



**COMMISSION EUROPÉENNE**  
DIRECTION GÉNÉRALE DE LA FISCALITÉ ET DE L'UNION DOUANIÈRE  
Analyses et politiques fiscales  
**Analyse et coordination des politiques fiscales**

Bruxelles, le 24 mai 2005  
Taxud E1 MH/

**CCCTB\WP\012\doc\fr**  
Orig. EN

**GROUPE DE TRAVAIL SUR UNE ASSIETTE  
COMMUNE CONSOLIDÉE POUR L'IMPÔT DES  
SOCIÉTÉS (GT ACCIS)**

***Présentation succincte des principales questions  
abordées au cours des travaux concernant  
l'amortissement fiscal des actifs***

**Réunion du jeudi 2 juin 2005**

Centre de Conférences Albert Borschette  
Rue Froissart 36 - 1040 Bruxelles

**DOCUMENT DE TRAVAIL**

B-1049 Bruxelles / B-1049 Brussel - Belgique. Bureau: MO59 06/075.  
Téléphone: (32-2) 299.11.11; ligne directe (32-2) 298.41.16. Fax: (32-2) 295.63.77.  
E-mail: taxud-e1@cec.eu.int

## **I. Informations générales et objet du document**

1. Cette note a pour objet de présenter succinctement les principales questions abordées au cours des réunions de travail du sous-groupe sur l'amortissement fiscal des actifs (ci-après dénommé «SG1») et restées en suspens.
2. C'est à l'issue de la première réunion du GT ACCIS du 23 novembre 2004 qu'il a été décidé de soumettre le problème de l'amortissement fiscal des actifs au premier sous-groupe. L'Allemagne a organisé les deux premières réunions du SG1 à Berlin les 27 et 28 janvier 2005 et les 6 et 7 avril 2005. L'Autriche, la Belgique, Chypre, la République tchèque, la Finlande, la France, l'Allemagne, l'Italie, la Lettonie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, la Pologne, la Slovénie, l'Espagne, la Suède et les services de la Commission ont participé aux deux réunions présidées par l'Allemagne; le Danemark n'a participé qu'à la seconde. Le SG1 s'est intéressé à l'amortissement fiscal des actifs corporels et incorporels. Les services de la Commission ont établi deux documents de séance pour chaque réunion. Deux de ces documents synthétisent les observations écrites transmises par les États membres au sujet des documents de travail «Actifs et amortissement fiscal» (CCCTB/WP/004) et «Immobilisations incorporelles et amortissement fiscal» (CCCTB/WP/005). Quant aux deux autres, ils exposent les principales questions soulevées par les observations des États membres qui doivent faire l'objet d'un examen. Ces divers documents ont été diffusés auprès de l'ensemble des membres du GT ACCIS.
3. En séance plénière, le président du SG1 a informé le GT ACCIS de l'état d'avancement des travaux au 10 mars 2005 et le groupe a passé en revue certains points abordés à l'occasion de la première réunion du SG1 consacrée à l'amortissement fiscal des actifs.
4. En ce qui concerne les résultats des deux réunions du sous-groupe, le président du SG1 a établi un rapport présentant une vue d'ensemble des points examinés et des opinions exprimées par ses membres.
5. Le SG1 ayant traité l'ensemble des principales questions relatives à l'amortissement fiscal des actifs corporels et incorporels, il incombe maintenant à la plénière d'aborder certaines d'entre elles, en particulier celles qui font l'objet d'avis divergents de la part des États membres et pour lesquelles un consensus semble assez difficile à atteindre. Les membres sont également invités à se prononcer sur l'organisation et l'orientation des travaux du SG1, ainsi qu'à identifier les thèmes qui nécessitent une réflexion supplémentaire. Il importe particulièrement de décider si les conclusions provisoires concernant les actifs et leur amortissement fiscal constituent une base suffisante pour une éventuelle proposition de la Commission ou si un travail plus approfondi est nécessaire de la part du SG1 ou du Groupe.
6. Les services de la Commission ont établi la présente note afin d'attirer l'attention sur les principaux points qui demandent un examen complémentaire avant l'élaboration de toute proposition. On peut envisager de confier cette tâche au sous-groupe dans l'immédiat ou attendre que des progrès supplémentaires aient été accomplis dans d'autres domaines. Cependant, si les États membres estiment que

les résultats obtenus à ce jour par le sous-groupe sont suffisants, les services de la Commission peuvent se charger de la suite des travaux en tenant compte, par exemple, des éventuelles contributions supplémentaires du groupe de travail principal.

