



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

Bruxelles, le 10 décembre 2004
Taxud-E1 – TN/

GT/ACCIS\001Rev1\doc\fr
Orig. EN

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

Principes fiscaux généraux

Réunion du mardi 23 novembre 2004

Centre de conférences Albert Borschette
Rue Froissart 36 - 1040 Bruxelles

DOCUMENT DE TRAVAIL

Principes fiscaux généraux

I. Objet du présent document

- 1) Pour définir une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés, il convient de considérer tout d'abord quelques principes généraux. Ceux-ci pourraient en quelque sorte servir de cadre d'évaluation, ou ils permettraient d'identifier certains problèmes qu'il faudra résoudre pour pouvoir examiner ensuite certains éléments structurels déterminés de l'assiette. En effet, on voit difficilement comment les États membres dont les assiettes sont différentes actuellement pourraient se mettre d'accord sur une assiette commune s'il n'existe pas un large accord – explicite ou implicite – sur certains principes fiscaux de base.
- 2) Actuellement, une telle définition de ces principes au niveau de l'UE n'existe pas, pas plus qu'elle ne semble exister d'ailleurs explicitement au niveau national. Toutefois, il y a deux jeux de principes qui pourraient être pertinents pour concevoir une assiette commune consolidée: les principes généraux pour la conception des systèmes d'imposition (des sociétés) et les principes comptables pour la détermination des profits. Ces deux jeux de principes sont examinés dans la présente note.
- 3) L'étude des services de la Commission intitulée «La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur»¹ a identifié certains principes généraux pour la conception d'un système d'imposition des sociétés. Ces principes ont été utilisés, à côté d'autres critères, pour évaluer les solutions possibles qui ont été identifiées dans l'étude. La première partie du présent document donne un bref aperçu de ces principes généraux. La question à examiner est de savoir dans quelle mesure ces principes généraux pour la conception de systèmes d'imposition sont utiles également pour la conception d'une assiette.
- 4) La seconde partie du présent document aborde un jeu plus spécifique de principes élaborés par le International Comptable Standards Board pour l'établissement des comptes dans son Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers². Elle utilise le cadre de l'IASB comme référence pour l'examen de principes (communs) plus spécifiques de comptabilité fiscale. On a retenu cette approche plutôt que de sélectionner des exemples tirés de l'assiette existante de certains États membres déterminés étant donné que l'objectif poursuivi est de définir des principes communs dans une perspective internationale. La question ici est de savoir dans quelle mesure ces principes comptables peuvent aussi être utilisés – fût-ce avec des adaptations - pour déterminer les différents éléments d'une assiette fiscale commune.
- 5) Le présent document n'a pas pour objet de définir un jeu de principes qui serait formellement adopté; il vise à permettre de procéder à un premier échange de vues et peut-être d'identifier certains principes qui devront être pris en considération dans le

¹ Document de travail des services de la Commission, SEC 1681/2001, «La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur».

² Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers, approuvé pour publication par l'IASB Board en 1989 et adopté par l'IASB en 2001.

cadre de l'examen de certains éléments structurels. Au fur et à mesure qu'il avancera dans ses travaux, il est bien possible que le groupe de travail souhaitera débattre encore de ces «principes»; le présent document ne doit donc être considéré en aucune façon comme définitif ou final.

