



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

Bruxelles, le 28 octobre 2004  
Taxud E1 MH/

**CCCTB/WP04**  
Orig. EN

**GROUPE DE TRAVAIL CONSOLIDÉ COMMUN  
DE BASE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS (GT  
CCCTB)**

***Actifs et amortissement fiscal***

**Réunion du mardi 23 novembre 2004**

Centre de Conférences Albert Borschette  
Rue Froissart 36 - 1040 Bruxelles

**DOCUMENT DE TRAVAIL**

B-1049 Bruxelles/B-1049 Bruxelles - Belgique. Bureau : MO59 06/075.  
Téléphone : (322) 299.11.11 ; ligne directe (322) 29 8 4 1. 16. Fax : (322) 295.63.77.  
Courrier électronique : taxud-e1@cec.eu.int

# Actifs et amortissement fiscal

## I. Objet du présent document

1. Le traitement des actifs et de leur amortissement est l'un des principaux éléments structurels des assiettes fiscales nationales et de toute future assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés (ACCIS). L'ACCIS étant censée remplacer jusqu'à 25 assiettes fiscales nationales (au moins pour les sociétés qui l'appliqueront), elle devra être adoptée par un nombre équivalent d'États membres. À l'heure actuelle, les actifs et leur amortissement sont régis par des règles propres à chaque État membre, de manière générale s'agissant de la comptabilité fiscale et à des degrés variables s'agissant des états financiers comptables. Toutefois, les objectifs généraux des règles fiscales et des normes comptables se recoupent souvent dans une large mesure et, à partir de 2005, des normes comptables uniformes s'appliqueront dans toute l'Union européenne aux comptes consolidés de certaines sociétés cotées (il s'agit des normes comptables internationales IAS et des normes internationales d'information financière IFRS, telles qu'adoptées par l'UE).
  
2. Le présent document a pour objectif de recenser les principales questions relatives à l'amortissement fiscal des actifs et de proposer certaines solutions envisageables. Étant le premier à aborder des aspects structurels, il tient également lieu de «mise à l'épreuve» des méthodes de travail décrites dans le programme de travail. La réflexion part généralement du traitement comptable autorisé dans l'IAS applicable. L'utilisation de définitions énoncées dans des normes comptables internationales, comme l'IAS 16, n'implique pas que le traitement fiscal doit nécessairement être identique au traitement comptable. En se basant sur ces définitions, le document vise à utiliser des termes déjà familiers aux États membres. La question de savoir si le traitement fiscal peut être fondé sur le traitement comptable prévu dans les IAS devra être tranchée au cas par cas, au terme d'une analyse spécifique. Outre cette analyse des IAS, le document fait référence à certaines des approches retenues par les États membres dans leur législation fiscale nationale. Les cas évoqués illustrent une façon possible de clarifier ou d'adapter les règles comptables générales pour tenir compte de considérations et d'objectifs propres à la sphère fiscale. Par ailleurs, le simple nombre des traitements appliqués dans l'UE illustre l'ampleur de la tâche que représente l'instauration de l'ACCIS et fournit une indication des possibilités de simplification qu'offrirait l'ACCIS si un terrain d'entente pouvait être trouvé. Des tableaux expliquant plus en détail les systèmes et pratiques d'amortissement actuellement en vigueur dans les États membres sont joints en annexe.
  
3. Les principales questions que soulève le traitement comptable et fiscal des actifs sont les suivantes: définition, moment de la comptabilisation, évaluation et détermination de la valeur comptable, montants des amortissements à constater. Les éléments comptabilisés à l'actif ne peuvent être passés immédiatement en charges; ils ne sont amortis que lorsque certaines conditions sont réunies (par exemple, sur le plan fiscal, une fois l'effectivité commerciale établie). L'amortissement est une

technique qui répartit le coût d'un actif sur les périodes au cours desquelles celui-ci est censé être utilisé par l'entreprise (durée d'utilité). Les actifs sont généralement classés en deux groupes - actifs corporels et incorporels - eux-mêmes souvent subdivisés en sous-groupes. Le présent document traite plus particulièrement du sous-groupe des «immobilisations corporelles». Il aborde une à une les grandes questions les concernant, avant de proposer certaines solutions possibles pour examen.