Les services de la Commission espèrent vivement que les points suivants seront abordés et invitent l'ensemble des membres du groupe à s'exprimer.

## **II. Principales questions à examiner**

### *Définition de la notion d'actif amortissable*

7. Une définition commune de la notion d'actif amortissable sera bien évidemment indispensable et plusieurs approches en la matière ont été examinées. Pour certains États membres, le «bilan fiscal» semble constituer un élément essentiel et la question de l'amortissement fiscal revient à s'interroger sur l'opportunité et la façon d'enregistrer les actifs dans ce bilan. Il s'agit d'un document séparé établi indépendamment et en complément des comptes ordinaires d'une entreprise. Cependant, il n'existe pas dans tous les États membres. Dans certains d'entre eux, en effet, seul un compte de résultats est présenté dans la déclaration fiscale annuelle, parfois accompagné d'un rapprochement avec les états financiers de l'entreprise (et son bilan financier), mais sans «bilan fiscal» à proprement parler. En d'autres termes, si certains États membres attachent une grande importance au bilan «fiscal» de l'entreprise au moment de déterminer la base d'imposition, d'autres s'intéressent plus à la structure de son compte de résultats. Les services de la Commission pensent qu'au stade actuel, les discussions devraient davantage porter sur une éventuelle définition des actifs qui doivent être comptabilisés en immobilisations plutôt qu'en charges, et dès lors faire l'objet d'un amortissement fiscal sur une période déterminée plutôt qu'entraîner une réduction immédiate de la base d'imposition.
8. Il est toutefois essentiel de tenir compte du concept de bilan fiscal, parce que ce dernier aura une incidence majeure sur l'examen d'un certain nombre d'éléments structurels. Il conviendra de déterminer la nature des documents à inclure dans la déclaration fiscale d'une entreprise, ainsi que la façon dont ils doivent être définis, ce qui revient à déterminer dans quelle mesure le bilan doit être intégré dans la base d'imposition commune. Cette question doit cependant être traitée séparément des travaux relatifs à l'amortissement fiscal, étant donné qu'elle en dépasse le cadre. La nécessité d'exiger un bilan fiscal pour l'ACCIS n'ayant pas encore été étudiée et les États membres n'étant pas tous concernés par cette pratique, les services de la Commission proposent d'aborder cette question procédurale séparément et, au stade actuel, de concentrer les efforts sur la base d'imposition elle-même.
9. Le SG1 s'est intéressé à la façon dont la définition potentielle pourrait être structurée. Les services de la Commission ont proposé qu'elle ait pour principal objectif d'identifier les actifs qui ne peuvent pas être amortis immédiatement et qui doivent dès lors être comptabilisés en immobilisations. Cependant, la question de savoir si ces actifs peuvent faire l'objet d'un amortissement fiscal dépendrait

d'autres facteurs également, par exemple du respect de conditions supplémentaires liées à un test de la finalité économique ou de critères visant à déterminer s'ils peuvent tout simplement être amortis ou non (par exemple, pour les actifs à durée d'utilité indéterminée tels que les propriétés foncières).

10. En ce qui concerne le critère de la finalité économique, la plupart des membres du SG1 ont convenu que pour être amortissable, un actif doit être lié à l'activité de l'entreprise. Le traitement réservé, au niveau des «actionnaires», aux dépenses relatives à des actifs potentiellement non admis s'est révélé important pour certains membres. À titre d'exemple, si une entreprise achète une voiture qui est utilisée par son directeur à des fins privées mais que le prix d'acquisition de la voiture est progressivement ajouté au salaire de ce dernier, l'entreprise devrait être autorisée à amortir la voiture, parce qu'elle représente en réalité une partie de la rémunération de son directeur. Aucune solution n'a toutefois été trouvée pour les actifs qui sont utilisés aussi bien à des fins professionnelles qu'à des fins privées.