II. Principes généraux pour la conception et l'évaluation des systèmes d'imposition

Introduction

- 6) L'objectif fondamental d'une base d'imposition des sociétés est de permettre de calculer le bénéfice imposable qui pourra ensuite être soumis à un certain taux d'imposition, afin de permettre à chaque État de percevoir un certain montant de recettes fiscales. De plus, la définition du bénéfice imposable devrait dans la mesure du possible répondre à un certain nombre de critères additionnels dérivés de principes économiques généraux.
- 7) Dans une certaine mesure, ces principes généraux sont conçus pour un système fiscal dans son ensemble, c'est-à-dire l'assiette imposable, le taux, et l'interaction entre l'imposition des sociétés et l'imposition des personnes physiques. En outre, ces critères peuvent viser l'objectif beaucoup plus large d'accroître le bien-être général, c'est-à-dire d'éviter les coûts en termes de bien-être d'une répartition potentiellement inefficace des ressources. Toutefois, seule l'assiette nous intéresse et certains des principes peuvent être appliqués ou appréciés uniquement en conjonction avec le taux; par conséquent, l'assiette fiscale pourra ne satisfaire qu'à certains d'entre eux, ou du moins aider à satisfaire les principes concernés par le taux. L'imposition des personnes physiques ne nous intéressant pas directement non plus, la question de savoir si certains principes déterminés sont ou non respectés ne peut être que partiellement examinée. Enfin, l'appréciation de la question de savoir si un système fiscal satisfait ou non aux principes revêt un aspect international qui va au-delà de l'UE. Toutefois, même si certains de ces principes économiques ne sont que partiellement applicables, ils sont inclus dans l'examen ci-après par souci d'exhaustivité.
- 8) Traditionnellement, les principes généraux sont examinés dans une perspective nationale – par exemple, comment un système fiscal traite-t-il un investisseur d'un pays qui investit dans un autre, dans quelle mesure l'assiette fiscale d'un pays est-elle «compétitive» par rapport à celle d'un autre? Étant donné que nous étudions une base consolidée commune au sein de l'UE, les mécanismes de consolidation et de «partage» devront aborder les aspects qui sont liés à l'assiette à l'intérieur de l'UE. Toutefois, l'analyse et la comparaison entre l'assiette UE et les assiettes non UE resteront pertinentes.
- 9) Comme les taux seront fixés au niveau national, à l'instar des dispositions relatives à l'imposition des personnes physiques, ces aspects du système fiscal continueront à être analysés et comparés dans une perspective nationale; ces considérations dépassent néanmoins le mandat du présent groupe de travail qui concerne uniquement l'assiette fiscale.

Principes Généraux

Équité verticale

10) La charge fiscale devrait être répartie entre les contribuables en fonction de leur capacité contributive (principe de la «capacité contributive»). On voit difficilement comment ce principe (normalement appliqué dans le domaine de l'impôt sur les personnes physiques) pourrait ou devrait être appliqué dans le domaine de l'impôt des sociétés. Toutefois, la «capacité contributive» pourrait entrer en ligne de compte pour déterminer si des profits non réalisés devraient être imposés ou non. L'idée que des profits plus élevés devraient être imposés à des taux plus élevés n'est pas souvent appliquée aux sociétés, si ce n'est que certains allègements sont prévus pour les petites sociétés dans certains pays.

Équité horizontale

11) Les contribuables se trouvant dans une même situation économique devraient bénéficier d'un traitement équivalent. Dans le contexte de l'imposition des sociétés au niveau international, l'équité a trait à la juste répartition de l'assiette entre les États dans lesquels les sociétés internationales exercent leur activité. Traditionnellement, l'équité entre pays peut être satisfaite (i) par le droit du pays d'origine (le pays d'origine a le droit d'imposer le premier les bénéfices acquis dans sa juridiction), et (ii) par la non-discrimination (les pays conviennent de renoncer à toute discrimination envers les sociétés étrangères). De cette façon, des sociétés différentes exerçant leur activité dans un pays donné sont traitées de la même manière.

12) Cette équité entre pays est généralement régie par des traités bilatéraux ou multilatéraux conclus entre les pays, et dans l'UE, elle est assurée par l'application du traité CE et des arrêts de la Cour de justice européenne. Une ACCIS au niveau de l'UE viserait à assurer l'équité entre les pays dans le cadre de la consolidation et de la répartition subséquente de l'assiette entre les pays. Toutefois, pour les pays hors UE, il faudrait employer les instruments traditionnels.

