



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

Bruxelles, le 24 mai 2005  
Taxud E1 TN/

GT\ACCIS\011\doc\en  
Orig. EN

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

### *Aperçu des principales questions évoquées lors de la première réunion du sous-groupe sur les réserves, les provisions et les passifs*

**Réunion du mardi 2 juin 2005**

Centre de conférences Albert Borschette  
Rue Froissart 36 - 1040 Brussels

**DOCUMENT DE TRAVAIL**

B-1049 Bruxelles / B-1049 Brussel - Belgium. Office: MO59 06/012.  
Téléphone: (32-2) 299.11.11; direct line (32-2) 295.47.05. Fax: (32-2) 295.63.77.  
E-mail: taxud-e1@cec.eu.int

## **I. Informations générales**

1. La présente note vise à faciliter la discussion et à procéder à un bref aperçu des principales questions qui ont été évoquées lors de la première réunion du sous-groupe sur les réserves, les provisions et les passifs (ci-après dénommé SG2), et en particulier à mettre en lumière celles à propos desquelles le SG2 a sollicité des orientations complémentaires de la part de l'assemblée plénière.
2. La première réunion du SG2 a été organisée les 28 et 29 avril 2005 à Rome par l'Italie. Seize États membres<sup>1</sup> sont représentés lors de cette réunion: l'Autriche, la Belgique, Chypre, la République tchèque, la Finlande, la France, l'Allemagne, la Hongrie, l'Italie, la Lettonie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, la Pologne, la Slovénie et la Suède ainsi que les services de la Commission. La réunion est présidée par l'Italie.
3. Deux documents de séance avaient été préparés par les services de la Commission en vue de la réunion du SG2 et distribués à tous les membres du GT ACCIS. Ces deux documents étaient basés sur les commentaires écrits reçus de douze États membres<sup>2</sup> (Chypre, la République tchèque, la Finlande, l'Allemagne, la Hongrie, l'Irlande, l'Italie, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, l'Espagne et la Suède) à la suite de la réunion du groupe de travail qui s'était tenue en mars 2005.
4. Les discussions proprement dites ont plus ou moins respecté le canevas des notes d'information distribuées par la présidence lors de la réunion et les résultats de la réunion sont consignés dans le compte rendu établi par la présidence.

## **II. Principaux points évoqués**

### Définitions

5. Bien que tous les membres s'accordent à reconnaître que les provisions sont liées aux passifs et que les réserves font partie des fonds propres, les discussions au sein du sous-groupe ont montré que des différences de perception entre États membres existent au sujet de certaines « transactions » spécifiques. Certaines de ces transactions sont apparemment considérées dans certains États membres comme une provision et dans d'autres comme une réserve. Cela risque de créer des problèmes dès lors que, par exemple, les provisions sont généralement considérées comme déductibles et les réserves généralement considérées comme non déductibles. À moins que ces "transactions" spécifiques soient traitées de manière analogue dans tous les États membres, il sera difficile de déterminer la déductibilité fiscale en ne se référant qu'à la seule classification de la transaction (provision ou réserve).

---

<sup>1</sup> Le terme d'État membre, même s'il est parfois utilisé dans le présent document, comme d'ailleurs dans tous les documents concernant le GT ACCIS et les sous-groupes, ne doit pas être interprété comme un engagement ou une prise de position formelle d'un État membre.

<sup>2</sup> La France et la Grèce ont fait parvenir ultérieurement leurs commentaires.