#### Propriété économique

11. Le SG1 a reconnu la nécessité d'une définition commune de la propriété économique, étant donné que de l'avis général, dans certains cas (par exemple, pour certaines formes de location-financement), il revient au propriétaire économique et non au propriétaire juridique d'amortir l'actif en cause. Les travaux du SG1 n'ont toutefois pas porté sur la définition potentielle elle-même. Les membres du Groupe sont invités à décider si le sous-groupe doit étudier la question de plus près, et éventuellement présenter des propositions concrètes en la matière, ou si l'on peut considérer que le fait d'avoir identifié la nécessité d'une définition est suffisant et qu'il appartient aux services de la Commission de l'élaborer.

#### Harmonisation des durées d'utilité

12. Bien que les systèmes d'«amortissement par catégories d'actifs» et d'«amortissement individuel» soient parfois présentés comme étant complètement opposés, la durée d'utilité estimée des actifs est harmonisée à des degrés divers dans la très grande majorité des systèmes d'amortissement fiscal, et ceci indépendamment du système d'amortissement appliqué. Les actifs sont le plus souvent répartis en plusieurs groupes et une durée d'utilité fixe harmonisée correspondant à la durée d'amortissement de ces actifs est attribuée à chacun de ces groupes.
13. Si plusieurs groupes sont prévus, des critères de démarcation sont nécessaires. Il est généralement admis que les actifs mobiliers doivent être différenciés des actifs immobiliers, une telle différenciation étant relativement simple à opérer. En ce qui concerne la création de catégories supplémentaires pour les installations techniques et machines, les avis sont cependant divergents. De toute évidence, plus il y a de groupes distincts, plus le degré d'exactitude potentielle du calcul initial de la durée d'utilité «estimée» ou «attendue» semblera important. À un extrême, tous les actifs pourraient être considérés comme ayant la même durée d'utilité - et seraient donc regroupés dans une seule et même catégorie, tandis qu'à l'autre extrême, chaque

actif individuel aurait une durée d'utilité «estimée» propre. La question de savoir si les difficultés supplémentaires et les différends potentiels entre autorités fiscales et contribuables qu'engendrerait une approche individuelle aussi extrême se traduiraient par de «meilleurs» résultats reste ouverte. Il importe de trouver un bon équilibre entre la nécessité de refléter aussi fidèlement que possible la réalité économique dans la base d'imposition et celle de mettre en place un système qui puisse fonctionner de façon à la fois efficace et efficiente dans l'ensemble de l'UE.

14. A cet égard, les services de la Commission ont déjà, à plusieurs reprises, attiré l'attention sur les éléments suivants:

i) En l'absence d'attribution d'une durée d'utilité unique à chaque actif individuel, la complexité de la répartition des actifs entre les différents groupes de durée d'utilité définie, de même que la fidélité avec laquelle l'amortissement qui en découle reflète la réalité économique sont indépendants du choix entre un système d'amortissement par catégories et un système d'amortissement individuel. En effet, les résultats dépendent de l'exactitude des estimations et du nombre de groupes (catégories) d'amortissement créés. Une certaine confusion vient peut-être du fait que dans la pratique, les systèmes d'amortissement par catégories ont tendance à comporter moins de groupes d'amortissement (catégories) que les systèmes d'amortissement individuel. Il ne faut cependant pas en déduire que c'est ce qui distingue essentiellement les deux types d'amortissement. A titre d'exemple, un système d'amortissement par catégories peut très bien compter cinq catégories différentes (fondées sur des durées d'utilité estimées) et un système d'amortissement individuel, seulement quatre durées d'utilité estimées distinctes, c'est-à-dire quatre groupes d'actifs à durée différente, alors que chaque actif est amorti individuellement.