## **II. Actifs, actifs éligibles**

4. Les ressources qui sont détenues et contrôlées par une entreprise, soit pour être utilisées dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être louées à des tiers, soit encore à des fins administratives et dont on s'attend à ce qu'elles soient utilisées sur plus d'un exercice sont comptabilisées à l'actif du bilan<sup>1</sup>. Une distinction est établie entre actifs corporels, incorporels et financiers. Comme on l'indique ci-dessus, le présent document traite en particulier des actifs corporels (ci-après «actifs»), et plus précisément des immobilisations corporelles. Les actifs incorporels et financiers seront examinés séparément par la suite.
5. Sur le plan comptable, un élément d'immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entreprise et que le coût de cet actif pour l'entreprise peut être évalué de façon fiable<sup>2</sup>. Sur le plan fiscal, cette définition est en principe acceptée, mais certains de ses éléments font l'objet d'un développement. Les actifs soumis à une usure normale, ayant une durée d'utilité limitée et servant à la réalisation des bénéfices sont fiscalement amortissables dans la plupart des États membres. Un lien direct entre l'actif et la réalisation des bénéfices (le critère de l'«effectivité économique») est expressément requis et souligné dans la plupart des États membres. Une durée d'utilité minimum est également fixée dans certains États membres (exemple: de 1 à 3 ans).
6. Les actifs qui ne sont pas soumis à l'usure, autrement dit ceux dont la valeur ne change (diminue) généralement pas au fil du temps, ne sont en principe pas fiscalement amortissables. Les terrains sont souvent expressément exclus de l'amortissement fiscal. Une dépréciation ne peut être constatée sur un terrain que si sa juste valeur sur le marché tombe de façon permanente sous son coût d'acquisition.
7. Les actifs de faible valeur ou dont la durée d'utilité est très courte peuvent être passés en charges (amortissement intégral du coût) dès l'année de leur acquisition dans la plupart des États membres, tant sur le plan comptable que sur le plan fiscal. Alors qu'en comptabilité, ces notions de «faible valeur» ou de «durée d'utilité très courte» s'apprécient souvent à la lumière du principe de l'importance relative, la législation fiscale fournit des indications plus détaillées sur le sens qu'il convient de leur donner. S'agissant de la «faible valeur», des orientations peuvent être trouvées

---

<sup>1</sup>IAS 16 paragraphe 6., IAS 38 paragraphe 7.

<sup>2</sup>IAS 16 paragraphe 7.

dans la pratique comptable et fiscale courante, mais, dans le domaine fiscal, elles sont le plus souvent fournies par une législation spécifique. D'une façon générale, la définition légale répond à des exigences de légalité et de transparence, tandis que la référence à la pratique courante est plus flexible et reflète souvent l'importance relative du cas examiné. À l'heure actuelle, on entend par «faible valeur» un montant allant de 200 à 1 300 euros selon l'État membre, le second chiffre étant plutôt exceptionnel (République tchèque). Les actifs ayant une durée d'utilité très courte peuvent, dans certains États membres (Danemark, Finlande, Luxembourg, Suède), être passés en charges indépendamment du coût d'acquisition. Dans les États membres en question, la «durée d'utilité très courte» est fixée à 1, 2 ou 3 ans. Parfois, la valeur totale des actifs ainsi passée en charges ne peut pas dépasser un certain plafond par exercice fiscal (Finlande).

## **II I. Évaluation et montant amortissable**

8. En comptabilité, un actif est initialement évalué à son coût. Le coût d'une immobilisation corporelle est constitué de son prix d'achat et de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre l'actif en état de marche en vue de l'utilisation prévue. Par «coût» on entend le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction<sup>3</sup>. Le traitement fiscal découle de ce principe, mais il interdit parfois l'inclusion, dans le coût d'acquisition, de certains types de frais directement attribuables. Sur le plan fiscal, une distinction est généralement opérée entre coût historique, coût de production et coût d'acquisition (ci-après «coût d'acquisition»), selon que l'actif est acheté à un tiers, produit par l'entreprise elle-même ou acquis contre un paiement non monétaire ou en échange d'autres avantages. Les modalités et procédures acceptables en cas d'acquisition d'actifs contre paiement non monétaire, ainsi que la détermination d'une juste valeur, font fréquemment l'objet de règles détaillées en fiscalité. Le coût d'acquisition acceptable par les autorités fiscales est limité pour certains actifs (comme les voitures), généralement dans le cadre d'une politique propre à l'État membre (exemple: Belgique).
9. Après sa comptabilisation initiale, un actif doit être comptabilisé à son coût diminué du cumul des amortissements. La différence entre le coût d'acquisition et les amortissements correspond à *la valeur résiduelle* d'un actif. La valeur comptable d'un actif doit également être diminuée des pertes de valeurs cumulées, ou augmentée régulièrement en cas d'augmentation de sa juste valeur<sup>4</sup>. Il est exceptionnel que ces variations de la valeur résiduelle d'un actif amortissable soient prises en considération sur le plan fiscal et aucune incidence sur l'assiette de l'impôt ne leur est habituellement reconnue. D'autre part, certains États membres exigent des contribuables qu'ils réévaluent régulièrement leurs actifs à des fins fiscales également (exemple: Grèce, Hongrie)<sup>5</sup>. Pour l'heure, il est proposé d'examiner

---

<sup>3</sup>IAS 16 paragraphes 6. et 15.

<sup>4</sup>IAS 16 paragraphes 28, et 29.

<sup>5</sup>Les plus-values non réalisées sont passibles d'un impôt spécial en Grèce.

ultérieurement la problématique de la réévaluation et de la dépréciation des actifs, sous l'intitulé éventuel de «plus-values».

