



L.I.R. n° 32/1

Objet : Amortissement différé

Sommaire

1. Introduction
2. Généralités
3. Modalités d'application de l'amortissement différé
 - 3.1. Détermination de l'amortissement différé
 - 3.2. Conditions d'application
 - 3.2.1. Introduction d'une demande
 - 3.2.2. Nature et étendue de la demande
 - 3.2.3. Données à fournir par le contribuable
4. Interaction entre la méthode de l'amortissement linéaire et la méthode de l'amortissement différé
5. Interaction entre la méthode de l'amortissement différé et la méthode de l'amortissement extraordinaire
6. Forfait pour dépenses d'exploitation

1. Introduction

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2017, l'article 1^{er}, numéro 3 de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 (Mémorial A - N° 274 du 27 décembre 2016, page 5139) a modifié l'article 32 L.I.R. ayant trait à l'amortissement normal pour usure en y insérant un nouvel alinéa 1a et en remplaçant la troisième phrase de l'alinéa 5.

Lesdits amendements sont en relation avec l'introduction d'un nouveau mode d'amortissement linéaire, appelé « amortissement différé », qui offre une flexibilité supplémentaire aux contribuables qui envisagent d'investir dans des immobilisations susceptibles d'amortissement pour usure en leur permettant, dans certaines limites, de différer dans le temps l'amortissement normal pour usure déductible au cours d'un exercice d'exploitation déterminé.

2. Généralités

L'article 32 L.I.R. détermine l'annuité d'amortissement normal pour usure d'une immobilisation amortissable faisant partie de l'actif net investi d'une entreprise commerciale au sens de l'article 14 L.I.R. En vertu des articles 64 et 93, alinéa 1^{er} L.I.R. les dispositions dudit article s'appliquent également dans le cadre de la détermination du bénéfice agricole et forestier, ainsi que du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale. Conformément à l'article 162 L.I.R. et du règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969 portant exécution de l'article 162 L.I.R., les dispositions de l'article 32 L.I.R. s'appliquent encore dans le chef des organismes à caractère collectif.

Jusqu'à l'année d'imposition 2016 inclusivement, deux méthodes distinctes étaient prévues pour déterminer l'amortissement normal pour usure déductible au titre d'une année d'imposition. La méthode de l'amortissement linéaire prévue à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R. et la méthode de l'amortissement dégressif prévue à l'article 32, alinéa 3 L.I.R. Alors que la première méthode s'applique à toute immobilisation susceptible d'amortissement pour usure, la dernière est réservée aux immobilisations corporelles autres qu'un bâtiment dont le propriétaire est également l'utilisateur. A l'instar de la méthode de l'amortissement linéaire prévue à l'alinéa 1^{er}, la méthode de l'amortissement différé s'applique à toute immobilisation susceptible d'amortissement pour usure.

3. Modalités d'application de la méthode de l'amortissement différé

3.1. Détermination de l'amortissement différé

L'amortissement linéaire prévu à l'alinéa 1^{er} de l'article 32 L.I.R. consiste à répartir de manière égale l'amortissement pour usure d'une immobilisation amortissable sur sa durée usuelle d'utilisation. La méthode de l'amortissement différé nouvellement introduite à l'alinéa 1a de l'article 32 L.I.R. rompt avec cette répartition régulière en permettant, dans des limites définies, de différer l'amortissement linéaire dans le temps. Le nouvel alinéa 1a adapte par conséquent la méthode de détermination de l'amortissement normal pour usure prévue à l'alinéa 1^{er} de l'article 32 L.I.R. afin de mieux refléter la logique inhérente au nouveau choix.

Conformément au nouvel alinéa 1a, l'amortissement normal pour usure est déterminé sur la base du prix d'acquisition ou de revient diminué, le cas échéant, de la valeur de récupération, et en retenant un montant n'excédant pas un montant égal par unité de la durée usuelle d'utilisation, augmenté du montant non comptabilisé de l'amortissement permis qui n'a pas été déduit lors des exercices d'exploitation précédents. Il s'ensuit que la tranche déductible de l'amortissement annuel est en principe la même indépendamment de la méthode d'amortissement appliquée (méthode de l'amortissement linéaire ou méthode de l'amortissement différé). Toutefois, en optant pour l'application de l'amortissement différé, le contribuable a le choix de ne pas déduire l'amortissement annuel (qui est déterminé sur la base du prix d'acquisition ou de revient, de la valeur de récupération et de la durée usuelle d'utilisation) ou de déduire seulement une quote-part dudit montant au titre d'un exercice d'exploitation déterminé. En l'occurrence, le montant de l'amortissement permis mais non encore déduit est déductible au titre d'un des exercices d'exploitation suivants. L'amortissement différé déductible au titre d'un exercice d'exploitation se caractérise dès lors généralement par le fait qu'il est soit inférieur, soit supérieur à la tranche d'amortissement déductible au titre de l'amortissement linéaire prévu à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R.

