



COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

Bruxelles, le 5.4.2006  
COM(2006) 157 final

**COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL, AU PARLEMENT  
EUROPÉEN ET AU COMITE ECONOMIQUE ET SOCIAL EUROPÉEN**

**Mise en œuvre du programme communautaire de Lisbonne:  
Avancement des travaux et programme futur pour une assiette commune consolidée  
pour l'impôt des sociétés (ACCIS)**

## TABLE DES MATIÈRES

### COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL, AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU COMITE ECONOMIQUE ET SOCIAL EUROPÉEN :

Mise en œuvre du programme communautaire de Lisbonne: Avancement des travaux et  
programme futur pour une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS)

1.	Contexte .....	3
2.	Progrès accomplis à ce jour.....	4
2.1.	Objectifs du groupe de travail .....	4
2.2.	Organisation du groupe de travail .....	5
2.3.	Réalisations du groupe de travail .....	6
3.	Prochaines étapes .....	7
3.1.	Approche générale .....	7
3.2.	Lien entre normes comptables internationales et assiette fiscale.....	7
3.3.	Consolidation .....	8
3.4.	Assiette fiscale optionnelle ou obligatoire .....	8
3.5.	Programme de travail après 2006.....	9
4.	Conclusions .....	9
	ANNEXES .....	12
	Annexe 1	
	Synthèse du programme de travail du GT ACCIS.....	12
	Annexe 2	
	Résumé détaillé des progrès techniques réalisés à ce jour par le GT ACCIS.....	14

## 1. CONTEXTE

La stratégie de Lisbonne vise à jouer un rôle central au niveau de la compétitivité, de la croissance et de l'emploi dans l'Union européenne. La suppression des obstacles fiscaux, tels que les coûts de conformité élevés lors d'opérations transfrontalières, les prix de transfert et l'absence de compensation des pertes transfrontalières dans le marché intérieur, peut contribuer à la réalisation de ces objectifs. L'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) réduirait dans une large mesure les coûts de conformité pour les entreprises opérant sur le marché intérieur, résoudrait les problèmes actuels en matière de prix de transfert, permettrait de consolider les profits et les pertes, simplifierait nombre d'opérations internationales de restructuration, réduirait certaines complexités liées à la coexistence entre l'approche classique et l'approche par exonération de la fiscalité internationale (sans s'immiscer dans la fiscalité des personnes), éviterait bien des situations de double imposition et couperait court à de nombreuses situations discriminatoires et restrictions. L'ACCIS contribuerait à rendre les régimes de fiscalité des entreprises plus efficaces, plus simples et plus transparents et réduirait les incohérences entre les systèmes nationaux.

Depuis 2001, c'est-à-dire depuis la publication de la communication intitulée «Vers un marché intérieur sans entraves fiscales: Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne» (COM(2001) 582), l'objectif de la Commission a été d'offrir aux sociétés opérant dans plus d'un État membre de l'UE une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS). Cette politique a été confirmée en 2003 dans la communication intitulée «Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises: réalisations, initiatives en cours et défis restants» (COM(2003) 726).

En 2004, à la suite d'une encourageante discussion menée lors de la session informelle du Conseil ECOFIN sous présidence néerlandaise, au cours de laquelle un «non-paper» intitulé «Une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés» a été présenté, le groupe de travail sur une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (GT ACCIS) a été institué.

En octobre 2005, dans sa communication intitulée «Mise en œuvre du programme communautaire de Lisbonne - La contribution des politiques fiscale et douanière à la stratégie de Lisbonne» (COM(2005) 532), la Commission a attiré l'attention sur le lien existant entre son travail sur l'ACCIS et le programme de Lisbonne et s'est fixée l'objectif politique de présenter une mesure législative en 2008.

En décembre 2005, le Parlement européen a adopté une résolution<sup>1</sup> (le «rapport Bersani») sur «la fiscalité des entreprises dans l'Union européenne: assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés», puis, en février 2006, le Comité

---

<sup>1</sup> Résolution du Parlement européen sur la fiscalité des entreprises dans l'Union européenne: une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (2005/2121(INI)) 13 décembre 2005

économique et social européen a émis un avis<sup>2</sup> sur «la création d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés». Tous deux soutenaient le travail de la Commission dans ce domaine.

En décembre 2005, la Commission a présenté une méthode permettant de régler dans un futur immédiat certains des problèmes fiscaux spécifiques rencontrés par les petites et moyennes entreprises. La Communication «Lutte contre les obstacles liés à la fiscalité des sociétés qui affectent les petites et moyennes entreprises dans le marché intérieur – Description d'un éventuel système pilote d'imposition selon les règles de l'État de résidence» (COM(2005) 702) décrit en détail le dispositif et encourage les États membres à aborder cette initiative modeste et pragmatique dans un esprit constructif et ouvert.

La présente communication a pour double objectif de présenter l'état des progrès accomplis à ce jour et de mettre en lumière les aspects nécessitant un soutien et une orientation politique supplémentaire sans rechercher d'engagements de la part des États membres à l'égard de la proposition législative.

## **2. PROGRES ACCOMPLIS A CE JOUR**

### **2.1. Objectifs du groupe de travail**

Conformément aux objectifs de Lisbonne et à la création du groupe de travail de l'ACCIS, en 2004, les objectifs concernant ses travaux sont les suivants:

- trouver des moyens d'éliminer les obstacles liés à l'impôt des sociétés, qui entravent l'efficacité et le bon fonctionnement du marché intérieur;
- réduire le poids des contraintes administratives, tant pour les sociétés que pour les administrations fiscales, et mettre en place des règles simples et transparentes;
- inventorier les éléments envisageables d'une assiette fiscale commune consolidée qui améliorent la compétitivité internationale des sociétés européennes et qui répondent aux besoins économiques du 21<sup>e</sup> siècle, et
- veiller à ce que les États membres soient en mesure de préserver leurs intérêts financiers légitimes, notamment en réduisant les possibilités d'évasion et de fraude fiscale.