10. Dans l'optique comptable, les dépenses ultérieures relatives à un actif déjà comptabilisé (et ayant déjà fait l'objet d'un amortissement) doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'actif considéré lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs, au-delà du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant, iront à l'entreprise. Toutes les autres dépenses ultérieures doivent être comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues. Les dépenses ultérieures relatives à un actif sont comptabilisées en cas de modification permettant d'allonger sa durée d'utilité ou d'augmenter sa capacité, d'amélioration de pièces machines permettant d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité de la production, ou d'adoption de nouveaux processus de production permettant une réduction substantielle des coûts opérationnels antérieurement établis. Les dépenses de réparation ou l'entretien d'un actif visant à restaurer ou à maintenir les avantages économiques futurs qu'une entreprise peut attendre du niveau de performance défini à l'origine de l'actif sont comptabilisées en charges au moment où elles sont encourues<sup>6</sup>. La question de savoir si une dépense ultérieure crée un actif nouveau est importante pour le choix de sa comptabilisation (à l'actif ou en charges). Dans l'affirmative, elle doit être inscrite à l'actif et amortie (séparément ou ajoutée à la valeur résiduelle de l'actif original). Dans la négative, elle peut être intégralement passée en charges de l'exercice au cours duquel elle est encourue. Les systèmes fiscaux nationaux appliquent généralement des règles analogues, quoique plus strictes dans certains cas, quand il s'agit de distinguer les dépenses d'investissement, qui portent sur des actifs fiscalement amortissables sur plusieurs exercices, des charges d'exploitation, qui sont immédiatement et intégralement déductibles. Comme on l'a déjà indiqué, certains États membres exigent de leurs entreprises qu'elles intègrent les dépenses ultérieures à la valeur résiduelle de l'actif, tandis que d'autres exigent que ces dépenses soient comptabilisées comme un nouvel actif distinct, qui sera amorti séparément. Les dépenses ultérieures doivent être évaluées selon la même méthode que l'actif acquis initialement.

#### **IV. Objectif de l'amortissement**

11. Les coûts d'un actif acquis ou produit et utilisé par une entreprise aux fins de son activité sont passés en charges, via l'amortissement, sur la période au cours de laquelle cet actif est censé rapporter un revenu à l'entreprise. Les dépenses relatives à l'actif sont ainsi systématiquement réparties sur sa durée d'utilité.
12. Le montant amortissable d'un actif doit être réparti de façon systématique sur la durée d'utilité de celui-ci. La dotation aux amortissements de chaque exercice doit être comptabilisée en charges, à moins qu'elle ne soit incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif<sup>7</sup>. Ce principe comptable est également appliqué en matière d'amortissement fiscal. Les systèmes fiscaux tendent à encadrer strictement les méthodes et les montants d'amortissement (ceux-ci sont soit fixés soit

---

<sup>6</sup>IAS 16, paragraphes 23 et suivants.

<sup>7</sup>IAS 16 paragraphe 41.

plafonnés) et à laisser au contribuable moins de marge d'appréciation et d'interprétation de la règle générale.

13. Les systèmes fiscaux prévoient parfois des régimes d'amortissement spéciaux, qui ne sont pas nécessairement conformes à la logique principale de l'amortissement. Le coût d'acquisition des actifs est alors réparti sur une période réglementaire inférieure (parfois supérieure) à leur durée d'utilité. Les règles fiscales peuvent prévoir un amortissement plus rapide, dans l'optique de promouvoir et de soutenir un secteur d'activité économique particulier du pays ou une région particulière de celui-ci. Ces mesures ont un caractère d'incitation. Les membres du groupe pourraient donc souhaiter différer leur examen jusqu'au moment d'aborder les régimes spéciaux d'incitations fiscales<sup>8</sup>.

## **V. Le droit d'amortir**

14. Sur la question de savoir qui peut bénéficier de l'amortissement, deux grandes approches coexistent (avec plusieurs variantes). Selon la première, seul le propriétaire juridique d'un actif peut amortir celui-ci. La seconde approche attribue ce droit à la personne qui supporte le risque d'usure de l'actif, indépendamment de son droit juridique sur l'actif amorti (notion de «propriétaire économique»).
15. En comptabilité, *le détenteur* d'un actif est généralement censé comptabiliser cet actif à son bilan. En conséquence, le preneur à bail d'un actif doit comptabiliser le contrat de location-financement à l'actif et au passif de son bilan pour des montants égaux, au commencement du contrat de location, à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location<sup>9</sup>. Toutefois, la question fait l'objet d'un large débat, toujours en cours.
16. Différentes solutions (tant au niveau comptable qu'au niveau fiscal) ont été retenues dans les États membres pour les contrats de location-exploitation, les contrats de location-financement et les contrats d'usufruit, ainsi que pour les achats d'actifs assortis d'une clause réservant la propriété au vendeur jusqu'au paiement intégral du prix (réserve de propriété). L'acheteur est souvent autorisé à amortir l'actif dès qu'il commence à l'utiliser pour son activité, mais si la propriété ne lui échoit pas ultérieurement, tout amortissement pratiqué devra être repris. Certains États membres qui se fondent en principe sur la propriété juridique permettent aux propriétaires économiques (tels qu'un locataire) d'amortir le bien sous certaines conditions, par exemple s'ils peuvent être considérés comme propriétaires effectifs du bien loué (Autriche).
17. Le plus souvent, le successeur juridique est autorisé à poursuivre l'amortissement commencé par son prédécesseur (restructurations de sociétés - fusions, acquisitions).

