

L'harmonisation des bases imposables à l'impôt sur les sociétés au sein de l'Union européenne

B.Plagnet

I- Le contexte

- A) La lutte contre les pratiques d'évasion fiscale
- B) La recherche de la cohérence avec les actions BEPS

II- La proposition de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)

- § 1) -Fondement juridique de la proposition de la directive ACCIS
- § 2) - Le fonctionnement pratique de l'ACCIS

III-Les suites ?

- A) La portée de la proposition de directive de 2016 :
- B) Pas d'harmonisation des taux :

Il s'agit d'un objectif à moyen terme, mais il se heurte à des obstacles de nature politique, chaque Etat membre étant soucieux de préserver sa souveraineté en matière fiscale.

La démarche poursuivie par les autorités européennes est donc progressive, pragmatique et s'inscrit dans le cadre plus large de l'amélioration du fonctionnement du marché intérieur.

I- Le contexte

A) La lutte contre les pratiques d'évasion fiscale

Deux directives ont été adoptées récemment :

DIRECTIVE (UE) 2016/1164 DU CONSEIL du 12 juillet 2016 : établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur

Cette directive est complétée par la DIRECTIVE (UE) 2017/952 DU CONSEIL du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers

1) L'objectif essentiel

Les priorités politiques actuelles dans le domaine de la fiscalité internationale mettent en lumière la **nécessité de veiller à ce que l'impôt soit payé là où les bénéficiaires et la valeur sont générés**. Il est dès lors impératif de rétablir la confiance dans l'équité des systèmes fiscaux et de permettre aux États d'exercer efficacement leur souveraineté fiscale. Ces nouveaux objectifs politiques ont été traduits en recommandations en vue d'actions concrètes dans le cadre de l'initiative de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en matière de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires

2) Fixer des règles minimales de protection contre l'évasion fiscale

Il est nécessaire d'établir des règles afin de renforcer le niveau moyen de protection contre la planification fiscale agressive au sein du marché intérieur. **Étant donné que ces règles devraient s'adapter à vingt-huit systèmes distincts d'imposition des sociétés**, il convient qu'elles soient limitées à des dispositions générales et qu'il soit laissé aux États membres le soin de les mettre en œuvre puisqu'ils sont mieux placés pour définir les éléments spécifiques de ces règles de la manière la mieux adaptée à leur système d'imposition des sociétés. **Cet objectif pourrait être atteint en instaurant dans toute l'Union un niveau minimal de protection des systèmes nationaux d'imposition des sociétés contre les pratiques d'évasion fiscale**. Il est donc nécessaire de coordonner les actions des États membres dans le cadre de la mise en œuvre des résultats des quinze actions de l'OCDE contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires en vue d'améliorer l'efficacité du marché intérieur dans son ensemble pour mettre

un terme aux pratiques d'évasion fiscale. Il est donc nécessaire de définir un niveau minimal commun de protection pour le marché intérieur dans des domaines spécifiques.¹

B) La recherche de la cohérence avec les actions BEPS

Les actions BEPS

ACTION 1

Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique

La proposition française est de taxer le chiffre d'affaires.

ACTION 2

Neutraliser les effets des montages hybrides

ACTION 3

Renforcer les règles relatives aux SEC

ACTION 4

Limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers

ACTION 5

Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance

ACTION 6

Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

ACTION 7

Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable

ACTIONS 8, 9 et 10 Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur

ACTION 11

Mettre au point des méthodes permettant de collecter et d'analyser des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ainsi que les mesures prises pour y remédier

ACTION 12

Obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive

ACTION 13

Réexaminer la documentation des prix de transfert

ACTION 14

Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends

ACTION 15

Élaborer un instrument multilatéral

¹ Exposé des motifs de la directive du 12 juillet 2016

II- La proposition de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)

§ 1) -Fondement juridique de la proposition de la directive ACCIS

Cette proposition relève de l'article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Le texte prévoit que les mesures de rapprochement adoptées en vertu de cet article ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur.

« Sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur » (Article 115, ex-article 94 TCE)

§ 2) - Le fonctionnement pratique de l'ACCIS ²

A) Les contribuables concernés :

1) En principe, les groupes importants ³

Selon l'exposé des motifs de la proposition de directive,

« Pour atteindre l'objectif consistant à améliorer de manière proportionnée l'équité du régime fiscal, il semble judicieux, dans le cadre de l'option privilégiée pour l'ACCIS, de ne la rendre obligatoire que pour un sous-ensemble d'entreprises défini en fonction de leur taille. Les micro-entreprises et les PME seraient par conséquent exemptées du caractère obligatoire de l'ACCIS. Le fait de limiter l'application obligatoire aux groupes dont le chiffre d'affaires consolidé excède 750 millions d'EUR présente l'avantage de couvrir la plus grande part (environ 64 %) du chiffre d'affaires produit par les groupes, tout en limitant le risque d'y assujettir des groupes dont l'activité est exclusivement nationale. Le seuil ainsi défini s'inscrit dans la ligne de la stratégie appliquée dans d'autres initiatives de l'Union visant à lutter contre l'évasion fiscale. Parallèlement, la proposition réserve aux entreprises qui n'y sont pas soumises d'office la possibilité d'«adopter» le régime de l'ACCIS. Cette disposition offre un niveau maximal de souplesse au segment des PME et micro-entreprises, qui peuvent ainsi bénéficier des avantages d'une ACCIS sans pour autant y être obligatoirement assujetties. »

D'où l'article 2 de la proposition :

² Questions et réponses concernant le paquet de réformes de l'impôt sur les sociétés, 25 octobre 2016.

³ Analyse d'impact de la proposition de directive

Article 2
Champ d'application

Les groupes importants

« 1. Les règles de la présente directive s'appliquent à une société constituée conformément à la législation d'un État membre, y compris à ses établissements stables situés dans d'autres États membres, lorsque la société en question remplit l'ensemble des conditions suivantes:

- (a) elle revêt une des formes de société énumérées à l'annexe I;
- (b) elle est assujettie à l'un des impôts sur les sociétés énumérés à l'annexe II ou à un impôt similaire introduit ultérieurement;
- (c) elle appartient à un groupe consolidé à des fins de comptabilité financière, dont le chiffre d'affaires consolidé total a dépassé 750 000 000 EUR au cours de l'exercice précédant l'exercice concerné;
- (d) elle est considérée comme une société mère ou une filiale répondant aux critères telle qu'elle est visée à l'article 5 de la présente directive et/ou a un ou plusieurs établissements stables conformément à l'article 5 de la directive 2016/xx/UE. »

Conditions de l'appartenance à un groupe d'entreprises.

Article 5
Société mère et filiales répondant aux critères

1. Par « filiale répondant aux critères », on entend toute filiale directe ou sous-filiale dans laquelle la société mère détient les droits suivants:
- (a) elle a le droit d'exercer plus de 50 % des droits de vote; et
 - (b) elle a un droit de propriété représentant plus de 75 % du capital de la filiale ou possède plus de 75 % des droits sur le bénéfice.

Article 6
Groupes

1. Un contribuable résident forme un groupe à partir :
- (a) de l'ensemble de ses établissements stables qui sont situés dans un État membre;
 - (b) de l'ensemble des établissements stables qui sont situés dans un État membre et appartiennent à ses filiales répondant aux critères qui sont résidentes fiscales dans un pays tiers;
 - (c) de l'ensemble de ses filiales répondant aux critères qui sont résidentes fiscales dans un État membre, y compris les établissements stables de ces filiales lorsque ces établissements stables sont situés dans un État membre;
 - (d) d'autres contribuables résidents, y compris leurs établissements stables situés dans un État membre, lorsque l'ensemble de ces contribuables résidents sont les filiales répondant aux critères d'un non-contribuable qui est résident fiscal dans

un pays tiers, revêt une forme analogue à l'une des formes de sociétés figurant à l'annexe I et remplit la condition prévue à l'article 2, paragraphe 1, point c).

2. Un contribuable non résident forme un groupe à partir de tous ses établissements stables situés dans un ou plusieurs États membres et de toutes ses filiales répondant aux critères qui sont résidentes fiscales dans un État membre, y compris les établissements stables de ces filiales lorsque ces établissements stables sont également situés dans un ou plusieurs États membres.
3. Une société en état d'insolvabilité ou en liquidation ne peut devenir membre d'un groupe. Un contribuable faisant l'objet d'une déclaration d'insolvabilité ou d'une procédure de liquidation quitte le groupe immédiatement.