Efficiences (qualifiée également de neutralité, en particulier par rapport aux différents types d'investissement)

13) D'une manière générale, les impôts devraient être neutres pour assurer que les décisions d'investissement prennent en considération la «meilleure» localisation d'un point de vue économique. Cela évite les «inefficiences liées à la localisation», c'est-à-dire les cas où les investissements ne sont pas localisés où la productivité du capital est la plus élevée. Toutefois, la politique fiscale peut être utilisée pour corriger les «dysfonctionnements du marché», ce qui signifie que les distorsions ou inefficiences d'un marché particulier peuvent être «corrigées» par l'utilisation de mesures incitatives d'ordre fiscal. Il peut être difficile de déterminer si une politique fiscale corrige un dysfonctionnement du marché ou si elle est inefficace.

14) Tant la «neutralité par rapport aux exportations de capitaux» (NEC) que la «neutralité par rapport aux importations de capitaux» (NIC) sont des concepts qui visent à assurer la neutralité. Dans le cas de la NEC, les investisseurs bénéficient du même traitement fiscal pour leurs investissements dans leur pays d'origine que pour leurs investissements dans un autre pays. On considère généralement que cet objectif est

atteint notamment lorsque le revenu est imposé uniquement dans le pays de résidence sans distinction entre les revenus domestiques et étrangers – c'est-à-dire que tous les pays doivent appliquer le principe de résidence. La source du revenu est effectivement ignorée. Dans le cas de la NIC, tous les investisseurs bénéficient du même traitement fiscal, indépendamment de leur résidence – c'est-à-dire que tous les pays imposent les revenus selon le principe de la source ou de la territorialité. Du point de vue de l'impôt sur les sociétés, il est donc difficile de réaliser à la fois la NEC et la NIC, étant donné que la NEC suppose une approche fondée sur la résidence et la NIC une approche fondée sur la source. Dans l'UE, la NEC ou la NIC est réalisée pour les sociétés (ou n'est pas réalisée) par un certain nombre de politiques fiscales nationales différentes dans l'ensemble du système fiscal.

- 15) Toutefois, en ce qui concerne une ACCIS (par opposition à un système fiscal commun incluant l'assiette, le taux et l'interaction avec l'imposition des personnes physiques) à l'intérieur de l'UE, tant la NEC que la NIC sont réalisées étant donné que le calcul de l'assiette est le même pour tous les investisseurs de l'UE dans tous les pays. Si l'on veut prendre en considération les investisseurs ou les investissements en dehors de l'UE, une comparaison sera nécessaire entre l'ACCIS et les assiettes des pays tiers. Toutefois, si on ne veut pas étendre les travaux au-delà de l'assiette elle-même, ni le principe de la NEC ni celui de la NIC ne semblent particulièrement utiles.

Efficacité

- 16) L'efficacité est essentiellement la capacité de l'assiette d'atteindre ses principaux objectifs. Avec le taux, ce serait de générer des recettes et de mettre en œuvre les incitations économiques souhaitées. Au sein d'un même pays, ou au sein de l'UE avec une ACCIS, de telles incitations peuvent accroître la compétitivité, mais dans le contexte international, cela dépend de l'interaction avec d'autres systèmes; par exemple, les incitations qui réduisent le taux effectif dans le pays de la source sont sans effet si une société mère est imposée sur la base du principe de résidence et que le taux de ce pays de résidence est supérieur à celui du pays de la source. De tels incitations déplacent simplement les recettes entre le pays de la source et le pays de résidence.

Simplicité, transparence, et certitude

- 17) Plus l'assiette est simple, plus les coûts administratifs ou de mise en conformité devraient être faibles, tant pour les administrations que pour les entreprises. Ces coûts sont difficiles à mesurer et de ce fait, il est difficile également d'établir une comparaison à l'échelon international qui mesurerait l'incitation résultant d'une assiette dont les coûts sont «faibles» par rapport à une assiette dont les coûts sont «élevés». Les règles doivent être également sûres et claires, ce qui est lié à l'exigence de transparence. La certitude est souhaitable pour faciliter la planification des entreprises, mais également pour offrir un certain degré de certitude aux administrations concernant les recettes; par exemple, si les règles qui régissent la compensation des pertes manquent de clarté, ni les entreprises ni les gouvernements ne peuvent prévoir les impôts à payer ni les recettes à recevoir. Les règles doivent aussi accorder un niveau approprié de protection contre la fraude fiscale et l'utilisation inacceptable de montages purement artificiels d'évasion fiscale. Les coûts de transition liés à l'introduction d'une nouvelle assiette fiscale méritent également une attention particulière.