La faculté de reporter les montants non déduits dans le temps connaît toutefois des limites. Ainsi, lorsqu'un bien est détruit la valeur restante de ce bien est à déduire intégralement au cours de l'exercice d'exploitation au cours duquel la destruction a eu lieu. Il en est de même lorsqu'un bien amortissable est vendu. Ces principes s'appliquent indépendamment de la méthode d'amortissement choisie et par conséquent également lorsqu'un bien est amorti conformément à l'article 32, alinéa 1a L.I.R. Dans le même ordre d'idées, l'alinéa 1a retient que l'amortissement permis au titre de l'exercice d'exploitation au cours duquel prend fin la durée usuelle d'utilisation du bien est à déduire intégralement au titre de cet exercice.

Exemple 1

Le prix d'acquisition d'une immobilisation amortissable acquise au début de l'année d'imposition N s'élève à 50 000,00 euros. La durée usuelle d'utilisation de l'immobilisation s'élève à 8 ans et sa valeur de récupération est évaluée à 200,00 euros. L'exercice d'exploitation correspond à l'année civile. Conformément à l'article 32, alinéa 1a L.I.R., l'amortissement annuel s'élève à 6 225,00 euros $[(50\ 000,00 - 200,00)/8]$.

Année d'imposition N :	en euros
Prix d'acquisition :	50 000,00
Montant maximal déductible au cours de l'an N :	6 225,00
Amortissement opéré au cours de l'an N :	0,00
Valeur restante au 31 décembre de l'an N :	50 000,00

En vertu de l'alinéa 1a de l'article 32 L.I.R., le contribuable peut choisir de déduire le montant intégral de 6 225,00 euros ou seulement une quote-part dudit montant ou encore de renoncer à la déduction de l'amortissement au cours de l'an N, alors qu'en application de l'alinéa 1^{er} de l'article 32 L.I.R., le contribuable déduirait pendant les années N à N + 7 un montant annuel de 6 225,00 euros.

Au cours des exercices suivants, le même principe s'applique. Le contribuable peut toutefois déduire en sus du montant annuel de 6 225,00 euros (ou d'une quote-part de ce montant) l'amortissement permis, mais non encore déduit au cours des exercices antérieurs. A noter encore qu'en vertu de l'article 29, alinéa 2 L.I.R. l'ensemble des amortissements ou déductions pour dépréciation ne peut pas dépasser le prix d'acquisition ou de revient d'un bien, diminué, le cas échéant, de sa valeur de récupération.

Année d'imposition N + 1 : en euros

Valeur nette restante au 1^{er} janvier N + 1 : 50 000,00

Montant maximal déductible au cours de l'an N + 1 :
(6 225,00 – 0,00 + 6 225,00 = 12 450,00)

Amortissement opéré au cours de l'an N + 1 : 5 000,00

Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 1 : 45 000,00

Année d'imposition N + 2 : en euros

Valeur nette restante au 1^{er} janvier N + 2 : 45 000,00

Montant maximal déductible au cours de l'an N + 2 :
(12 450,00 – 5 000,00 + 6 225,00 = 13 675,00)

Amortissement opéré au cours de l'an N + 2 : 6 225,00

Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 2 : 38 775,00

Année d'imposition N + 3 : en euros

Valeur nette restante au 1^{er} janvier N + 3 : 38 775,00

Montant maximal déductible au cours de l'an N + 3 :
(13 675,00 – 6 225,00 + 6 225,00 = 13 675,00)

Amortissement opéré au cours de l'an N + 3 : 4 000,00

Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 3 : 34 775,00

Année d'imposition N + 4 : en euros

Valeur nette restante au 1^{er} janvier N + 4 : 34 775,00

Montant maximal déductible au cours de l'an N + 4 :
(13 675,00 – 4 000,00 + 6 225,00 = 15 900,00)

