 aux n^{os} 81 et 82.

Annexe 5

Etat de suivi des quote-parts de déficits dont l'imputation sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres est limitée en application des dispositions du deuxième alinéa du 1 du II de l'article 39 C

Exercice clos le		
Somme des quote-parts de déficits soumises à la limite d'imputation prévue au deuxième alinéa du 1 du II de l'article 39 C		A
Report des exercices antérieurs (ligne H, tableau N-1)		B
Sommes soumises à la limite d'imputation (A + B)		C
Somme des bénéfices imposables au taux d'impôt sur les sociétés de droit commun issus du reste des activités de l'associé, copropriétaire, membre ou groupe au sens de l'article 223 A.		D
Plafond de déduction des quote-parts de déficits	Au titre des douze premiers mois d'amortissement : (D X 25% si D > 0, 0 si D < ou = 0)	E
	A l'issue de cette période : (D si D > 0, 0 si D < ou = 0)	F
Fraction des quote-parts de déficits déduite (limitée à E ou F)		G
Fraction des quote-parts de déficits restant à déduire (C - G)		H
(à reporter ligne B, tableau de l'exercice suivant)		