Cohérence et homogénéité

18) Lorsque deux transactions ont le même résultat commercial, elles devraient avoir le même résultat fiscal – c'est-à-dire que les décisions commerciales sur la structuration des transactions ne devraient pas être faussées par des considérations fiscales ; par exemple, le leasing financier d'une usine devrait produire le même profit après impôt que l'achat de l'usine.

Flexibilité

19) Les marchés et les pratiques des entreprises évoluant au fil du temps, l'assiette fiscale devrait pouvoir évoluer elle aussi. C'est particulièrement important pour une ACCIS qu'il pourrait être plus difficile de «modifier» que les assiettes fiscales nationales existantes. Toutefois, une trop grande flexibilité peut compromettre la certitude du point de vue des entreprises.

Mise en oeuvre et contrôle

20) Les règles de l'assiette doivent être faciles à mettre en oeuvre et à contrôler étant donné que si ce n'est pas le cas, il est peu probable que le système soit équitable ou neutre. Ce point est particulièrement important pour l'introduction d'une ACCIS en ce qui concerne le cadre juridique et compte tenu de l'absence potentielle de précédent ou de jurisprudence.

Conclusions provisoires concernant les principes généraux

21) Il ressort de l'analyse ci-dessus que si certains des principes généraux à prendre en compte pour la conception et l'évaluation des systèmes fiscaux pourraient incontestablement être pertinents pour l'élaboration d'une assiette fiscale commune (par exemple, simplicité, flexibilité et mise en oeuvre), d'autres seraient d'une utilité plus limitée pour l'examen des différents éléments structurels d'une assiette fiscale (par exemple efficacité et équité).

III. Principes comptables à prendre en considération pour les principes spécifiques de comptabilité fiscale

Introduction

22) En ce qui concerne le développement de principes de comptabilité fiscale, le Cadre de l'IASB pour la préparation et la présentation des états financiers est un exemple utile de la façon dont on peut élaborer des principes ou concepts spécifiques devant servir d'orientation. Il offre également certains parallèles utiles pour les principes fiscaux eux-mêmes. Bien que l'objet principal des comptes financiers puisse être différent de celui des comptes fiscaux ou de l'assiette fiscale, il est évident qu'il y a des chevauchements importants. Les comptes financiers constituent indiscutablement une source majeure de l'information financière qui est requise pour toute assiette fiscale. Toutefois, le degré de «dépendance» ou d'«étroitesse» des liens entre les comptes financiers et l'assiette fiscale varie d'un État membre à l'autre et cet aspect devra lui aussi être abordé. Il est fait référence ci-dessous à la numérotation des paragraphes du cadre IASB lorsque ceux-ci semblent particulièrement pertinents et utiles aux fins

fiscales, et le texte suit la structure des sections du Cadre sur les hypothèses de base, les caractéristiques qualitatives, les éléments des états financiers, leur comptabilisation et leur évaluation.

Hypothèses de base

La comptabilité d'exercice (paragraphe 22)

23) L'assiette fiscale devant permettre d'imposer les profits d'une période déterminée, elle doit être établie sur la base de la comptabilité d'exercice. Selon cette base, les transactions et autres événements sont comptabilisés quand ils se produisent et ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent; et lorsque des bénéfices sont reportés (par exemple au moment de l'acquisition d'équipements fixes et de machines), seule la part appropriée de ces coûts est comptabilisée. L'autre méthode, celle de la comptabilité de caisse tenue sur la base des paiements, ouvre trop la possibilité de manipulations et ne garantit pas la correspondance exacte entre les produits et les charges.