Amortissement opéré au cours de l'an N + 4 : 10 000,00

Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 5 : 24 775,00

Année d'imposition N + 5 : en euros

Valeur nette restante au 1^{er} janvier N + 5 : 24 775,00

Montant maximal déductible au cours de l'an N + 5 :
(15 900,00 – 10 000,00 + 6 225,00 = 12 125,00)

Amortissement opéré au cours de l'an N + 5 : 0,00

Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 5 : 24 775,00

Année d'imposition N + 6 :	en euros
Valeur nette restante au 1 ^{er} janvier N + 6 :	24 775,00
Montant maximal déductible au cours de l'an N + 6 : (12 125,00 - 0,00 + 6 225,00 = 18 350,00)	
Amortissement opéré au cours de l'an N + 6 :	0,00
Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 6 :	24 775,00
Année d'imposition N + 7 :	en euros
Valeur nette restante au 1 ^{er} janvier N + 7 :	24 775,00
Montant maximal déductible au cours de l'an N + 7 : (18 350,00 - 0,00 + 6 225,00 = 24 575,00)	
Amortissement opéré au cours de l'an N + 7 :	24 575,00
Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 7 :	200,00

Vu que la durée usuelle d'utilisation prend fin au cours de l'an N + 7, l'amortissement permis, mais non encore déduit au titre des années précédentes, ainsi que l'amortissement annuel de l'an N + 7 sont à déduire au cours de l'an N + 7.

3.2. Conditions d'application

3.2.1. Introduction d'une demande

Le nouvel alinéa 1a soumet l'application de l'amortissement différé à une demande à introduire par le contribuable dans le cadre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu. La demande est faite en cochant la case prévue à cette fin sur le modèle de déclaration mis à la disposition du contribuable. Simultanément, le contribuable indique pour l'année d'imposition en question et selon le cas le montant de l'amortissement non déduit, ainsi que le montant de l'amortissement différé se rapportant à un exercice antérieur et déduit au cours de l'année d'imposition concernée.

Les contribuables, personnes physiques, qui exploitent à titre individuel une entreprise commerciale au sens de l'article 14 L.I.R., une entreprise agricole ou forestière au sens de l'article 61 L.I.R. ou qui exercent une profession libérale au sens de l'article 91 L.I.R. introduisent leur demande dans le cadre de leur déclaration pour l'impôt sur le revenu (modèle 100). Dans le chef des contribuables qui exploitent de manière collective une entreprise commerciale, une entreprise agricole ou forestière ou qui exercent de manière collective une profession libérale, la demande pour l'application de l'amortissement différé d'une immobilisation amortissable faisant partie de l'actif net de l'entreprise collective est à faire dans le cadre de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives (modèle 200 ou modèle 300). La demande des organismes à caractère collectif est à faire dans le cadre de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités. A noter qu'à partir de l'année d'imposition 2017, les collectivités soumises à l'impôt en vertu de l'article 159, alinéa 1^{er}, A. – 1 L.I.R. doivent déposer leur déclaration par voie électronique. Les autres collectivités utilisent comme par le passé les déclarations d'impôt sous format papier (modèle 510 ou modèle 530).

3.2.2. Nature et étendue de la demande

La demande d'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. s'exerce par immobilisation susceptible d'amortissement pour usure. Partant, le contribuable peut appliquer les dispositions de l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R. pour déterminer l'amortissement annuel déductible pour certaines immobilisations amortissables de l'actif net investi, alors qu'il opte pour l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. pour déterminer l'amortissement annuel déductible du chef d'autres immobilisations amortissables. Le contribuable qui souhaite déduire en tant qu'amortissement au titre d'une année d'imposition donnée, un montant qui diffère de la tranche d'amortissement qui serait déductible conformément à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R. soit pour une seule immobilisation amortissable, soit pour plusieurs immobilisations amortissables, doit partant faire une demande dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu en cochant la case prévue à cette fin. En même temps, il indique le montant de l'amortissement non déduit au titre de l'année d'imposition concernée (soit pour une seule immobilisation amortissable, soit pour plusieurs immobilisations amortissables), ainsi que le montant de l'amortissement différé d'un exercice antérieur et déduit au titre de l'année d'imposition concernée (soit pour une immobilisation amortissable, soit pour plusieurs immobilisations amortissables).