## **VI. Calendrier**

---

<sup>8</sup>Projet de programme de travail II, dernier tiret, CCCTB/WP/003

<sup>9</sup>IAS 17 paragraphe 12.

18. En comptabilité, un actif est amorti sur sa durée d'utilité. Celle-ci est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entreprise. L'estimation de la durée d'utilité d'un actif est affaire de jugement fondé sur l'expérience qu'a l'entreprise avec des actifs similaires<sup>10</sup>. Alors que la norme comptable permet le plus large exercice d'un jugement au cas par cas, la loi fiscale privilégie la fixation des principes applicables. Les pratiques en vigueur sont examinées plus en détail à la section VII.
19. Les entreprises amortissent leurs actifs sur une base annuelle dans tous les États membres. Les approches varient en ce qui concerne la dotation aux amortissements du premier exercice, l'interruption de l'amortissement et l'exercice au cours duquel l'actif est vendu ou autrement cédé.
20. Dans certains États membres, la loi fiscale autorise la prise en charges d'une annuité d'amortissement complète lors de l'exercice d'acquisition ou de production du bien amorti, même si celui-ci n'est détenu que pendant une partie de l'exercice considéré. Dans d'autres, une annuité complète peut être imputée si l'actif considéré est détenu plus de 6 mois sur l'année, toute durée de détention inférieure valant une demi-annuité d'amortissement (exemple: Autriche, Allemagne). D'autres traitements retenus consistent à appliquer une demi—annuité indépendamment du moment auquel l'actif est acquis (exemple: Italie) ou à instaurer un taux spécial pour le premier exercice, qui peut en fin de compte avoisiner le même taux de 50 % (République tchèque). Le fractionnement en douzièmes mensuels, conforme au principe de la comptabilité d'exercice, peut aussi être appliqué au premier exercice. Cette approche est celle retenue par plusieurs États membres pour les exercices d'une durée inférieure ou supérieure à 12 mois civils. Pour assurer la cohérence, une règle semblable devrait s'appliquer à l'exercice au cours duquel l'actif est vendu ou autrement cédé (annuité complète, demi-annuité ou mensualités effectives).
21. Lorsqu'un actif amortissable est vendu ou autrement cédé, la différence entre le prix de vente et la valeur résiduelle fiscale (la valeur d'acquisition diminuée des amortissements cumulés) est soumise à l'impôt sur le revenu des sociétés ou à l'impôt sur les plus-values. Les différentes méthodes appliquées dans les États membres seront analysées lors de l'examen des plus-values. Un report des plus-values est accordé pour certains types d'actifs, en particulier en cas de remplacement de ceux-ci.
22. Certains États membres autorisent leurs sociétés à interrompre l'amortissement à certaines conditions (République tchèque, Lituanie, Lettonie), permettant ainsi aux contribuables d'optimiser leur assiette fiscale, par exemple en facilitant l'utilisation de dégrèvements et de crédits d'impôts qui ne peuvent être reportés sur les exercices suivants. Ce type d'approche illustre la différence subtile existant, dans certains États membres, entre les objectifs sous-jacents de l'amortissement fiscal et ceux de l'amortissement comptable. En comptabilité, l'accent est placé sur la recherche par l'entreprise de la meilleure concordance entre les charges et les

---

<sup>10</sup>IAS 16 paragraphes 41, et 44.

produits. En fiscalité, l'entreprise dispose d'une marge de manoeuvre moins grande s'agissant du montant maximal de l'amortissement annuel, mais sa marge est plus grande s'agissant du montant minimal. Toutefois, la plupart des États membres rendent l'amortissement obligatoire, que l'exercice se clôture sur un bénéfice ou sur une perte (Belgique, Chypre, France, Allemagne, Grèce, Luxembourg, et Pays-Bas) et certains sanctionnent effectivement le contribuable qui n'amortit pas correctement (France).