Caractéristiques qualitatives

Intelligibilité (paragraphe 25), pertinence (paragraphes 26 à 28), fiabilité (paragraphes 31 et 32), image fidèle (paragraphes 33 et 34), neutralité (paragraphe 36)

24) Ces caractéristiques doivent nécessairement être réunies, mais elles devraient l'être si on respecte les règles d'élaboration du calcul de l'assiette fiscale. De plus, il n'est pas sûr qu'elles constituent des principes «fiscaux» proprement dits.

Importance relative (paragraphe 29)

25) En comptabilité, une information est importante si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques des utilisateurs. En fiscalité, l'information ou un calcul peut être important s'il affecte le montant des profits imposables, ce qui suppose que l'exactitude numérique «absolue» soit nécessaire. Une certaine marge de manœuvre paraît possible pour fixer des montants *de minimis*; par exemple, la frontière entre ce qui constitue une charge d'exploitation entièrement déductible au moment où elle survient et ce qui devrait être capitalisé et amorti fiscalement pourrait ainsi dépendre d'un montant *de minimis*. Ceci étant, de tels exemples méritent d'être distingués de l'exigence générale selon laquelle les transactions doivent être déclarées conformément à la législation fiscale. Alors qu'en comptabilité il peut être admis qu'une erreur comptable puisse être ignorée si elle n'est pas importante, ce principe ne sera pas applicable en fiscalité.

Il est demandé aux États membres d'expliquer (i) quelle est leur approche de l'importance relative, (ii) quelles sont les dispositions de type de minimis éventuellement en vigueur, (iii) s'ils ont des règles différant selon la taille des entreprises et (iv) quelle approche alternative éventuelle ils pourraient envisager de suivre dans le cadre d'une assiette commune.

Prééminence de la substance sur la forme (paragraphe 35)

26) En comptabilité, le principe de la «prééminence de la substance sur la forme» est de plus en plus appliqué. Pour l'assiette fiscale, on pourrait l'appliquer (i) de manière générale, ce qui représenterait une approche fondée sur un jugement ou sur des

principes. Il pourrait aussi n'être appliqué que (ii) dans certaines circonstances particulières bien définies, par exemple en relation avec un leasing financier: dans ce cas, légalement (sur le plan de la forme), la société n'est pas propriétaire de l'actif, mais dans la pratique, elle assume tous les risques et bénéficie de tous les avantages liés à la propriété (substance); elle pourrait donc être traitée de la même façon que si l'actif avait été acquis. Si cette approche était retenue, il faudrait alors s'entendre sur des règles détaillées pour toute une série de situations. La troisième possibilité (iii) serait d'insister sur la sécurité juridique, et de ne pas appliquer le principe de la «prééminence de la substance sur la forme».

Il est demandé aux États membres (i) quelle est l'approche qu'ils suivent actuellement, (ii) s'ils envisagent de la réexaminer et (iii) quelles alternatives ils pourraient envisager de suivre dans le cadre d'une assiette commune.

Prudence (paragraphe 37)

27) En comptabilité, la prudence s'impose essentiellement dans l'appréciation de la valorisation comptable, pour s'assurer que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués. En fiscalité, même si par souci de sécurité juridique il peut y avoir une pression en faveur de la réduction des domaines dans lesquels une appréciation est nécessaire, une certaine marge d'appréciation demeurera toujours. En comptabilité, il s'agit essentiellement d'éviter une surévaluation de l'entreprise – par exemple pour ne pas induire les investisseurs extérieurs en erreur; en revanche, en fiscalité, les administrations veulent surtout éviter une sous-évaluation des bénéficiaires. Parmi les domaines dans lesquels il faudra être particulièrement attentif au moment de la définition de l'assiette fiscale, on peut citer le traitement des réserves et des provisions, et la question plus générale de la date de la comptabilisation des produits, par exemple pour les contrats à long terme.