6. Bien que la question n'ait pas été expressément évoquée lors de la réunion du SG2, les membres du groupe auront peut-être constaté qu'un problème analogue à celui de la distinction à opérer entre provisions et réserves peut se poser pour les provisions et les charges à payer. Ce problème pourrait plus particulièrement intéresser les États dans lesquels tant les provisions que les réserves ne sont pas, en général, fiscalement déductibles, alors que les charges à payer le sont. La notion de provision devrait dès lors être définie de manière très précise afin d'éliminer ce risque de confusion.
7. Il est proposé que les provisions soient définies comme des *passifs dont l'échéance et le montant sont incertains* et les réserves comme des *affectations de résultats non distribués qui font partie des fonds propres*. Plusieurs membres conviennent que ces notions pourraient encore être affinées de manière à y intégrer les conditions auxquelles il doit être satisfait pour que la provision puisse être prise en compte fiscalement. Le lien avec les passifs et l'existence d'une charge économique effective pour le contribuable (se limitant éventuellement aux engagements/charges vis-à-vis de tiers) constituent les deux conditions mentionnées lors de la discussion.

Champ couvert par les discussions au sein du sous-groupe 2

8. Il convient de régler la question des « provisions » liées aux actifs. Les services de la Commission ont identifié deux grands types de provisions: (i) les provisions généralement liées aux actifs immobilisés, telles que les provisions pour amortissement et les provisions pour dépréciation et (ii) les provisions généralement liées aux actifs circulants, telles que les provisions sur débiteurs. Le sous-groupe est partagé sur la question de savoir si ce deuxième type de provision devrait être examiné dans le cadre général des provisions (au sein du sous-groupe) ou plutôt dans le cadre des actifs (au sein du présent sous-groupe 1) et soumet spécifiquement cette question au groupe de travail principal.
9. Les services de la Commission se rallient au consensus général concernant l'amortissement et la dépréciation, qui devraient continuer à être examinés dans le cadre du sous-groupe 1 dans la mesure où ces éléments sont directement liés aux actifs. En revanche, les provisions liées aux positions débitrices devraient être examinées dans le cadre du sous-groupe 2. Cela semble préférable pour un certain nombre de raisons. Ainsi, les discussions concernant la déductibilité fiscale des provisions englobent généralement les provisions pour créances douteuses; comme c'est le cas pour les autres provisions, leur quantification implique une part d'appréciation. De plus, à l'instar des autres provisions, elles accélèrent souvent les déductions fiscales. Enfin, en dépit des discussions approfondies concernant les actifs menées au sein du sous-groupe 1, les créances douteuses n'ont jamais été mentionnées ; aucun État membre ne s'est par ailleurs dit surpris de voir ces éléments figurer dans le document de travail original sur les réserves, les provisions et les passifs.
10. Une question analogue peut se poser au sujet des réserves. L'utilité d'oeuvrer à une définition des réserves conjointement avec une définition des provisions n'est

généralement pas mise en doute. Toutefois, la question de savoir si les travaux concernant la déductibilité fiscale des réserves devraient se poursuivre au sein du sous-groupe 2 ou être abordés lors de l'examen de la question des mesures incitatives fait moins l'unanimité, certains États membres assimilant en toutes circonstances les réserves fiscalement déductibles à un dispositif d'incitation, alors que d'autres en sont moins convaincus. Bien qu'aucune décision immédiate ne paraisse nécessaire dans ce domaine, les services de la Commission souhaiteraient obtenir des commentaires de la part des membres du groupe de travail.