L'approche globale des travaux depuis la formation du groupe a été conforme aux dispositions figurant dans le «non-paper» d'origine, présenté à la réunion ECOFIN informelle de septembre 2004 et ayant abouti à la création du groupe de travail. Soit, plus précisément:

- l'objectif n'est pas de modifier le niveau actuel d'imposition;
- tous les États membres devraient être encouragés à participer au processus;

---

<sup>2</sup> Avis du Comité économique et social européen sur la création d'une assiette commune consolidée pour l'imposition des sociétés (avis exploratoire) ECO/165 14 février 2006

- les normes comptables internationales et les normes internationales d’information financière (IAS/IFRS) devraient servir d’instruments pour définir l’assiette;
- les travaux devraient être guidés par un ensemble de principes fiscaux bien établis, afin de prendre en considération les objectifs de Lisbonne.

Le niveau d’imposition n’a pas fait et ne fera pas partie des discussions, étant donné que cela entraînerait une discussion sur le taux d’imposition et que la Commission n’entend pas élargir les travaux actuels sur l’assiette à la question du taux. Si la nouvelle base d’imposition devait être plus large ou plus étroite que les bases d’imposition actuelles de certains Etats membres, un niveau d’imposition identique pourrait être assuré par les Etats membres via l’ajustement de leur taux d’imposition. Néanmoins, la Commission examinera sous un angle quantitatif et qualitatif l’impact possible de l’ACCIS sur les recettes fiscales et leur évolution potentielle. La participation des États membres au groupe de travail est encourageante jusqu’ici. Tous les États membres ont participé aux réunions du GT, étant entendu que la participation n’implique pas nécessairement qu’ils soutiennent le projet d’ACCIS. Néanmoins, l’apport technique de tous les experts a été apprécié et pris en considération.

## 2.2. Organisation du groupe de travail

Le GT ACCIS se réunit tous les 3 mois; il est présidé par un fonctionnaire de la direction générale de la fiscalité et de l’union douanière de la Commission européenne; il se compose principalement d’experts des administrations des États membres, mais peut être élargi ponctuellement pour accueillir des experts des entreprises et des milieux universitaires. Les travaux du GT ACCIS sont parfaitement transparents et peuvent être suivis via une série de pages web dédiées<sup>3</sup>, qui contiennent des informations détaillées sur les réunions du groupe, ainsi que les documents de travail.

Lors de la première réunion du groupe de travail ACCIS, un programme de travail provisoire a été adopté. Comme l’indique le tableau de l’annexe 1, quatre catégories d’activité principales ont été recensées:

- Questions générales;
- éléments techniques structurels de l’assiette;
- aspects juridiques structurels et
- consolidation au niveau du groupe et répartition de l’assiette fiscale.

Les deux premières catégories sont communes à toute assiette fiscale: le lien (éventuel) avec les comptes sociaux et les principes, ainsi que les «éléments constitutifs» structurels se retrouvent dans tous les systèmes fiscaux. Les deux autres catégories concernent des aspects ne se retrouvant pas dans toutes les assiettes fiscales et sont par conséquent nouvelles pour certains - si ce n’est pour la totalité des

---

<sup>3</sup> Disponible à l’adresse suivante : [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_fr.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_fr.htm).

- États membres: les aspects juridiques d'une assiette consolidée, d'une part, la consolidation technique proprement dite et le mécanisme d'allocation permettant de répartir l'assiette entre les États membres, d'autre part. Les derniers points du tableau parlent d'eux-mêmes: la législation à proprement parler et l'analyse d'impact relative au projet.

L'approche retenue a consisté, pour les services de la Commission, à introduire, lors de chaque réunion du groupe de travail, au moins un nouveau thème de discussion, figurant dans un document de travail préalablement élaboré. Selon la complexité de ce thème, un sous-groupe d'experts issus d'un certain nombre d'États membres peut alors être constitué pour se réunir séparément, afin d'approfondir l'analyse, sous la présidence d'un expert d'un État membre. Le sous-groupe tient le groupe de travail régulièrement informé, de manière à ce que l'ensemble des experts soient instruits des progrès accomplis. Cette méthode de travail permet de tirer parti au maximum de l'apport technique des experts des États membres. Au cours des années 2004 et 2005, quatre sous-groupes ont été constitués.

### **2.3. Réalisations du groupe de travail**

Lors de la première réunion du groupe de travail, les principes fiscaux devant guider les travaux ont été examinés et ces discussions préliminaires ont fourni le cadre du travail en cours sur les éléments structurels. Il n'a pas été jugé utile de créer un sous-groupe à cette fin, mais les principes fiscaux ont été réexaminés lors d'une réunion ultérieure et devraient être débattus à nouveau lors de prochaines réunions.

Quant aux éléments techniques structurels de l'assiette, quatre grandes catégories de questions ont été jusqu'ici abordées: 1) Immobilisations et amortissements, 2) réserves, provisions et passifs, 3) revenu imposable et 4) aspects internationaux de l'ACCIS. Pour chacun de ces éléments structurels, un sous-groupe dédié a été constitué, la plupart des sous-groupes s'étant déjà réunis à plusieurs reprises.