## **VI I. Méthodes et mécanismes**

23. Une variété de méthodes d'amortissement peuvent être utilisées afin de répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Les normes comptables ne prescrivent pas de méthodes spécifiques pour les différents types d'actifs. La méthode d'amortissement utilisée doit refléter le rythme selon lequel les avantages économiques liés à l'actif sont consommés par l'entreprise<sup>7</sup>. Le choix de la méthode est cependant affaire de jugement, dans l'application des principes comptables établis.
24. Comme déjà indiqué dans les sections précédentes, la marge d'appréciation est de loin moindre dans le domaine fiscal. Les règles fiscales en matière d'amortissement tendent à être beaucoup plus précises. Elles prévoient une méthode obligatoire dans la plupart des cas. Dans certains États membres, lorsqu'un contribuable estime que la méthode légale ne reflète pas la réalité, un régime spécial peut lui être accordé par l'administration fiscale ou par une juridiction. Il est parfois possible de solliciter un dépassement du plafond d'amortissement légal en cas d'utilisation de l'actif supérieure à la normale dans le secteur d'activité concerné ou en cas d'usure exceptionnelle (exemple: Belgique, Italie, Espagne).
25. Certains États membres fixent uniquement un plafond d'amortissement et autorisent le contribuable à appliquer n'importe quel taux compris entre zéro et le taux plafond. Cette mesure rend le système très flexible, mais, comme on le souligne ci-dessus, sensible à la planification fiscale.
26. Des actifs peuvent être amortis individuellement ou par groupes. La seconde approche permet d'additionner les montants amortissables de tous les actifs et de calculer une dotation aux amortissements globale. Certains États membres ne reconnaissent qu'un seul groupe d'actifs couvrant essentiellement tous les actifs amortissables (par exemple: installations, machines, outils), d'autres classent les actifs dans plusieurs groupes, auxquels des taux différents s'appliquent. Un grand nombre d'États membres (dont la Belgique, l'Allemagne, l'Italie et l'Espagne) exigent des entreprises qu'elles amortissent (et comptabilisent) chaque actif sur une base individuelle. L'amortissement est plus facile à calculer pour un groupe d'actifs que pour chaque élément de ce groupe. Toutefois, en cas de vente ou d'autre cession d'un actif, la méthode du regroupement rend nécessaire une règle spéciale pour le calcul de la valeur résiduelle de l'actif vendu ou autrement cédé. D'autre part, la méthode de l'amortissement individuel permet de connaître la valeur résiduelle de tout actif à tout moment de la période d'amortissement. L'application d'une l'une ou l'autre de ces deux méthodes peut déterminer un régime différent

pour ce qui concerne l'imposition des plus-values de cession ou la reprise d'amortissements jugés fiscalement excessifs.

27. L'amortissement linéaire et l'amortissement dégressif sont deux des méthodes de calcul de l'amortissement les plus communes. Dans la première, la durée d'utilité de l'actif (ou du groupe d'actifs) est fixée à un certain nombre d'années. La valeur d'acquisition (montant amortissable) est répartie en conséquence, généralement à un taux forfaitaire (le même montant est déduit chaque année, à raison de 1/nombre des années). Il existe une variante accélérée de la méthode linéaire, où le taux d'amortissement est plus élevé au début de la durée d'utilité de l'actif. La base du calcul de la dotation aux amortissements est le prix d'acquisition de l'actif, pendant toute la durée de l'amortissement.
28. Dans la méthode de l'amortissement dégressif, le taux est généralement supérieur à celui utilisé dans la méthode linéaire, mais il ne s'applique à la valeur d'acquisition qu'au cours de la première année d'amortissement, puis, les années suivantes, à la valeur résiduelle de l'actif. Celui-ci est amorti plus rapidement au début de sa durée d'utilité que dans le cadre de la méthode linéaire, mais sa valeur d'acquisition n'est théoriquement jamais amortie à 100 %. L'amortissement dégressif peut être modifié en amortissement dégressif à taux double, où la base d'amortissement de l'exercice suivant est calculée comme étant la différence entre la valeur résiduelle et le double de l'amortissement annuel. Une variante de l'amortissement dégressif à taux double est parfois appliquée, qui est davantage un hybride de la méthode de l'amortissement linéaire et de la méthode de l'amortissement dégressif. Elle utilise également la valeur résiduelle de l'actif comme base d'amortissement, mais la dotation annuelle est calculée de telle sorte que le contribuable puisse déduire 100 % du coût d'acquisition au terme de la durée d'utilité de l'actif<sup>11</sup>.
29. En ce qui concerne la combinaison de l'amortissement individuel/de groupe avec la méthode linéaire ou les méthodes dégressives, il y a lieu de noter que l'application individuelle de la méthode dégressive et de ses variantes peut s'avérer lourde et potentiellement inefficace, en particulier à la fin de la durée d'utilité d'un actif. La base d'amortissement (la valeur résiduelle fiscale) de chaque actif devient très faible, de même que l'annuité d'amortissement individuelle, et chaque actif doit faire l'objet d'un compte distinct. Si le système de l'amortissement individuel est retenu, la méthode linéaire (accélérée ou non) semble être la mieux appropriée.
30. La méthode dégressive peut aussi être proposée comme option ou être réservée à certains types d'actifs. Toutefois, les pratiques nationales diffèrent largement. Certains États membres la refusent totalement et n'acceptent que la méthode linéaire pour l'amortissement fiscal des actifs (exemple: Autriche).
31. D'autres méthodes, comme celle de l'épuisement, s'appliquent dans certains secteurs (par exemple, les ressources naturelles), mais ne sont pas examinées sous tous leurs aspects dans le présent document.