ii) Le fait qu'une catégorisation détaillée des actifs fonctionne sans problèmes et à la satisfaction tant de l'administration fiscale que des contribuables dans un système d'imposition national ne signifie pas que ce sera également le cas dans le cadre de l'ACCIS. Étant donné que jusqu'à 25 administrations fiscales différentes auront à gérer l'ACCIS, si les États membres souhaitent disposer de nombreux groupes d'amortissement distincts, il faudra veiller à ce que chaque actif soit classé dans le même groupe dans tous les États participants. La plupart des membres du SG1 se sont déclarés favorables à l'idée de «refléter fidèlement la réalité économique» d'un point de vue fiscal et estiment que cela nécessite un système d'amortissement individuel. La question de savoir comment un système relativement complexe pourrait être appliqué uniformément sur différents territoires fiscaux (jusqu'à 25) n'a pas été abordée dans le détail. En particulier, il convient encore de déterminer si les États membres doivent appliquer un système de «reconnaissance mutuelle» ou tenter de convenir d'une seule répartition commune.

15. Compte tenu des éléments qui précèdent, mais aussi du fait que, depuis de nombreuses années, plusieurs États membres pratiquent systématiquement l'amortissement des installations techniques et machines en utilisant très peu de groupes (catégories) différent(e)s, voire un(e) seul(e), et semblent satisfaits de cette méthode, les services de la Commission continuent de préférer une solution comportant le moins de groupes possible pour l'amortissement de ce type d'actifs.

Dans la pratique, cela signifie que l'amortissement par catégories est préférable à l'amortissement individuel. Il convient de préciser également que l'ACCIS est censée entraîner une simplification générale de l'environnement fiscal au sein de l'UE. En conséquence, s'il faut choisir entre un système efficace et un système non seulement efficace mais également simple, la préférence doit évidemment être accordée à ce dernier.

16. Si le groupe estime qu'une plus grande différenciation des installations techniques et machines en fonction de leur durée d'utilité estimée est nécessaire aux fins de l'amortissement fiscal, les services de la Commission pensent qu'il revient au GT ACCIS ou au SG1 d'effectuer un examen plus approfondi de la question. Il faudra notamment déterminer le nombre de groupes à créer, le mode de répartition des actifs dans chacun d'eux, les durées d'utilité harmonisées à fixer pour chaque groupe et, surtout, les mécanismes à introduire pour veiller efficacement à ce que le mode de répartition des actifs dans ces groupes soit commun et appliqué uniformément dans tous les États membres participants.
17. L'argument selon lequel l'amortissement des installations techniques et machines dans un seul groupe (catégorie) favorise les entreprises qui disposent d'actifs importants est particulièrement essentiel et doit être pris en compte. Une solution consisterait à créer une (ou plusieurs) catégorie(s) pour les actifs dont le coût d'acquisition dépasse un certain montant ou dont la durée d'utilité estimée est exceptionnellement longue.

#### *Amortissement individuel contre amortissement fiscal par catégories*

18. Bien qu'ils soient conscients que la majorité des participants préfèrent l'amortissement «individuel» à l'amortissement «par catégories», les services de la Commission souhaiteraient vivement que certains des inconvénients potentiels mentionnés au cours des réunions soient décrits avec davantage de précision et dûment pris en considération. L'approche individuelle est présentée par de nombreux membres du SG1 comme étant plus exacte, et dès lors plus objective, parce qu'elle se fonde sur la «durée d'utilité spécifique» de chaque actif. Cependant, comme expliqué ci-dessus, ces durées d'utilité «individuelles» ne sont que des estimations. La comparaison entre les deux méthodes doit tenir compte du fait que l'une se fonde sur une seule estimation (voire quelques unes), alors que l'autre en nécessite de plus nombreuses et de plus précises.
19. Les services de la Commission pensent qu'il serait fallacieux de décrire les différences entre les deux méthodes comme résidant dans le fait que l'une d'elle présente une exactitude objective tandis que l'autre repose sur des estimations approximatives. Selon eux, tous les avantages et inconvénients des deux méthodes doivent être évalués dans le contexte de l'ACCIS, qui offrira un environnement fiscal très différent de celui des systèmes fiscaux nationaux. L'approche individuelle ne consiste pas simplement à utiliser des systèmes comptables informatisés pour effectuer un grand nombre de calculs d'amortissement: elle semble impliquer que pour chaque actif acquis par une entreprise, des différends sont susceptibles de surgir entre le contribuable et l'autorité fiscale quant à la durée