Chaque sous-groupe est à même (ou, dans le cas des deux derniers sous-groupes, devrait être à même) de recenser les aspects des éléments structurels qu'il examine susceptibles de donner lieu à un large consensus sur la manière dont ils doivent être imposés ou déduits. Chacun possède aussi des domaines particuliers pour lesquels il existe visiblement plus d'une option possible, les experts étant actuellement divisés sur celle qu'il serait préférable de retenir. Les premières indications provenant du dernier sous-groupe constitué, consacré aux aspects internationaux, donnent à penser que ces questions sont très diversifiées, du fait qu'elles ont trait aux relations avec des pays tiers et leurs implications vis-à-vis des conventions fiscales existantes.

Les questions spécifiquement liées à l'ACCIS, portant notamment sur la méthode de consolidation et de répartition, n'ont pas encore été abordées au sein du groupe de travail mais dès lors qu'elles sont étroitement liées à la future base commune, la Commission considère que le groupe de travail devrait commencer l'examen de ces questions au second semestre de cette année. Il convient de noter que même si ces questions semblent peu nombreuses, elles sont, en revanche, d'une complexité extrême et nécessiteront un travail important, du fait, en particulier, qu'elles ont trait à des domaines non compris dans les éléments essentiels d'une assiette fiscale. La composition du GT ACCIS et son programme de travail semblent satisfaisants et le

fruit de ses réflexions sera utile à la Commission lorsqu'elle entamera les travaux sur l'analyse d'impact et la proposition législative proprement dite.

### 3. PROCHAINES ETAPES

#### 3.1. Approche générale

Il est souvent affirmé que les assiettes de l'impôt des sociétés dans l'Union européenne se sont élargies au cours des dernières années en raison de la diminution des incitations fiscales spéciales. Cela rend l'assiette plus simple et plus transparente, et donc efficace et neutre (en ce sens que moins il y a de régimes spéciaux et d'incitations, plus l'assiette est neutre) et cela permet aussi de lever le même montant de recettes avec un taux nominal inférieur. Au fur et à mesure que les travaux sur l'ACCIS progressent, il devient évident que la nouvelle assiette donnera les meilleurs résultats si cette tendance se poursuit; en d'autres termes, **elle devrait être uniforme et entraîner une globalement une simplification et élargir la base d'imposition des sociétés.**

D'une façon générale, le programme de travail initial adopté à titre provisoire lors de la première réunion du groupe de travail reste d'actualité. **La Commission est d'avis que les travaux des quatre premiers sous-groupes** (sur les immobilisations et l'amortissement, sur les provisions, les réserves et les passifs, sur le revenu imposable et sur les aspects internationaux) **devraient être globalement achevés d'ici la fin de 2006.**

Il est également prévu de commencer les travaux sur trois nouveaux éléments en 2006, premièrement, sur la consolidation, deuxièmement, sur le mécanisme de répartition de l'assiette fiscale consolidée et, troisièmement, sur le cadre structurel et juridique, qui comprend le cadre administratif, les modalités en matière de vérification, l'interprétation juridique et les procédures juridictionnelles. Ce travail prendra en compte la situation spécifique des petites et moyennes entreprises.

#### 3.2. Lien entre normes comptables internationales et assiette fiscale

Bien que les travaux sur l'ACCIS pourraient être facilités si toutes les entreprises, dans tous les États membres, étaient autorisées à recourir aux IAS/IFRS et si, partant, il existait un point de départ unique pour l'ensemble d'entre elles, la Commission prend acte du fait que tel n'est pas le cas à l'heure actuelle. Vu l'importance de l'ACCIS pour le programme de Lisbonne, la Commission ne peut remettre les travaux sur l'ACCIS dans l'attente d'une harmonisation future de la comptabilité des sociétés. En outre, le GT ACCIS est un groupe technique d'experts fiscaux et son rôle se borne aux questions fiscales d'ordre technique. Les règles régissant le contenu de l'ACCIS seront applicables dès lors qu'à l'échelon national, les entreprises prendront comme point de départ, pour l'élaboration de leurs comptes fiscaux, des comptes élaborés sur la base des IAS/IFRS ou des normes comptables nationales. **Ainsi, les IAS/IFRS seront uniquement utilisées comme moyen de définir l'assiette, grâce au langage commun et à certaines définitions communes qu'elles offrent. Notamment, les éléments de ces normes internationales n'étant pas jugés pertinents pour l'ACCIS ne seront pas repris dans le cadre de celle-ci et il ne**

saurait exister de lien direct formel avec des normes (IAS/IFRS) en perpétuel changement.

### 3.3. Consolidation

La Commission, le Parlement européen et le Comité économique et social européen sont convaincus que l'assiette devrait être introduite dès le départ sous la forme d'une assiette fiscale **consolidée** et, donc, conformément à ce que prévoit le programme de travail initial du GT ACCIS, que les travaux sur la consolidation devraient commencer dans le courant de 2006. Tout en étant ambitieuse, **cette approche sera très bénéfique au marché intérieur et contribuera dans une large mesure à la mise en œuvre des objectifs de Lisbonne**. L'autre solution, un processus à deux niveaux, constitué d'une assiette commune sans consolidation et d'une assiette consolidée, ne règle pas les problèmes liés à l'absence de compensation des pertes transfrontalières, pas plus qu'elle n'atténue les difficultés existantes au niveau du prix de transfert. En outre, si les travaux ne sont pas axés sur une assiette consolidée, il est à redouter que la consolidation ne soit rendue plus difficile à long terme au cas où, par exemple, un niveau inférieur de traitement commun de certains éléments structurels, ou de certaines méthodologies, serait adopté. En fait, il est difficile de trouver beaucoup d'avantages à la simple introduction d'une assiette «commune» permettant d'opérer de manière autonome dans chaque État membre, ce qui reviendrait, à terme, à fonctionner de nouveau avec vingt-cinq assiettes différentes, les intérêts nationaux prévalant sur ceux du marché intérieur dans son ensemble.