---

<sup>11</sup>Si la durée d'utilité d'un actif est fixée, par exemple, à 4 ans, la dotation aux amortissements du premier exercice est égale à  $\text{valeur d'acquisition}/4$ , et les dotations des exercices suivants sont calculées comme suit:  $\text{valeur résiduelle} \times 2 / (5 - \text{le nombre d'années d'amortissement déjà passées en charges})$ .

32. Lorsque plusieurs méthodes d'amortissement sont acceptées pour un même type d'actif, les conditions auxquelles le contribuable est autorisé à changer de méthode doivent être fixées par une réglementation. Certains États membres subordonnent tout changement à des conditions précises; d'autres interdisent tout changement une fois qu'une méthode a été choisie.
33. Les taux actuellement applicables à une catégorie donnée d'actifs ne varient guère d'un État membre à l'autre. Comme indiqué ci-dessus, les États membres fixent en principe les taux applicables aux différents types d'actifs essentiellement en fonction de leur durée d'utilité. Toutefois, le nombre de taux et le nombre de catégories d'actifs amortissables varient beaucoup d'un État membre à l'autre.
34. Tous les États membres établissent une distinction entre biens meubles (exemple: installations, machines et outils) et immeubles (exemple: constructions) aux fins de l'amortissement fiscal. Les taux d'amortissement applicables aux biens immeubles varient de 1 à 20 %, mais se concentrent le plus souvent dans une fourchette de 2 à 5 %. Ces taux varient souvent en fonction du type de construction (immeubles de bureau ou résidentiels).
35. Les autres actifs corporels sont subdivisés en plusieurs groupes (jusqu'à cinq; il peut aussi arriver que les actifs soient considérés sur une base quasi-individuelle) dans certains États membres. Dans d'autres, le même traitement s'applique à tous (regroupement). Il serait difficile et quelque peu trompeur d'établir des généralités pour ce qui concerne les taux applicables dans ce domaine, vu la multiplicité des taux spécifiques fixés dans un certain nombre États membres.
36. Pour être fiscalement déductible, l'amortissement doit être comptabilisé de façon transparente par l'entreprise. Selon le degré de «dépendance» entre les états financiers et les comptes fiscaux, variable d'un État membre à l'autre, l'amortissement fiscal peut être porté en ajustement du plan d'amortissement comptable de l'entreprise (en cas de différence), considéré comme équivalent à l'amortissement comptable ou déduit séparément, après réintégration de l'amortissement comptable dans le bénéfice comptable de l'entreprise.
37. Une approche commune en matière d'amortissement fiscal suppose une approche commune concernant le lien de dépendance entre le traitement fiscal et la comptabilité: soit ce lien est affaibli pour permettre l'application de règles d'amortissement communes, soit les normes comptables sont modifiées, afin que l'amortissement comptable s'aligne sur les règles communes en matière d'amortissement fiscal. Là où le degré de dépendance est faible, autrement dit lorsque le lien entre comptabilité générale et comptabilité fiscale est lâche, l'abandon des règles nationales concernant l'amortissement fiscal au profit d'une approche commune en la matière aura peu d'impact sur la comptabilité générale. Au contraire, là où ce lien est fort, un changement aura des implications sur le plan comptable général. Si les dispositions nationales régissant l'amortissement fiscal sont modifiées dans le sens d'une approche commune nouvellement définie, les normes comptables nationales devront être modifiées en conséquence. Bien que le traitement des actifs et de l'amortissement fiscal illustre de manière évidente la

nécessité de résoudre le problème de la dépendance entre traitement fiscal et traitement comptable, la même question se pose avec d'autres éléments structurels, tels que les provisions.

### **VIII. Solutions générales**

38. L'ACCIS vise à fournir aux États membres une solution complète pour l'amortissement fiscal des actifs et devrait, en principe, rester intangible au niveau national. Idéalement, ce système devrait remplacer jusqu'à 25 systèmes nationaux différents.
39. Les règles nationales en vigueur en matière d'amortissement fiscal sont souvent semblables sur le plan des principes, mais dissemblables sur le plan des détails, en particulier pour ce qui concerne le classement fiscal des actifs et les régimes applicables à chaque catégorie d'actifs. Les logiques qui sous-tendent certains aspects des 25 systèmes nationaux ont une longue histoire. Ces systèmes nationaux constituent un point de départ important pour l'élaboration d'un système communautaire, mais leurs différents composants ne peuvent être purement et simplement combinés sans certaines modifications. Pour parvenir au consensus, les participants devront être disposés à accepter des solutions innovantes, tendant vers un système précis, simple, transparent et neutre qui tienne compte des réalités économiques et mesure les bénéfices des entreprises sur une base relativement objective, fût-ce au prix d'un changement des méthodes traditionnellement appliquées par certains États membres.
40. L'élaboration d'une réglementation complète et fonctionnelle requiert une réflexion et un consensus sur les questions ci-après. Pour avancer, il est proposé d'examiner en premier lieu les solutions concernant les règles générales.