d'utilité estimée propre à cet actif particulier de l'entreprise concernée, de même qu'en ce qui concerne le mois de l'année à partir duquel l'actif peut être amorti ou ne peut plus l'être. Le coût de ces décisions individuelles et de leur vérification doit être comparé avec les pertes de recettes fiscales potentielles qu'entraînerait l'adoption d'une approche plus globale consistant à regrouper simplement les actifs par catégories et à les amortir à un taux «moyen» accepté de tous. Plus la méthode individuelle utilise de «groupes» en vue de simplifier le processus – par exemple, en établissant des listes d'actifs à durée d'utilité de cinq ans, de huit ans, etc. – plus le degré d'exactitude qu'elle offre est comparable à celui de la méthode d'amortissement par catégories.

#### Amortissement linéaire et amortissement dégressif

20. Certains États membres du SG1 s'inquiètent de ce que la méthode d'amortissement dégressif ne permette pas d'amortir entièrement les actifs avant la fin de leur durée d'utilité estimée. Les services de la Commission souhaitent insister sur le fait qu'en réalité, dans le cadre de l'amortissement dégressif, la majeure partie de l'actif est amortie sur une période comparativement courte (à un taux de 25 %, par exemple, l'actif est amorti à 76 % en 4 ans et à 90 % en 8 ans). Mais surtout, si un actif est toujours détenu par une entreprise et encore utilisé au terme de sa durée d'utilité estimée fixée à des fins fiscales (dans ce cas, il conserve une certaine valeur pour l'entreprise), il semble raisonnable qu'il ne puisse pas être totalement amorti. Si l'actif en cause n'est plus utilisé et est mis au rebut, il est encore possible, le cas échéant, d'en autoriser l'amortissement final au cours de l'année de sa «cession».
21. Les membres qui insistent sur la nécessité de refléter fidèlement la «réalité économique» d'un point de vue fiscal estiment que le fait de continuer à utiliser un actif longtemps après l'expiration de sa durée d'utilité estimée initialement est susceptible de poser des problèmes et, logiquement, de pousser à la révision des tableaux de durées d'utilité estimées. La pratique montre qu'il est relativement fréquent que des actifs soient encore utilisés après l'expiration de leur période d'amortissement. Dans ce contexte, il convient dès lors de préciser que la détermination des durées d'utilité estimées des actifs ne reflète pas toujours la seule réalité économique, étant donné qu'elle découle souvent de négociations entre divers groupes d'intérêt.

#### Cession d'actifs

22. Les solutions fiscales envisageables pour les plus-values et les moins-values seront examinées séparément. Les services de la Commission souhaiteraient cependant insister sur le fait que les contribuables peuvent être invités à calculer les plus-values ou les moins-values soit comme la différence entre le prix de vente de l'actif et sa valeur fiscale résiduelle, soit comme la différence entre le prix de vente et le coût historique de l'actif, et ce que l'amortissement soit effectué selon la méthode individuelle ou par catégories.
23. A titre d'exemple, dans le cas de la cession d'un actif faisant l'objet d'un amortissement par catégories, si la date d'acquisition de cet actif est connue (en

général, les règles comptables exigent la conservation de ce genre d'informations), de même que son taux d'amortissement (prévu), il est facile d'en calculer la valeur fiscale nette. La différence entre les méthodes individuelle et par catégories réside dans le fait que pour la première, la valeur fiscale nette est calculée chaque année, pour chaque actif, sur la base de la durée d'utilité estimée convenue initialement pour chacun d'eux. Dans le cas de la méthode d'amortissement par catégories, les calculs individuels n'étant nécessaires que pour les actifs qui sont ensuite cédés, ils ne sont effectués qu'une seule fois. Certains systèmes ne prévoient pas le calcul de la plus-value ou de la moins-value parce qu'ils exigent des contribuables la déduction du prix de vente de l'actif au moment de sa cession. Cela ne signifie pas qu'il est impossible de calculer la valeur fiscale résiduelle d'un actif individuel lorsque la méthode d'amortissement par catégories est appliquée. Il convient d'ajouter que lorsque les règles d'amortissement prévoient des options (possibilité d'opter ou non pour l'amortissement ou de changer de méthode d'amortissement, comme en Suède), ces calculs sont potentiellement plus complexes. Cette complexité accrue n'est toutefois pas imputable au système d'amortissement par catégories, mais bien à l'existence d'options.