Il sera nécessaire également de travailler sur le mécanisme de répartition de l'assiette consolidée entre les États membres. Ces travaux peuvent être effectués séparément, étant donné que les aspects techniques sont relativement indépendants et feront appel, sur le plan des ressources, à des compétences et connaissances spécialisées différentes. De fait, quelques travaux préliminaires ont d'ores et déjà été réalisés au niveau interne par les services de la Commission concernant l'élaboration d'éventuels mécanismes, tels que le mécanisme de répartition.

### 3.4. Assiette fiscale optionnelle ou obligatoire

La Commission, suivie en cela par le Parlement européen, reste d'avis que l'ACCIS devrait, dans un premier temps, être proposée aux entreprises à titre optionnelle, étant donné que son premier objectif est d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur et non celui des économies nationales des États membres. Toutes les entreprises n'interviennent pas dans plus d'un État membre et il n'est pas nécessaire que ces entreprises-là changent leur assiette fiscale. Même s'il est vrai que la mise en œuvre simultanée de deux assiettes fiscales – l'ACCIS et l'assiette fiscale nationale – est susceptible de soulever des questions spécifiques au sein des administrations fiscales, la Commission pense aussi qu'une ACCIS optionnelle a plus de chances de rallier les suffrages de l'ensemble des États membres et des entreprises qu'une ACCIS obligatoire. Pour les entreprises, l'utilisation d'une seule base plutôt que potentiellement 25 bases sera beaucoup plus simple. Le fait de concevoir l'ACCIS comme une option incite également à la rendre aussi concurrentielle, simple et uniforme que possible de part et d'autre de l'Union, même s'il sera nécessaire de s'assurer que les règles relatives aux aides d'Etats sont respectées et que des mesures anti-abus appropriées sont introduites.

### 3.5. Programme de travail après 2006

Au-delà de 2006, la programmation sera fonction de l'état d'avancement des travaux au sein du GT ACCIS. Un autre «rapport d'activité» est prévu pour début 2007. Dans le même temps, les travaux sur les incitations fiscales et les moyens de lutte contre l'évasion fiscale pourraient commencer, de manière à ce qu'ils soient en grande partie achevés d'ici la fin de 2007. Pendant l'année, les travaux sur la consolidation et le mécanisme de répartition pourraient être achevés en grande partie, tandis que le processus de révision des aspects déjà examinés pourrait être entamé. **Cela permettrait à la Commission d'achever les travaux et de présenter une disposition législative communautaire globale à la fin de 2008.**

Il convient de noter que l'expression «achevés en grande partie» est utilisée à dessein: aucun accord définitif ne sera recherché tant que les travaux sur tous les éléments structurels n'auront pas été achevés. Même alors, en sa qualité de groupe d'experts techniques, le GT ACCIS ne pourra prendre aucune décision officielle. Néanmoins, un «deuxième cycle» de discussions sur les éléments structurels devra avoir lieu au sein du GT avant le début de l'élaboration de textes législatifs, afin que les travaux sur les différents éléments s'insèrent dans une approche globale cohérente et satisfaisante.

## 4. CONCLUSIONS

Sur le plan interne, la Commission engage actuellement les ressources nécessaires pour réaliser le programme de travail ambitieux exposé dans la présente communication, afin d'être à même de présenter une proposition législative en 2008. Sur le plan externe, un groupe de travail ACCIS a été constitué, qui fournit les mécanismes nécessaires à des discussions avec les experts des administrations, des entreprises et des milieux universitaires des États membres.

**L'objectif reste, malgré tout, ambitieux et sa réalisation nécessitera davantage d'engagement de la part d'un nombre plus grand d'États membres.** Bien que de bons progrès aient été accomplis dans un certain nombre de secteurs, trois sujets de préoccupation se profilent. Tout d'abord, certains experts ont tendance à défendre principalement certains aspects de leur système fiscal actuel, plutôt qu'à rechercher une solution qui pourrait s'appliquer à toute l'Union européenne. En second lieu, il existe une tendance, soit à reporter les discussions sur des sujets jugés plus «difficiles», soit à chercher à maintenir deux solutions possibles différentes, suggérant qu'un élément de choix peut être conservé. En troisième lieu, le fossé s'élargit au niveau de la quantité de ressources que les États membres affectent aux travaux, ce qui, vu le calendrier ambitieux, peut entraîner des retards dans la mise en œuvre d'un volet essentiel de la stratégie de réalisation des objectifs de Lisbonne.

S'il est concevable que les experts préfèrent «ce qu'ils connaissent déjà» et font valoir que puisque telle ou telle formule a bien marché chez eux des années durant, il n'y a aucune raison d'en changer, cette attitude entrave la conception d'une assiette d'imposition commune. **C'est précisément parce qu'il existe de multiples différences entre les règles nationales existantes qu'il est nécessaire de disposer d'une solution commune unique. Si chaque État membre devait insister sur la conservation de ses propres règles existantes, alors il ne saurait y avoir aucune**

**base commune** – en bref, l'adoption d'une base commune implique nécessairement des changements au niveau des règles nationales de calcul existantes. Dans ce contexte, il est essentiel de profiter de la conception d'une nouvelle assiette d'imposition commune pour entamer une réforme économique, en tentant d'obtenir une modernisation et une simplification des règles d'imposition.