Éléments des états financiers

Actifs, passifs, capitaux propres, performance, produits et charges (paragraphe 53 à 80), (y compris les gains et les pertes non réalisés)

28) En fiscalité, chacun de ces éléments doit être défini de façon beaucoup plus précise étant donné que les différents types d'actifs et de charges ont un effet fiscal différent. Par exemple, il est important d'établir une distinction entre un actif (bilan) et une charge (compte de profits et pertes). Un actif qui a été créé ou acquis donne généralement naissance à une charge déductible proportionnée autorisée sur plusieurs années sous la forme d'une dépréciation (qui sera généralement déduite dans le compte de profits et pertes), mais il peut aussi n'entraîner aucune déduction. Un actif comme un «effet à recevoir» ou une «créance» produit en général un effet fiscal lorsqu'il est créé – sous la forme de la transaction, par exemple la vente, qui produit cet effet à recevoir ou cette créance. Ainsi, cet effet à recevoir ou cette créance en tant qu'actif du bilan lui-même n'est pas particulièrement important – il n'engendre un nouvel effet fiscal que s'il fait ensuite l'objet d'une dépréciation en tant que créance irrécouvrable.

29) À la différence d'un actif capitalisé ou d'un actif générateur de revenu, une charge sera généralement intégralement déductible ou non déductible. En raison de leur différence de traitement fiscal (par exemple amortissement étalé sur plusieurs années

par opposition à une déduction immédiate), dans le cadre de l'assiette imposable la distinction devra sans doute être plus nette qu'elle ne l'est en comptabilité, et certainement plus nette que les définitions générales du Cadre. Non seulement il faudra distinguer entre un actif et une charge, mais en plus, il faudra définir la qualité de cet actif ou de cette charge; par exemple, il faudra peut-être prévoir un critère quelconque de but économique qui n'est pas nécessairement requis en comptabilité.

- 30) La définition comptable du revenu est large. Elle inclut à la fois les revenus (générés par les activités ordinaires de l'entreprise) et les plus-values (qui peuvent ne pas résulter des activités de l'entreprise), et elle comprend également les bénéfices non réalisés. En fiscalité, il peut être nécessaire d'établir une distinction entre les revenus et les plus-values, et entre ceux qui sont réalisés et ceux qui ne le sont pas. Dans certaines juridictions, les plus-values ou gains en capital sont soumis à un impôt distinct, mais même lorsqu'ils sont soumis à l'impôt normal des sociétés, il peut exister des cas, comme celui de la vente d'actions, où il faut les distinguer des produits d'exploitation «ordinaires». Les profits imposables seront vraisemblablement déterminés sur la base de la mesure de la performance de l'entreprise via le flux d'opérations, et pas selon la tendance comptable qui consiste à mesurer l'augmentation (ou la diminution) de la valeur du bilan entre le début et la fin de l'exercice.

Comptabilisation

(y compris les profits et pertes non réalisés)(paragraphe 82 et suivants)

- 31) En termes comptables, un article doit être comptabilisé s'il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entreprise et qu'il a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable. Ce principe conduit à la comptabilisation de bénéfices non réalisés (principe de la valeur de marché) et est à la base du traitement comptable des provisions par exemple pour créances douteuses. En fiscalité, il est peu probable qu'un tel principe général soit suffisant – la fiscalité exige sans doute des définitions plus précises des actifs et provisions qu'une simple probabilité. Toutefois, le principe comptable en vertu duquel les éléments qui ne peuvent être évalués de manière fiable (par exemple, les produits attendus d'un procès en cours) ne devraient pas être comptabilisés est probablement applicable aux fins fiscales. La date de comptabilisation est particulièrement importante en fiscalité et peut constituer une source de difficultés, par exemple pour les contrats à long terme, la fourniture de certains services et les reports de paiement.

Évaluation

(y compris la «juste valeur» ou la «valeur de marché»)(paragraphe 99 et suivants)

- 32) En comptabilité, il existe un certain nombre de méthodes pour déterminer les montants monétaires à comptabiliser, comme le coût historique, le coût actuel, la valeur de réalisation et la valeur actualisée. En fiscalité, le coût historique sera vraisemblablement la norme, tout écart par rapport à celle-ci nécessitant une définition spécifique. Pour chaque élément pour lequel le coût historique n'est pas appliqué, un traitement fiscal spécifique devra être défini. Par exemple, si on applique le coût actuel ou la valeur de marché pour des actifs, cela donne naissance à des

pertes ou profits non réalisés, et il faudra établir (par constitution de provisions ou réserves) si ces profits ou pertes doivent être imposés.