### Déductibilité fiscale

11. En ce qui concerne les réserves, il semble que, à condition de parvenir à une définition satisfaisante (voir paragraphe 5 ci-dessus), il y ait unanimité pour reconnaître que les réserves ne devraient, d'une manière générale, pas être déductibles fiscalement. Toutefois, il convient à présent d'encore mettre au point une méthode traitant le cas des exceptions, et de régler le problème des mesures incitatives .
12. En ce qui concerne les provisions, le groupe définit deux grands angles d'approche: (i) en général, non-déductibilité assortie d'une liste positive de cas de déductibilité ; et (ii) en général, déductibilité assortie d'une liste négative d'exemples de non-déductibilité. Bien qu'il soit proposé que le sous-groupe 2 poursuive ses travaux sur cette question, les services de la Commission souhaiteraient que les États membres, et en particulier ceux qui n'étaient pas présents lors de la réunion du sous-groupe, formulent des observations complémentaires. En principe, les services de la Commission pensent que la deuxième approche serait la plus simple à mettre en œuvre dans le cadre d'une ACCIS, tout en reconnaissant que cela dépendra fortement du « niveau de rigueur » présidant à la définition d'une provision. Au cas où la deuxième approche serait adoptée, il conviendrait de définir la provision à prendre en compte dans le cadre de la déductibilité fiscale. Elle pourrait éventuellement aussi être assortie des conditions énoncées au paragraphe 7.
13. Bien que ce point n'ait pas été examiné en détail lors de la réunion du sous-groupe, les services de la Commission souhaitent rappeler aux États membres que plus on accorde de souplesse aux entreprises dans le domaine du report des pertes sur les années postérieures ou antérieures, moins le traitement fiscal réservé aux provisions sera crucial pour ces entreprises.

### Provisions et réserves imposées par la loi

14. Les États membres conviennent que le simple fait qu'une entreprise puisse être tenue, en vertu de la législation nationale (dans certains cas, sans rapport avec les politiques fiscales, telles que les législations inspirées par des politiques environnementales ou sectorielles spécifiques), de constituer soit une provision soit une réserve ne devrait pas entraîner automatiquement la déductibilité fiscale de ces provisions ou réserves. Cela étant, dès lors que l'on définit les critères

généraux dans lesquels pourrait s'inscrire une déductibilité fiscale éventuelle, la question de la législation domestique autre que fiscale des États membres devra être prise en compte. Ainsi, un critère fondé sur l'existence éventuelle d'une obligation juridique ou implicite résultant d'un événement passé (comme c'est le cas dans le cadre de la norme IAS 37, paragraphe 2, point a)), peut être « déclenché » simplement par le fait qu'une disposition de loi spécifique, adoptée au niveau national, impose à une entreprise de remettre un site pollué dans son état d'origine. Des travaux complémentaires sont dès lors nécessaires pour parvenir au niveau de certitude nécessaire dans toutes les définitions éventuelles de déductibilité et de leur interaction avec la législation nationale des États membres. Certains États membres semblent enclins à prendre en compte certaines obligations imposées par la législation non fiscale. Cette prise en compte resterait toutefois exceptionnelle et se limiterait à certains domaines spécifiques tels que les retraites, les soins de santé ou le droit du travail. Des commentaires complémentaires des États membres sur ces points sont les bienvenus.

#### Autres discussions

15. Les services de la Commission souhaiteraient que le sous-groupe poursuive ses travaux compte tenu des résultats obtenus lors de la première réunion et des commentaires éventuels formulés par le groupe de travail principal. Ils proposent que pour faire avancer les travaux, il serait utile de “tester” des projets de définitions des provisions et des réserves en fonction d'exemples spécifiques tels que les garanties, les réparations, les coûts de « réhabilitation » environnementale ou certaines provisions et réserves spécifiques obligatoires, ce qui permettrait de parvenir à la nécessaire dentité de vue en la matière.
16. Les travaux concernant les provisions menés à ce jour se sont appuyés sur l'hypothèse selon laquelle seules les provisions pour des futures dépenses fiscalement déductibles pourraient être considérées comme fiscalement déductibles. À mesure que les travaux sur les provisions progresseront, la prochaine étape logique consistera à se pencher également sur la nécessaire définition des dépenses réelles à considérer comme fiscalement déductibles. Bien que les travaux sur les provisions ne soient pas encore achevés, les services de la Commission souhaiteraient obtenir une première série de commentaires sur l'opportunité d'étendre éventuellement les travaux du sous-groupe à cette question plus générale.

***Les services de la Commission espèrent qu'une discussion s'engagera sur l'état d'avancement des travaux, tel qu'en a rendu compte la délégation italienne, ainsi qu'au sujet des questions évoquées dans le présent document.***