De même, la nécessité de faire certains progrès a tout naturellement mené à l'ajournement de l'examen de certaines questions, afin de ne pas prendre de retard. Toutefois, cela ne peut pas continuer indéfiniment. Plus important encore, **il n'est pas souhaitable de parvenir à des compromis en permettant pour chaque problème de laisser deux solutions techniques très différentes coexister en tant qu'options nationales, car cela ne permettrait pas de tirer pleinement parti de la simplification.** Quand un groupe de sociétés opère dans plusieurs États membres, il est important qu'elles puissent adopter une approche commune vis-à-vis de leurs obligations fiscales. Il ne serait guère efficace qu'elles continuent à se conformer à différentes obligations selon leur lieu d'activité. Si de telles «options» s'étendaient au-delà des modes de calcul jusque dans l'imposition réelle de certaines transactions, alors non seulement la simplicité serait sacrifiée, mais, en outre, des difficultés surgiraient au niveau du processus de consolidation, ainsi qu'il a été mentionné ci-dessus.

Au fur et à mesure que les travaux sur l'ACCIS s'accélèrent, les exigences en matière de ressources en personnel augmentent. La priorité politique accordée à la réalisation des objectifs de Lisbonne, auxquels l'ACCIS apportera une contribution importante, devrait se traduire par l'allocation de ressources en personnel. La Commission a répondu en attribuant du personnel supplémentaire au projet et certains États membres ont fait de même. Les avantages d'une équipe spécialisée sont clairs et mettre à disposition des ressources adéquates permettra à chacun de participer pleinement aux travaux. Les premiers travaux sur chaque élément structurel de l'assiette d'imposition impliquent nécessairement un certain degré de «collecte d'informations», mais le risque existe que ceux qui consacrent insuffisamment de ressources au projet soient moins satisfaits par la proposition finale de la Commission que ceux qui se sont impliqués plus activement. Le choix des différents experts qui participent à chaque réunion des groupes et sous-groupes de travail a été délibérément laissé aux États membres pour leur permettre d'inviter toute une série d'experts compétents dans l'aspect particulier de l'assiette de l'impôt étudié lors de chaque réunion.

La Commission reconnaît que, sur certaines questions, les experts techniques ne sont pas en mesure de donner aux travaux une impulsion vers un élément particulier sans davantage de support à un niveau plus élevé ou à l'échelon politique. La présente communication a donc pour double objectif de présenter l'état d'avancement à ce jour et de mettre en lumière les aspects nécessitant un soutien et une orientation politiques supplémentaires. Il est admis que les États membres ne seront pas en mesure de prendre une décision finale quant à leur adhésion ou non à l'ACCIS tant qu'aucune proposition officielle n'aura été soumise par la Commission. Il est essentiel, toutefois, que le concept général et le programme de travail bénéficient d'un soutien manifeste si l'on entend continuer d'aller de l'avant.

En conclusion:

- Bien que la définition de l'ACCIS puisse, théoriquement, s'inspirer des normes comptables internationales correspondantes (IAS/IFRS), aucun lien formel entre ces deux approches ne devrait être établi, étant donné que les entreprises ne sont pas toutes en mesure d'utiliser les IAS/IFRS et que les normes changent souvent. La législation relative à l'ACCIS devrait, en conséquence, être un document à part entière comportant toutes les définitions nécessaires pour déterminer le bénéfice imposable.
- Le programme de travail initial pour l'ACCIS, qui envisageait une assiette fiscale facultative pour les entreprises, assortie d'une consolidation et d'une répartition entre les États membres, demeure la meilleure approche pour mettre en œuvre l'ACCIS et contribuer par là même à la réalisation des objectifs de Lisbonne. Sans préjuger des futures décisions politiques, les travaux à caractère technique devraient donc aller dans cette direction.
- L'approche actuelle consistant à travailler en collaboration étroite avec les experts des États membres est le meilleur moyen de faire en sorte que la proposition législative finale de la Commission soit acceptable aux yeux des États membres. En ce sens, les États membres peuvent participer aux travaux sans s'engager de manière prématurée ou définitive vis-à-vis de l'ACCIS. La coopération avec les milieux d'affaires ou universitaires, telle qu'illustrée par la réunion «en formation élargie» du groupe de travail de l'ACCIS en décembre dernier, a également son utilité.
- Des progrès raisonnables vers l'ACCIS ont été réalisés grâce à une participation efficace des experts des différents États membres au groupe de travail de l'ACCIS. La qualité des travaux futurs dépendra de l'implication active des États membres ainsi que de la Commission.
- L'introduction d'une assiette commune consolidée à la fois simple, moderne et transparente impliquera nécessairement la mise en œuvre de changements par les États membres ou à défaut les objectifs d'une assiette commune ne seront jamais atteints et de ce fait cet exercice requiert ouverture d'esprit et souplesse de la part des participants à ce processus.

La Commission apprécierait un soutien et des orientations politiques de la part des États membres à l'égard des conclusions proposées ci-dessus.