Exemple 2

Au début de l'année d'imposition N, le contribuable a acquis une machine au prix de 60 000,00 euros, un camion au prix de 105 000,00 euros et une installation au prix de 120 000,00 euros. La durée usuelle d'utilisation de la machine s'élève à 4 ans, celle du camion à 8 ans et celle de l'installation à 10 ans. Pour les seuls besoins de calcul, il est admis que la valeur de récupération des trois immobilisations équivaut à zéro. L'exercice d'exploitation correspond à l'année civile. Le contribuable décide d'amortir la machine conformément à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R. de sorte que l'amortissement annuel de la machine est établi comme suit :

Année d'imposition N :	en euros
Prix d'acquisition :	60 000,00
Amortissement opéré au cours de l'an N: (60 000,00/4 = 15 000,00)	15 000,00
Valeur restante au 31 décembre de l'an N :	45 000,00
Année d'imposition N + 1 :	en euros
Valeur nette restante au 1 ^{er} janvier N + 1 :	45 000,00
Amortissement opéré au cours de l'an N + 1 : (45 000,00/3 = 15 000,00)	15 000,00
Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 1 :	30 000,00
Année d'imposition N + 2 :	en euros
Valeur nette restante au 1 ^{er} janvier N + 2 :	30 000,00
Amortissement opéré au cours de l'an N + 2 : (30 000,00/2= 15 000,00)	15 000,00
Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 2 :	15 000,00

Année d'imposition N + 3 :	en euros
Valeur nette restante au 1 ^{er} janvier N + 3 :	15 000,00
Amortissement opéré au cours de l'an N + 3 : (15 000,00/1 = 15 000,00)	15 000,00
Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 3 :	0,00

Conformément à l'article 32, alinéa 1a L.I.R., l'amortissement annuel du camion et de l'installation est déterminé comme suit :

Camion : $105\,000,00/8 = 13\,125,00$

Installation : $120\,000,00/10 = 12\,000,00$.

Il s'ensuit que le contribuable peut déduire au cours de l'an N au titre de l'amortissement des deux immobilisations un montant maximum de 25 125,00 euros.

Au titre de l'année d'imposition N, le contribuable décide de déduire uniquement l'amortissement en rapport avec la machine, soit 15 000,00 euros, alors qu'il renonce à la déduction de l'amortissement en rapport avec le camion et l'installation. A cette fin, il doit solliciter l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'an N en cochant la case prévue à cette fin. Simultanément, il doit renseigner dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'an N, le montant de l'amortissement non déduit, à savoir le montant de 25 125,00 euros.

Pour l'année d'imposition N + 1, le contribuable exerce le même choix, c'est-à-dire il renonce à la déduction de l'amortissement en rapport avec le camion et l'installation. Partant, dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'an N + 1, le contribuable doit demander l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. en cochant la case prévue à cette fin. En même temps, il doit renseigner dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'an N + 1, le montant de l'amortissement non déduit au cours de l'an N + 1, à savoir le montant de 25 125,00 euros.

Pour l'année d'imposition N + 2, le contribuable décide de déduire l'amortissement permis, mais non déduit au cours des années d'imposition N et N + 1 en rapport avec le camion ($2 \times 13\,125,00 = 26\,250,00$ euros) et de déduire au titre de cette même année d'imposition, l'amortissement en rapport avec les trois immobilisations ($15\,000,00 + 13\,125,00 + 12\,000,00 = 40\,125,00$ euros). Il s'ensuit que le contribuable doit demander l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'an N + 2. En même temps, il doit indiquer dans cette déclaration le montant de l'amortissement différé des exercices antérieurs déduits au cours de l'année d'imposition N + 2, à savoir le montant de 26 250,00 euros.

Pour l'année d'imposition N + 3, le contribuable décide de déduire l'amortissement annuel en rapport avec les trois immobilisations. Il renonce toutefois à déduire l'amortissement permis, mais non encore déduit en rapport avec l'installation ($2 \times 12\,000,00 = 24\,000,00$ euros). Vu que le montant de l'amortissement déduit au titre de l'année d'imposition N + 3 correspond à l'amortissement linéaire tel que prévu à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R., une demande d'application pour l'article 32, alinéa 1a L.I.R. n'est pas à faire pour cette année d'imposition.