<i>Règle générale</i>	<i>Règle particulière</i>
<b>A DETERMINATION DES ACTIFS FISCALEMENT AMORTISSABLES</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Charges</li> <li>● Actifs non amortissables</li> <li>● Actifs de faible valeur</li> </ul>
<b>B DETERMINATION DU MONTANT AMORTISSABLE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Acquisition contre paiement autre que monétaire</li> <li>● Biens d'occasion</li> <li>● Traitement des dépenses ultérieures</li> </ul>
<b>C QUI A LE DROIT DE PRATIQUER L'AMORTISSEMENT FISCAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Propriété «économique» (effective) et location-financement</li> <li>● Acquisition assortie d'une clause de réserve de propriété</li> <li>● Dépenses ultérieures relatives à des biens loués</li> <li>● Successeur juridique</li> </ul>
<b>D CALENDRIER DE L'AMORTISSEMENT FISCAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Règes concernant les premier et dernier exercices (en cas de vente de l'actif)</li> <li>● Exercice d'une durée inférieure ou supérieure à 12 mois</li> </ul>
<b>E MÉCANISME DE L'AMORTISSEMENT FISCAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Méthodes</li> <li>● Taux</li> </ul>
<b>F CESSION D'UN ACTIF, VALEUR FISCALE</b>	
<b>G RELATION ENTRE AMORTISSEMENT COMPTABLE ET AMORTISSEMENT FISCAL («DÉPENDANCE»)</b>	

<b>H</b>	<b>ENREGISTREMENT L'AMORTISSEMENT FISCAL</b>	<b>DE</b>
----------	--	-----------

## A. DETERMINATION DES ACTIFS FISCALEMENT AMORTISSABLES

41. Étant accepté dans la plupart des États membres, le traitement comptable fournit un bon point de départ. Les actifs ayant une durée d'utilité limitée inscrits au bilan d'une entreprise devraient en principe être amortis fiscalement. L'ACCIS ayant pour objectif de mesurer le bénéfice d'exploitation des entreprises, il est conseillé de faire en sorte que seuls les coûts des actifs utilisés aux fins de l'exploitation aient une incidence sur l'assiette fiscale. Un test d'effectivité commerciale devrait être donc prévu.

*Les membres du groupe sont-ils d'accord pour estimer que seuls les actifs acquis et utilisés aux fins de l'exploitation doivent être fiscalement amortissables?*

## B. DETERMINATION DU MONTANT AMORTISSABLE

42. Les coûts historiques, d'acquisition ou de production semblent constituer la base la mieux appropriée pour l'amortissement fiscal. Pour la détermination des coûts réels, la solution la plus simple semble être de suivre la pratique comptable.

*Les membres du groupe estiment-ils que des orientations plus spécifiques devraient être fournies concernant les coûts à inclure ou à exclure du prix d'acquisition, ou les normes comptables peuvent-elles être acceptées comme base générale?*

## C. QUI A LE DROIT DE PRATIQUER L'AMORTISSEMENT FISCAL

43. L'application de la règle du «propriétaire juridique» est la solution plus simple, mais la plus formaliste. L'approche du «propriétaire économique» tient mieux compte du véritable lien entre un actif et l'entreprise qui l'utilise. D'autre part, elle requiert l'élaboration de règles définissant et identifiant le «propriétaire économique». Une réglementation spéciale concernant l'amortissement des actifs par leur propriétaire effectif serait conforme au principe de la *primauté de la substance sur la forme*<sup>12</sup>; en revanche, l'amortissement par le propriétaire juridique serait plus conforme au principe de *simplicité*<sup>13</sup>.

44. Tout successeur juridique devrait être autorisé à poursuivre l'amortissement commencé par son prédécesseur. Cela concerne en particulier les entreprises qui font l'objet d'une restructuration (exemple: fusion, acquisition). Les cas où les amortissements antérieurs ne doivent pas être repris lors d'un changement de propriétaire pourraient être définis en concordance avec la directive concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

---

<sup>12</sup>Document de travail de la Commission sur les principes fiscaux généraux, paragraphe 26, CCCTB/WP/001.

<sup>13</sup>Document de travail de la Commission sur les principes fiscaux généraux, paragraphe 17, CCCTB/WP/001.