## ANNEXES

### ANNEXE 1

#### SYNTHESE DU PROGRAMME DE TRAVAIL DU GT ACCIS

##### ACCIS – synthèse du programme de travail et réalisations à ce jour

<b>Généralités</b>		
Implications et utilisation des IAS/IFRS <sup>(1)</sup> Bilan fiscal/dépendance Principes fiscaux	→	Discussions de départ dans le groupe de travail
<b>Éléments structurels et techniques de l'assiette</b>		
Immobilisations et amortissement fiscal - immobilisations corporelles et incorporelles Plus-values sur immobilisations corporelles et incorporelles Crédit-bail/propriété économique	→	Discussions de départ dans le groupe de travail  Discussions ultérieures au sein du sous-groupe concerné
Réserves, provisions et passifs	→	Discussions de départ dans le groupe de travail  Discussions ultérieures au sein du sous-groupe concerné
Revenu imposable Déductions Report de pertes sur les exercices antérieurs ou ultérieurs	→	Discussions de départ dans le groupe de travail  Discussions ultérieures au sein du sous-groupe concerné
Actifs financiers Activités financières	→	Discussions de départ dans le groupe de travail
Aspects internationaux Champ territorial («waters' edge») – UE/hors UE Mécanisme d'élimination de la double imposition	→	Discussions de départ dans le groupe de travail  Discussions ultérieures au sein du sous-groupe concerné
Restructuration et fusions d'entreprises Dividendes et autres formes de distribution des bénéfices	→	Pas encore commencé
Mesures incitatives, y compris R&D	→	Pas encore commencé

<b>Aspects structurels et juridiques</b>		
Cadre administratif Audit Interprétation/tribunaux, etc.	→	Pas encore commencé
Lutte contre l'évasion fiscale	→	Pas encore commencé
Application obligatoire/optionnelle pour les entreprises Restriction – taille/secteur	→	À examiner en dehors du groupe de travail technique
<b>Consolidation et allocation</b>		
Méthode et règles de consolidation, etc. Mode de répartition	→	Travaux engagés au sein de la Commission Rien de commencé au niveau du groupe de travail
Discussions d'ordre général pour relier entre eux les éléments structurels Questions supplémentaires recensées au cours des travaux	→	Pas encore commencé
<b>Analyse d'impact de l'ACCIS</b> <b>Élaboration de la proposition législative</b>	→	Pas encore commencé

(1) Normes comptables internationales/Normes internationales d'information financière

### RESUME DETAILLE DES PROGRES TECHNIQUES REALISES A CE JOUR PAR LE GT ACCIS

#### **Normes comptables et dépendance entre comptabilité financière et comptabilité fiscale**

Le degré d'intensité de l'interdépendance entre comptes financiers et comptes fiscaux est un problème récurrent pour l'assiette fiscale. Même si de nombreuses entreprises préparent aujourd'hui leurs comptes financiers en conformité avec les normes comptables internationales et les normes internationales d'information financière (IAS/IFRS)<sup>4</sup>, beaucoup sont encore tenues d'utiliser leurs normes comptables nationales au lieu des IAS/IFRS.

Toutes les entreprises n'utilisant pas les mêmes règles comptables, le maintien de la «dépendance» des comptes fiscaux vis-à-vis des comptes sociaux et/ou d'une «dépendance inversée» est théoriquement impossible. Il existe actuellement 25 réglementations nationales différentes en matière de comptabilité. Par conséquent, les comptes sociaux établis conformément à 25 réglementations différentes ne sauraient être directement liés à une assiette commune identique unique et un rapprochement sous une forme ou sous une autre sera nécessaire au niveau national. Il s'ensuit que la législation sur l'ACCIS devra explicitement contenir des définitions qui, pour beaucoup d'États membres aujourd'hui, sont tout simplement issues de leur réglementation comptable nationale, aux fins d'établir leur assiette fiscale nationale.

#### **Principes fiscaux**

Toute assiette fiscale nouvelle devant s'appuyer sur des principes fiscaux bien établis, la première réunion du GT a passé en revue toute une série de principes susceptibles d'être retenus. Les principes ainsi énoncés devraient constituer une «check list» utile au regard de laquelle on pourrait évaluer les solutions possibles qui seraient proposées au cours des discussions sur tel ou tel élément. Toutefois, il n'a pas été considéré comme souhaitable ou nécessaire, au début de l'exercice, ni de se mettre d'accord formellement sur une série définitive de principes ni d'établir une hiérarchie entre les principes susceptibles d'entrer en conflit dans certains cas. Aucune décision n'a non plus été prise sur la question de savoir si une liste formelle de principes devrait ou non être adoptée dans le cadre de l'ACCIS, même si l'on a constaté qu'aucun État membre ne disposait actuellement d'une telle liste dans sa législation. Il semble y avoir un large consensus sur le choix de l'approche flexible retenue et aucune proposition visant à formaliser une déclaration sur les principes fiscaux n'est au programme à ce stade.

Au cours des débats sur les principes, il a été noté qu'ils sont généralement examinés dans le contexte d'un système fiscal complet, c'est-à-dire comprenant l'assiette et le

---

<sup>4</sup> IAS - International Accounting Standards - Normes comptables internationales: normes comptables publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB) et désormais publiées sous la forme d'IFRS - International Financial Reporting Standards - Normes internationales d'information financière.

taux, la société et l'actionnaire. Ils ne sont donc pas automatiquement applicables dans le cadre de l'exercice consistant à élaborer une assiette commune pour l'impôt des sociétés. Il apparaît, néanmoins, que certains éléments présentent clairement un intérêt, notamment les principes d'efficacité (qualifiée également de neutralité, en particulier par rapport à différents types d'investissement), de simplicité, de transparence et de sécurité juridique. La conception d'une nouvelle assiette offre une occasion en or de satisfaire à ces principes et la Commission souhaite souligner en particulier l'importance de la simplicité.

### **Éléments structurels de l'assiette**

Ainsi qu'indiqué dans le document principal, les travaux sur les quatre éléments structurels principaux suivants ont déjà commencé: i) immobilisations et amortissements (y compris les plus-values), ii) réserves, provisions et passifs, iii) revenu net imposable et iv) aspects internationaux.