Pour l'année d'imposition N + 4, le contribuable décide de déduire un montant de 10 000,00 euros au titre de l'amortissement en rapport avec le camion et de renoncer à l'amortissement en rapport avec l'installation. Il s'ensuit que le contribuable doit demander l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'an N + 4. En même temps, il doit indiquer dans cette déclaration le montant de l'amortissement non déduit au cours de l'année d'imposition N + 4, à savoir le montant de 15 125,00 euros (3 125,00 + 12 000,00).

Pour les années d'imposition N + 5 à N + 6, le contribuable décide de déduire l'amortissement annuel en rapport avec le camion et l'installation à savoir 25 125,00 euros. Vu que le montant de l'amortissement déduit au titre des années d'imposition N + 5 à N + 6 correspond à l'amortissement linéaire tel que prévu à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R., une demande d'application pour l'article 32, alinéa 1a L.I.R. n'est pas à faire pour ces années.

Au cours de l'année d'imposition N + 7, la durée usuelle d'utilisation du camion prend fin. Partant, le contribuable doit déduire au titre de l'année d'imposition N + 7 l'amortissement permis, mais non encore déduit au titre des exercices antérieurs en rapport avec le camion (3 125,00 euros), ainsi que l'amortissement de l'an N + 7 (13 125,00 euros). Il renonce à la déduction de l'amortissement en rapport avec l'installation. Dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'an N + 7, le contribuable doit solliciter l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. en cochant la case prévue à cette fin. Simultanément, il indique le montant de l'amortissement non déduit à savoir le montant de 12 000,00 euros, ainsi que le montant de l'amortissement différé se rapportant à un exercice antérieur et déduit au cours de l'an N + 7 à savoir le montant de 3 125,00 euros.

Pour l'année d'imposition N + 8, le contribuable décide de déduire l'amortissement annuel en rapport avec l'installation à savoir 12 000,00 euros. Il s'ensuit qu'à la fin de l'année d'imposition N + 8, l'amortissement permis, mais non encore déduit en rapport avec l'installation s'élève à 48 000,00 euros (4 x 12 000,00 euros). Vu que le montant de l'amortissement déduit au titre de l'année d'imposition N + 8 correspond à l'amortissement linéaire tel que prévu à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R., une demande d'application pour l'article 32, alinéa 1a L.I.R. n'est pas à faire pour l'année N + 8.

Au cours de l'année d'imposition N + 9, la durée usuelle d'utilisation de l'installation prend fin. Il s'ensuit que le contribuable doit déduire l'amortissement permis, mais non encore déduit au cours des exercices antérieurs, à savoir le montant de 48 000,00 euros, ainsi que l'amortissement déductible au titre de l'année d'imposition N + 9, soit 12 000,00 euros. Partant, le contribuable doit demander l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'an N + 9 et indiquer le montant de l'amortissement différé des exercices antérieurs et déduit au cours de l'année d'imposition N + 9 à savoir le montant de 48 000,00 euros.

Tableau synoptique de l'exemple 2

Immobilisation	Machine	Camion			Installation			Demande d'application		
Prix d'acquisition	60 000 €	105 000 €			120 000 €			Demande	Montant non déduit au cours de l'année d'imposition courante	Montant relatif à des années précédentes déduit au cours de l'année d'imposition courante
Durée d'utilisation	4 ans	8 ans			10 ans					
Année d'imposition	art. 32 (1) L.I.R.	art. 32 (1) L.I.R.	art. 32 (1a) L.I.R.		art. 32 (1) L.I.R.	art. 32 (1a) L.I.R.		Demande	Montant non déduit au cours de l'année d'imposition courante	Montant relatif à des années précédentes déduit au cours de l'année d'imposition courante
			Montant maximal déductible au cours de l'année d'imposition	Amortissement opéré au cours de l'année l'imposition		Montant maximal déductible au cours de l'année d'imposition	Amortissement opéré au cours de l'année l'imposition			
N	15 000 €	13 125 €	13 125 €	0 €	12 000 €	12 000 €	0 €	Oui	25 125 €	0 €
N+1	15 000 €	13 125 €	26 250 €	0 €	12 000 €	24 000 €	0 €	Oui	25 125 €	0 €
N+2	15 000 €	13 125 €	39 375 €	39 375 €	12 000 €	36 000 €	12 000 €	Oui	0 €	26 250 €
N+3	15 000 €	13 125 €	13 125 €	13 125 €	12 000 €	36 000 €	12 000 €	-	0 €	0 €
N+4		13 125 €	13 125 €	10 000 €	12 000 €	36 000 €	0 €	Oui	15 125 €	0 €
N+5		13 125 €	16 250 €	13 125 €	12 000 €	48 000 €	12 000 €	-	0 €	0 €
N+6		13 125 €	16 250 €	13 125 €	12 000 €	48 000 €	12 000 €	-	0 €	0 €
N+7		13 125 €	16 250 €	16 250 €	12 000 €	48 000 €	0 €	Oui	12 000 €	3 125 €
N+8					12 000 €	60 000 €	12 000 €	-	0 €	0 €
N+9					12 000 €	60 000 €	60 000 €	Oui	0 €	48 000 €
Total	60 000 €	105 000 €		105 000 €	120 000 €		120 000 €			