Base juridique

33) Le fondement juridique de l'impôt est particulièrement important, mais actuellement, il varie d'un pays à l'autre au sein de l'UE. L'ACCIS devra donc satisfaire aux exigences juridiques auxquelles l'établissement de l'impôt est soumis dans tous les États membres participants. L'ACCIS devra également se conformer au Traité de l'UE et en particulier aux quatre libertés fondamentales, aux règles relatives aux aides d'État et au principe de non-discrimination. Elle devra aussi respecter la jurisprudence de la Cour de justice ainsi que le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises.

Conclusions provisoires sur certains principes de comptabilité fiscale

34) Sur la base de ce qui précède, il apparaît que certains principes comptables pourraient, avec certaines adaptations, aider à définir des principes spécifiques de comptabilité fiscale. Toutefois, sans entrer dans le détail, on ne peut tirer aucune conclusion définitive au stade actuel.

IV. Conclusions générales

35) En résumé, deux types de principes ont été identifiés dans le présent document: «les principes généraux» et les «principes spécifiques de comptabilité fiscale». La première section est largement fondée sur l'étude de 2001 sur la fiscalité des entreprises et la seconde repose sur le Cadre de l'IASB qui définit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers. L'objectif est d'identifier les grands principes qu'il conviendrait de prendre en considération pour définir une ACCIS.

36) Bien que les principes généraux contiennent quelques idées générales applicables à l'ACCIS, ils n'offrent qu'une aide limitée dans la pratique pour définir cette ACCIS. Par conséquent, ils ne joueront peut-être pas un rôle majeur dans les discussions à venir. Les principes spécifiques de comptabilité fiscale devraient être plus directement utiles. Certains d'entre eux seront vraisemblablement peu controversés—par exemple, le besoin d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice, et de veiller à ce que les charges et les produits soient correctement rattachés à l'exercice; d'autres, comme la «prééminence de la substance sur la forme» et l'«importance relative», sont sans doute plus susceptibles de donner lieu à des divergences d'opinions et d'interprétation. Il est possible qu'un accord sur les éléments structurels considérés séparément permette de révéler un accord sur certains principes. Toutefois, le présent document a pour objet de mettre en lumière certains principes qu'il conviendrait de prendre en considération lors de l'examen des éléments structurels de l'assiette. La question de savoir si ces principes doivent encore être développés pour devenir des principes formels (cf. le Cadre de l'IASB et les normes comptables internationales et les normes internationales d'information financière) reste ouverte.

V. Questions à discuter

- A. Les membres souhaitent-ils ajouter quelque chose ou présenter des commentaires au sujet des Principes généraux et souhaitent-ils poursuivre ces travaux avant d'aborder les éléments structurels plus détaillés? Dans quelle mesure ces Principes généraux sont-ils utiles pour concevoir et évaluer une assiette fiscale (commune)?
- B. Les membres souhaitent-ils ajouter quelque chose ou présenter des commentaires sur les Principes de comptabilité fiscale? En particulier, souhaitent-ils ajouter (ou supprimer) certains principes fiscaux déterminés? Dans quelle mesure ces principes sont-ils utiles pour concevoir et évaluer une assiette fiscale (commune)?
- C. Les membres estiment-ils qu'il serait utile de poursuivre les travaux sur les Principes de comptabilité fiscale et d'élaborer une liste formelle de principes? Ou cette possibilité devrait-elle être examinée lorsque les travaux auront avancé sur les éléments structurels plus détaillés?
- D. Les membres ont-ils dans leur réglementation nationale des exemples de Principes de comptabilité fiscale qui pourraient servir de base à de tels «principes de l'UE en matière d'ACCIS»?