### **Immobilisations et amortissements (y compris les plus-values)**

D'une manière générale, les discussions sur les immobilisations et l'amortissement fiscal, ainsi que sur les plus-values et les moins-values ont été fructueuses et le sous-groupe a dégagé des approches communes dans de nombreux domaines. On peut citer la définition de la notion d'actif amortissable, la nécessité d'une définition uniforme pour déterminer le moment de comptabilisation d'un actif et l'approche des actifs incorporels, et en particulier la distinction entre actifs incorporels acquis et créés. Un certain nombre de questions relativement détaillées ont également été traitées, comme les actifs de très faible valeur et la propriété légale par opposition à la propriété économique. Les points de vue continuent de diverger sur d'autres questions, telles que le traitement des réparations importantes d'actifs endommagés. Les discussions et l'analyse du sous-groupe et du GT lui-même représenteront une contribution appréciable et un bon point de départ pour la proposition à venir de la Commission, mais il faudra tenir compte également des apports extérieurs au GT.

La principale question sur laquelle il existe encore des divergences de vues est celle du choix entre l'amortissement individuel et l'amortissement par catégorie. L'amortissement individuel exige que la durée d'utilisation de chaque actif soit estimée au moment de l'acquisition et que l'actif soit amorti individuellement sur cette durée. En pratique, les administrations qui appliquent ce système possèdent des tableaux d'amortissement détaillés des actifs et de leur durée d'utilisation. Dans le cas de l'amortissement par catégorie, on part de l'hypothèse que tous les actifs d'une même catégorie ont une «durée de vie» commune et que c'est la catégorie qui est amortie et non pas chaque actif pris individuellement. Cette technique est beaucoup plus simple, étant donné qu'il n'est pas nécessaire pour les administrations de disposer d'une liste détaillée d'actifs individuels et de leur durée de vie utile estimée, mais elle peut être moins précise. La Commission est d'avis que l'existence possible d'une série de catégories mérite d'être examinée plus avant, en tant qu'éventuelle solution de compromis.

**La Commission est convaincue que l'amortissement par catégorie est préférable pour l'ACCIS, car il est à la fois simple et efficace, et est d'avis qu'un compromis autour d'un nombre limité de catégories serait envisageable. La simplicité et l'efficacité sont deux objectifs fondamentaux pour l'ACCIS et la**

nécessaire harmonisation des multiples tableaux nationaux existants indiquant les durées d'utilisation de plusieurs milliers d'actifs amortissables représenterait une tâche très lourde et chronophage qui, même si elle était menée à bien dans les délais impartis, n'apporterait rien de plus en matière de simplicité ou d'efficacité. L'amortissement par catégorie offre, en outre, l'avantage de concerner un certain nombre de questions liées, telles que l'octroi d'allègements fiscaux sur la vente de certains actifs («exonération sous condition de emploi»), qui demandent encore à être résolues dans le cas d'une approche par amortissement individuel.

### **Réserves, provisions et passifs**

L'octroi d'une déduction fiscale au moment de la dotation d'une provision plutôt qu'une fois les dépenses effectuées a «uniquement» pour effet d'avancer la déduction. Ainsi la perte potentielle de recettes pour une administration fiscale correspond-elle «uniquement» à la valeur du temps supplémentaire résultant de la comptabilisation précoce de l'abattement. Néanmoins, il existe actuellement un large éventail de pratiques dans les États membres et quelques-unes des provisions potentielles, par exemple celles concernant les coûts de dépollution, pourraient être importantes au regard de l'assiette d'imposition d'une entité individuelle.

De grands progrès ont été accomplis au niveau des définitions, en se basant essentiellement sur les définitions existantes disponibles dans les IAS/IFRS, telles que celles stipulant que les «provisions sont des passifs de durée ou de montant incertain» et que «les passifs sont les obligations actuelles des entreprises résultant d'événements passés». Néanmoins, il s'est avéré difficile de réconcilier les différentes méthodologies d'octroi d'abattements fiscaux actuellement employées par les États membres. La Commission estime que les deux approches principales examinées (provisions généralement non déductibles avec liste d'exceptions déductibles ou provisions généralement déductibles avec liste d'exceptions non déductibles) ne sont pas aussi antagonistes qu'elles peuvent paraître. Ces deux techniques devraient mener aux mêmes résultats, pourvu que les principes sous-jacents de ce qui devrait être déductible de l'impôt soient identiques. **La Commission préfère l'élaboration d'une définition générale des provisions déductibles de l'impôt assortie d'une liste d'exceptions non déductibles, car il semble que ce soit la manière de procéder la plus efficace.**

En particulier, les discussions sur les provisions pour coûts de dépollution ont mis en avant une situation dans laquelle une société pourrait être juridiquement contrainte par une législation nationale autre que fiscale de créer certaines provisions. Il semble à présent être communément admis, au niveau technique, qu'un certain degré de reconnaissance mutuelle des prescriptions légales nationales sera nécessaire, ce qui a des implications importantes au-delà de la politique environnementale, par exemple lorsque certaines dépenses surviennent du fait de la législation nationale. En ce qui concerne les provisions, cela semble également correspondre au principe de «capacité contributive», dans le sens où le report de la comptabilisation d'une provision pour coûts de dépollution jusqu'à leur réalisation effective – le cas échéant, lorsque les opérations ont cessé – peut priver la société de bénéfices lui permettant de «financer» la dépollution.