3.2.3. Données à fournir par le contribuable

Le contribuable qui demande l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. est obligé de fournir les données nécessaires permettant de vérifier l'usage correct de la nouvelle méthode. L'amortissement d'une immobilisation amortissable de l'actif net investi est déterminé sur la base de son prix d'acquisition ou de son prix de revient, de sa durée usuelle d'utilisation et, le cas échéant, de sa valeur de récupération. En principe, les données pertinentes se dégagent du tableau d'amortissement, tel qu'il se dégage des comptes annuels, joint à la déclaration d'impôt et permettent aisément aux fonctionnaires compétents de vérifier les déclarations du contribuable. Cependant, la nature particulière de l'amortissement différé permet de reporter l'amortissement permis au titre d'un exercice d'exploitation de manière intégrale ou partielle sur un voire plusieurs exercices ultérieurs. Or, cette approche semble être difficilement concevable avec les principes comptables généraux régissant l'établissement des comptes annuels selon le droit comptable. Partant, les contribuables dont l'établissement des comptes annuels est soumis auxdits principes sont obligés d'établir et de déposer un bilan fiscal reprenant les valeurs dégagées par l'application de la méthode de l'amortissement différé tout en annexant le tableau d'amortissement reprenant les données permettant aux fonctionnaires compétents de faire le suivi des immobilisations amorties conformément à l'article 32, alinéa 1a L.I.R. Cette approche s'impose d'autant plus que la valeur comptable restante à la clôture d'un exercice d'exploitation sert, le cas échéant, à déterminer le montant de la bonification d'impôt sur le revenu pour investissement.

4. Interaction entre la méthode de l'amortissement linéaire et la méthode de l'amortissement différé

Comme il vient d'être relevé ci-dessus au point 3.1., l'amortissement linéaire prévu à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R. consiste à répartir de manière égale l'amortissement pour usure d'une immobilisation amortissable sur sa durée usuelle d'utilisation. L'amortissement linéaire se calcule pour un exercice d'exploitation sur la base de la valeur nette restante du prix d'acquisition ou de revient, diminuée, le cas échéant, de la valeur estimée de récupération, et en retenant un montant égal par unité de la durée usuelle d'utilisation restant à courir à compter du début de l'exercice d'exploitation. La méthode de l'amortissement linéaire est illustrée dans l'exemple 2 ci-dessus en rapport avec l'amortissement d'une machine.

La méthode de l'amortissement différé rompt avec cette répartition régulière en permettant, dans des limites définies, de différer l'amortissement linéaire pour usure prévu à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R. dans le temps. Le mode de détermination de l'annuité d'amortissement varie ainsi nécessairement selon la méthode d'amortissement choisie. L'interaction entre les deux méthodes d'amortissement entraîne qu'un contribuable qui a demandé l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. ne peut plus revenir sur son choix vu que la tranche de l'amortissement annuel déductible ne correspond généralement pas à la tranche de l'amortissement annuel qui aurait été déductible en application de l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R.

Dans ce contexte, il échet de rappeler que pour tout exercice pour lequel l'amortissement déduit au titre d'un ou de plusieurs biens amortissables ne correspond pas au montant qui

aurait été déductible en application de l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R., le contribuable doit faire une demande conformément à l'article 32, alinéa 1a L.I.R. en cochant les cases prévues à cette fin.