#### Les options dans l'ACCIS

24. Les avis concernant l'inclusion de certaines options dans l'ACCIS (l'amortissement fiscal doit-il être facultatif ou obligatoire, par exemple?) sont très divergents d'un État membre à l'autre. Ceux qui prônent des solutions obligatoires associent cette préférence à la nécessité de garantir l'objectivité de la base d'imposition. Les services de la Commission ont pourtant déjà fait part de leurs doutes quant à la pertinence de ce raisonnement. La faculté d'opter pour un autre traitement n'est pas nécessairement incompatible avec l'objectivité de la base d'imposition. Comme mentionné dans des documents de travail antérieurs de la Commission, la limitation du nombre d'options ne doit pas être présentée comme un des objectifs de l'ACCIS, pour autant que tous les États membres acceptent les options autorisant d'autres traitements.
25. Dans ce contexte, il importe de préciser qu'un des États membres représentés au sein du SG1 a souligné que le fait de ne pas opter pour l'amortissement avait pour effet d'accroître la base d'imposition et qu'il lui semblait donc souhaitable de permettre aux entreprises de choisir une telle solution. Bien que cet élément doive être examiné dans le cadre plus large des autres options envisageables et qu'il soit lié à la question de la déduction fiscale des pertes, il mérite d'être mentionné en vue d'équilibrer le débat.



## RÉSUMÉ ET CONCLUSIONS PROVISOIRES

Bien que les diverses questions soulevées soient complexes et interdépendantes, les services de la Commission souhaitent présenter les conclusions provisoires suivantes:

- Certains points bien précis mériteraient d'être approfondis par le sous-groupe. C'est notamment le cas pour la définition de la propriété économique.
- Le concept de «bilan fiscal» doit être étudié plus en détail, mais étant donné qu'il ne concerne pas que les actifs, il doit faire l'objet d'un examen séparé.
- Il existe des similitudes entre l'amortissement «par catégories» et l'amortissement «individuel». En particulier, les «catégories» sont très semblables aux «groupes» définis pour les actifs à durée d'utilité déterminée dans lesquels les actifs individuels sont répartis. Il n'est pas établi que l'approche individuelle, en tant que telle, reflète plus fidèlement la «réalité économique».
- Quelle que soit l'approche finalement proposée pour l'ACCIS (individuelle ou par catégories), il faudra convenir du nombre de «catégories» ou de «groupes» à créer. À titre d'exemple, faut-il prévoir une seule durée de vie pour tous les actifs (une catégorie/un groupe) ou cinq durées d'utilité possibles (cinq catégories/groupes, à savoir: 3 ans, 5 ans, 7 ans, 10 ans et 15 ans)? Le sous-groupe pourrait utilement examiner la question du nombre de catégories/groupes à prévoir pour l'ACCIS en tenant compte des pratiques actuelles.
- Les préoccupations liées au mode de calcul des plus-values et des moins-values dans le cadre du système d'amortissement par catégories semblent être un élément déterminant lorsqu'il s'agit de comparer ce système avec celui de l'amortissement individuel. Cependant, le regroupement des actifs dans différentes catégories d'amortissement ne constituant pas un obstacle à l'imposition des plus-values, il se peut qu'une importance excessive ait été accordée à cette question. Un document de travail distinct a été établi en vue de l'examen du problème des plus-values et des moins-values.
- Les préoccupations liées au fait que le système d'amortissement dégressif n'empêche pas l'utilisation et l'amortissement des actifs après l'expiration de leur durée d'utilité estimée ne doivent pas motiver le rejet de ce système. En effet, on peut aussi considérer qu'un actif encore utilisé conserve une certaine valeur et qu'en conséquence, le système d'amortissement dégressif constitue en réalité la méthode la plus appropriée.
- L'ACCIS ne vise pas, en soi, à supprimer les options existantes. Pour autant que les États membres offrent les mêmes options, il n'y a aucune raison de vouloir toutes les supprimer.