*Les membres du groupe sont-ils d'accord pour estimer que seul le propriétaire juridique d'un actif doit en principe être autorisé à amortir celui-ci? Sera-t-il nécessaire de prévoir des exceptions à cette règle?*

#### **D. CALENDRIER DE L'AMORTISSEMENT FISCAL**

45. La comptabilisation à des fins fiscales du coût d'acquisition d'un actif devrait essentiellement s'effectuer en rapport avec la durée d'utilité réelle de cet actif. En comptabilité générale, ce principe est adapté par l'entreprise en fonction des actifs inscrits à son bilan. Les systèmes fiscaux tendent à réduire la marge d'appréciation du contribuable et à lui imposer des règles fixes pour chaque catégorie d'actifs. Ce faisant, ils appliquent strictement les principes de certitude et d'efficacité. La difficulté consiste à trouver le meilleur compromis possible entre simplicité et exactitude.
46. Des régimes différents devront probablement être institués pour les biens meubles et les biens immeubles. Toute autre subdivision au sein de ces deux groupes devra en revanche être soigneusement pesée et justifiée, afin d'éviter toute complication inopportune et tout conflit inutile avec les principes de simplicité et de transparence.
47. L'amortissement fiscal devrait être déduit sur une base annuelle. Il devrait probablement être obligatoire aussi bien pour les exercices déficitaires que pour les exercices bénéficiaires. Il est toutefois reconnu que les aménagements en la matière sont liés dans certains cas aux dispositions concernant les reports de pertes et au régime des crédits pour impôt étranger.
48. Des règles devraient être fixées concernant le premier exercice, l'exercice au cours duquel un actif est vendu ou autrement cédé et les exercices d'une durée inférieure ou supérieure à 12 mois. Toutes les formules actuellement applicables (annuité complète, demi-annuité ou toute combinaison des deux) sont susceptibles d'être retenues. Cette matière offrant un exemple de cas où aucun principe n'est en jeu et où aucune pratique ne paraît mieux indiquée qu'une autre, la solution à laquelle les membres pourront se rallier le plus facilement sera probablement la plus appropriée.

*Les membres du groupe souhaitent-ils formuler des observations sur ce point et sur les solutions proposées?*

#### **E. MÉCANISME DE L'AMORTISSEMENT FISCAL**

49. Des méthodes et taux d'amortissement différents sont actuellement appliqués dans les États membres et il n'est pas possible de les combiner tous en un système unique. Il sera nécessaire de définir une approche commune obtenant l'assentiment de tous les États membres participants. L'amortissement linéaire des biens immeubles (constructions) sur une base individuelle et l'amortissement dégressif des biens meubles (installations, machines, outils) regroupés en sous-catégories pourraient constituer le point de départ d'une solution commune. Les biens meubles

pourraient être regroupés en trois sous-catégories selon leur durée d'utilité (par exemple; 4 ans, 8 ans et 12 ans et demi). Il ne devrait pas être permis d'appliquer différentes méthodes à un même type d'actifs, étant donné que cela semble créer des complications inutiles et requerrait une réflexion complémentaire concernant la possibilité pour les entreprises de «changer d'avis», etc.. Les taux d'amortissement pourraient être fixées d'après la durée d'utilité de chaque catégorie d'actifs (dans l'exemple ci-dessus: 25 %, 12,5 % et 8 %).

*La solution proposée ci-dessus fournit un exemple du type de cadre applicable. Les membres souhaitent-ils commenter cette approche ou présenter d'autres propositions?*

*Les membres du groupe pourraient-ils indiquer quels éléments du cadre évoqué présentent une importance particulière à leurs yeux et quel type de cadre ils pourraient trouver acceptable?*

#### **F. CESSION D'UN ACTIF, VALEUR FISCALE**

50. Cette question devrait être analysée eu égard aux solutions retenues concernant l'imposition des plus-values; elle sera donc examinée plus en détail par la suite.

#### **G. RELATION ENTRE AMORTISSEMENT COMPTABLE ET AMORTISSEMENT FISCAL**

51. Dans la mesure où les règles relatives à l'amortissement comptable diffèrent d'un État membre à l'autre, cet amortissement devrait être fiscalement non déductible. Cela permettrait d'introduire une réglementation commune à toute l'Union européenne concernant le calcul de l'amortissement fiscal (voir également point H ci-dessous).

*Les membres du groupe peuvent-ils adhérer à cette approche?*

#### **H. ENREGISTREMENT DE L'AMORTISSEMENT FISCAL**

52. L'amortissement fiscal doit être enregistré d'une manière transparente par les entreprises. On pourrait envisager, soit de comptabiliser l'amortissement fiscal comme un ajustement du plan d'amortissement comptable, soit de réintégrer l'amortissement comptable dans le bénéfice comptable, avant de déduire l'amortissement fiscal de celui-ci et de l'enregistrer séparément.

*Les membres du groupe ont-ils une préférence pour l'une des solutions proposées ci-dessus?*

#### **Questions générales:**

*Les membres du groupe estiment-ils que le présent document recense toutes les questions importantes relatives à l'amortissement fiscal? Souhaitent-ils ajouter quelque chose?*

*Les membres du groupe estiment-ils que certaines questions spécifiques devraient être confiées à un sous-groupe pour un examen plus détaillé?*