Exemple 3

Les données sont identiques à celles de l'exemple 1. Toutefois, au cours de l'année N + 4, le contribuable décide d'amortir la valeur restante de l'immobilisation sur une base linéaire conformément à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R. Partant, l'amortissement annuel de l'immobilisation amortissable est déterminé comme suit pour les années d'imposition N + 4 à N + 7 :

Année d'imposition N + 4 :	en euros
Valeur nette restante au 1 ^{er} janvier N + 4 :	34 775,00
Amortissement opéré au cours de l'an N + 4 : [(34 775,00 – 200)/4]	8 643,75
Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 4 :	26 131,25
Année d'imposition N + 5 :	en euros
Valeur nette restante au 1 ^{er} janvier N + 5 :	26 131,25
Amortissement opéré au cours de l'an N + 5 : [(26 131,25 – 200,00)/3]	8 643,75
Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 5 :	17 487,50
Année d'imposition N + 6 :	en euros
Valeur nette restante au 1 ^{er} janvier N + 6 :	17 487,50
Amortissement opéré au cours de l'an N + 6 : [(17 487,50 – 200,00)/2]	8 643,75
Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 6 :	8 843,75
Année d'imposition N + 7 :	en euros
Valeur nette restante au 1 ^{er} janvier N + 7 :	8 843,75
Amortissement opéré au cours de l'an N + 7 : [(8 843,75 – 200,00)/1]	8 643,75
Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 7 :	200,00

Au cours des années d'imposition N + 4 à N + 7, le montant annuel de l'amortissement déduit (8 643,75 euros) diffère du montant annuel qui aurait été déductible (6 225,00 euros) si le contribuable avait opté dès le début pour la méthode de l'amortissement linéaire. En l'occurrence, le contribuable doit demander l'application de l'amortissement différé pendant les années d'imposition N + 4 à N + 7 en cochant la case prévue à cette fin et indiquer le montant de 2 418,75 euros (8 643,75 – 6 225,00 euros) en tant que montant de l'amortissement différé des exercices antérieurs déduit au titre de l'année d'imposition.

Simultanément, la question se pose si le contribuable peut passer de la méthode de l'amortissement linéaire à la méthode de l'amortissement différé. Comme il vient d'être relevé ci-dessus, la méthode de l'amortissement différé permet de différer l'amortissement linéaire prévu à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R. dans le temps. L'interaction entre les deux méthodes d'amortissement entraîne qu'un contribuable peut aisément passer de la méthode de l'amortissement linéaire à la méthode de l'amortissement différé.

Partant, et en vue de la grande flexibilité que procure la méthode de l'amortissement différé, on peut s'attendre à ce que le passage de la méthode de l'amortissement linéaire vers la méthode de l'amortissement différé puisse être observé, même si l'option pour la méthode de l'amortissement différé entraîne, le cas échéant, une charge administrative plus lourde et peut avoir un impact sur la détermination de l'impôt sur la fortune dans le chef des organismes à caractère collectif. La question du passage de la méthode de l'amortissement linéaire à la méthode de l'amortissement différé se pose surtout pour les immobilisations amortissables qui ont été acquises ou constituées avant l'introduction de la méthode de l'amortissement différé, c'est-à-dire au cours d'un exercice d'exploitation clôturé avant le 1^{er} janvier 2017.

Exemple 4

Au début de l'année d'imposition N, le contribuable a acquis une immobilisation amortissable au prix de 200 000,00 euros. La durée usuelle d'utilisation de ladite immobilisation s'élève à 10 ans, tandis que sa valeur résiduelle s'élève à 200,00 euros. Au cours de l'année N, le contribuable amortit ladite immobilisation sur une base linéaire. Conformément à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R., l'amortissement annuel de l'an N s'élève à 19 980,00 euros $[(200\ 000,00 - 200,00)/10]$. Au titre de l'année d'imposition N + 1, le contribuable souhaite amortir ladite immobilisation conformément à l'article 32, alinéa 1a L.I.R. A cette fin, il demande l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'an N + 1. Conformément à l'article 32, alinéa 1a L.I.R., l'amortissement annuel s'élève à 19 980,00 euros $[(200\ 000,00 - 200,00)/10]$.