D'autres considérations non fiscales ont également influencé les discussions à ce sujet. Par exemple, lorsque les comptes sociaux et les comptes fiscaux sont étroitement liés et que ces comptes «à double usage» sont également utilisés à d'autres fins, telles que la définition des montants pouvant être distribués sous forme de dividendes aux actionnaires, il est possible que les changements apportés aux pratiques existantes puissent poser problème dans certains États membres. **Néanmoins, l'ACCIS n'a pas vocation d'harmoniser la législation au-delà du simple calcul de l'assiette de l'impôt. Il convient dès lors de veiller à ce que ces considérations «non fiscales» ne prennent pas une trop grande importance.** Par exemple, il devrait être possible de définir des réserves distribuables à l'échelon national, de telle sorte que le régime fiscal relevant de l'ACCIS soit pris en compte ou non, en fonction de l'approche retenue par tel ou tel État membre quant aux réserves pouvant être distribuées.

### **Revenu imposable**

Les travaux sur la définition de l'élément structurel «revenu imposable» ont débuté en septembre 2005. Trois facteurs principaux ont été inventoriés: la définition du revenu, la définition des dépenses et la question méthodologique concernant le mode de calcul.

Pour ce qui est du revenu, l'une des premières questions portait sur la nécessité ou non d'opérer une distinction entre revenus commerciaux et non commerciaux. Bien que la question n'ait pas été tranchée de manière ferme et définitive, la création d'une telle distinction n'a guère recueilli de suffrages au sein du GT. Sur un plan général, il existe des similitudes évidentes entre les assiettes fiscales nationales, mais la question se complique dès lors que l'on entre dans le détail. Ainsi, la question du rattachement, à savoir le moment à partir duquel une transaction devrait être comptabilisée comme ayant eu lieu est particulièrement complexe. À l'heure actuelle, le droit civil national offre des solutions, mais dans le contexte de l'ACCIS, il ne sera pas systématiquement possible de se fonder sur le droit civil national, l'absence d'harmonisation dans le détail entre les différents droits civils au niveau de l'Union européenne pouvant engendrer des différences. Les travaux en matière de dépenses d'investissement et d'amortissement constitueront un point de référence utile pour approfondir les discussions.

Des questions similaires se posent en matière de dépenses et il importera de veiller à la cohérence entre les définitions des revenus et des dépenses, tant il est clair que les dépenses d'une société correspondent généralement à un élément de revenu dans une autre. Dans ce contexte, le traitement des contrats à long terme requiert une attention particulière. La prestation et l'utilisation de services représentent, contrairement aux marchandises, une autre «sous-catégorie» de transactions pour lesquelles il importe de mettre au point des définitions adaptées.

Enfin, la question méthodologique du mode de calcul devra être tranchée. La question qui se pose ici est de savoir dans quelle mesure il devrait être fait officiellement référence aux bilans d'ouverture et de clôture et si ceux-ci devraient constituer la source principale d'information pour le calcul du revenu ou si ce rôle devrait être dévolu au compte de résultat. À cet égard, le concept de bilan fiscal et la question de savoir s'il devrait faire partie de l'ACCIS seront abordés. Ce point se

rapporte, dans une certaine mesure, à la dépendance entre fiscalité et comptabilité. En l'absence d'une série de règles communes pour l'élaboration des comptes sociaux, si le bilan joue un rôle essentiel dans le calcul de l'impôt, l'ACCIS pourrait avoir à inclure des règles spécifiques pour la définition d'éléments du bilan «fiscal».

### **Aspects internationaux**

Les régimes de fiscalité nationaux comportent des règles relatives au traitement fiscal des revenus perçus par les résidents dans des pays tiers, ainsi qu'au traitement fiscal des revenus perçus, sur leur territoire, par des non-résidents (entreprises résidant dans des pays tiers). Afin d'éviter toute double imposition, les États membres concluent généralement, avec les pays tiers, des conventions bilatérales de double imposition établissant une «série de règles» servant à déterminer les droits d'imposition. De telles conventions existent aussi, à l'heure actuelle, entre les États membres de l'Union. Ces dernières conventions auront une moindre importance une fois l'ACCIS mise en œuvre, mais si certains États membres ne la mettaient pas en œuvre, un certain nombre de questions demanderaient à être réglées entre ces États et les États «ACCIS». Toutefois, les travaux à ce stade se concentrent sur l'examen des questions, en partant du principe que tous les États membres mettront en œuvre l'ACCIS.

La couverture territoriale de l'ACCIS fait l'objet d'un examen minutieux. L'assiette consolidée devant être répartie entre les États membres, il est particulièrement important de faire en sorte qu'une bonne définition soit donnée aux limites de l'ACCIS – à savoir son champ territorial («waters' edge») –, qui puisse s'appliquer à toute l'Union européenne et être adoptée avec une incidence minimale sur les conventions de double imposition existant actuellement avec les pays tiers. Il peut être souhaitable d'apporter à long terme certaines améliorations aux conventions, mais la Commission est soucieuse de garantir le bon fonctionnement de l'ACCIS dans le cadre des conventions existantes, dans la mesure du possible.

Si les travaux sont encore au stade du recensement des grandes questions, il apparaît clairement que ce domaine revêt une importance fondamentale pour la réussite future de l'ACCIS. Ainsi, il importera tout particulièrement de veiller à ce que les États membres puissent continuer à protéger leur part de l'assiette fiscale contre une possible érosion et d'éviter une situation dans laquelle les pertes enregistrées par des pays tiers puissent être intégrées dans le cadre de l'ACCIS, mais où les profits en seraient exclus. Parallèlement, si l'ACCIS entend apporter les avantages escomptés, il conviendra d'adapter quelque peu les approches nationales existantes, de manière à fournir une base uniforme pour la répartition entre États membres.