Année d'imposition N + 1 :	en euros
Valeur nette restante au 1 ^{er} janvier N + 1 :	180 020,00
Montant maximal déductible au cours de l'an N + 1 : (19 980,00 – 19 980,00 + 19 980,00)	19 980,00
Amortissement opéré au cours de l'an N + 1 :	0,00
Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 1 :	180 020,00

Partant, le contribuable doit déclarer dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'an N + 1 le montant de 19 980,00 euros représentant le montant de l'amortissement non déduit au cours de l'année d'imposition N + 1.

5. Interaction entre la méthode de l'amortissement différé et la méthode de l'amortissement extraordinaire (article 31 L.I.R.)

L'amortissement extraordinaire est permis en cas de déperdition extraordinaire technique ou économique d'un bien conformément à l'article 31 L.I.R. La déperdition extraordinaire peut concerner aussi bien les immobilisations amortissables pour usure que celles amortissables pour diminution de substance. Il y a notamment déperdition extraordinaire lorsque survient un événement par le fait duquel se produit une usure telle que la durée usuelle d'utilisation antérieurement retenue ne pourra pas être atteinte. A titre d'exemples, il convient de citer un incendie, une invention nouvelle ou encore un changement de mode.

La méthode de l'amortissement différé prévue à l'alinéa 1a permet de différer dans le temps l'amortissement normal pour usure déterminé à l'alinéa 1^{er}. L'amortissement extraordinaire permet au contribuable de tenir compte d'événements extraordinaires et partant non prévisibles dont il ne pouvait tenir compte lors de la fixation de la durée usuelle d'utilisation dans le cadre de la détermination de l'amortissement normal pour usure conformément aux alinéas 1 et 3 de l'article 32 L.I.R. Il s'agit en fait de deux concepts inconciliables.

A ce sujet, la dernière phrase de l'alinéa 1a précise que l'application de l'amortissement extraordinaire au sens de l'article 31 L.I.R. oblige le contribuable à passer de la méthode de l'amortissement différé à la méthode de l'amortissement linéaire prévue à l'alinéa 1^{er}. Il s'ensuit notamment que l'amortissement annuel permis, mais non encore déduit au cours d'un des exercices précédents conformément à l'alinéa 1a, est à déduire au cours de l'exercice au cours duquel l'événement ayant entraîné la déperdition a eu lieu. Pour les immobilisations amortissables pour usure dont la déperdition est totale, il en découle que leur valeur restante est à déduire intégralement au cours de cet exercice.

Exemple 5

Les données sont identiques à celles de l'exemple 1. Toutefois, au cours de l'an N + 2, il s'avère que l'immobilisation amortissable a subi des dégâts graves qui entraînent que sa durée usuelle d'utilisation est désormais seulement de deux ans. Le contribuable procède à l'amortissement extraordinaire au cours de l'an N + 2.

Année d'imposition N + 2 :	en euros
Valeur nette restante au 1 ^{er} janvier N + 2 :	45 000,00
Montant maximal déductible au cours de l'an N + 2 : (12 450,00 – 5 000,00 + 6 225,00 = 13 675,00)	
Amortissement extraordinaire : [(31 325,00 – 200,00)/2] = 15 562,50	
Amortissement opéré au cours de l'an N + 2 :	29 237,50
Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 2 :	15 762,50

Année d'imposition N + 3 :	en euros
Valeur nette restante au 1 ^{er} janvier N + 3 :	15 762,50
Amortissement opéré au cours de l'an N + 3 : [(15 762,50 – 200,00)/1] = 15 562,50	15 562,50
Valeur restante au 31 décembre de l'an N + 3 :	200,00

6. Forfait pour dépenses d'exploitation

Afin de simplifier la tâche fiscale tant des contribuables que des bureaux d'imposition, plusieurs circulaires administratives autorisent les contribuables, dans les conditions y précisées, à évaluer forfaitairement les dépenses d'exploitation. Le forfait pour dépenses d'exploitation couvre toutes les dépenses d'exploitation déductibles au titre d'une année d'imposition et partant également toute forme d'amortissement déductible au titre de cette même année de sorte que la question de l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. ne se pose pas. Il s'ensuit que lorsqu'un contribuable opte pour la détermination forfaitaire des dépenses d'exploitations, l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. est exclue.

Luxembourg, le 15 mai 2018

Le directeur des contributions,