2) Possibilité d'option pour les autres entreprises

« 3. Une société qui remplit les conditions énoncées au paragraphe 1, points a), b) et d), mais ne remplit pas les conditions du point c) de ce paragraphe, peut choisir, y compris pour ses établissements stables situés dans d'autres États membres, d'appliquer les règles de la présente directive pendant une période de cinq exercices fiscaux. Cette période est prolongée automatiquement pour des périodes successives de cinq exercices fiscaux, sauf en cas de notification de fin de l'application telle qu'elle est visée à l'article 47, paragraphe 2. Les conditions visées au paragraphe 1, points a), b) et d), sont remplies à chaque fois que la prolongation a lieu » (Article 2).

Les administrations fiscales auront moins de problèmes à régler en matière de prix de transfert et moins de démarches à effectuer, puisque le dossier fiscal d'un groupe d'entreprises sera, pour l'essentiel, géré par l'administration de l'État membre où se situe la société-mère. D'autre part, tant que l'ACCIS ne sera pas obligatoire pour toutes les entreprises, les administrations nationales devront supporter des coûts de mise en conformité supplémentaires dus à la nécessité de maintenir deux régimes parallèles.

B) La mise en œuvre de l'assiette consolidée

1) Les deux étapes

Selon l'exposé des motifs de la proposition, les États membres ont dans un premier temps la possibilité de convenir et de mettre en œuvre l'assiette commune et, dans un deuxième temps, ils pourront procéder à la consolidation qui, idéalement, devrait intervenir peu après.

- a) **L'assiette commune** fournit un ensemble de règles uniformes pour déterminer la manière dont les bénéfices d'une entreprise seront imposés, une fois les différentes exonérations et déductions comptabilisées. Par exemple, l'assiette commune garantira que tous les États membres accordent le même taux d'amortissement pour un actif déterminé ou autorisent les mêmes charges déterminées à être déductibles fiscalement. Cela signifie que les entreprises ne devront se référer qu'à un seul ensemble de règles pour calculer leurs bénéfices imposables et le calcul sera uniforme dans l'ensemble de l'Union.

- b) La consolidation permettra à un groupe de cumuler tous les profits et toutes les pertes des entreprises qui le constituent situées dans différents États membres afin de parvenir à un résultat net pour l'ensemble de l'Union.**

Règles générales de la consolidation

Article 7

Effet de la consolidation

1. Les assiettes imposables de l'ensemble des membres d'un groupe sont additionnées pour constituer une assiette imposable consolidée.
2. Lorsque l'assiette imposable consolidée est négative, la perte est reportée en avant et imputée sur la prochaine assiette imposable consolidée positive. Lorsque l'assiette imposable consolidée est positive, elle fait l'objet d'une répartition conformément aux dispositions du chapitre VIII.

Article 9

Élimination des transactions intragroupe

1. À l'exception des cas visés à l'article 42, deuxième alinéa, et à l'article 43, les profits et pertes résultant de transactions intragroupe n'entrent pas en ligne de compte aux fins du calcul de l'assiette imposable consolidée.

Dispositions complémentaires :

En plus d'énoncer les ajustements nécessaires au moment de l'entrée dans le groupe et de la sortie du groupe, le texte traite des réorganisations d'entreprises, en mettant l'accent sur les particularités des groupes transfrontières, et plus précisément sur le traitement des pertes et des plus-values en capital latentes. Il contient également des dispositions sur les relations entre le groupe et d'autres entités, essentiellement centrées sur le traitement des retenues à la source et les dégrèvements au titre de la prévention de la double imposition. Un des principaux éléments de la proposition est l'instauration d'une formule de répartition, c'est-à-dire d'un mécanisme de pondération permettant de répartir l'assiette imposable consolidée du groupe entre les États membres admissibles. Si, en vertu des dispositions relatives à l'assiette commune, les entreprises peuvent continuer à appliquer, par principe, leurs règles nationales de gestion de la charge fiscale, l'ACCIS nécessitera un cadre administratif spécial permettant de prendre en compte les structures des groupes transfrontières.

Une fois que l'assiette imposable de l'entreprise a été déterminée, les bénéfices imposables de celle-ci seront répartis entre les États membres dans lesquels l'entreprise exerce une activité à l'aide d'une **formule de répartition** (voir ci-dessous). Chaque État membre peut ensuite appliquer son taux d'imposition national à sa part des bénéfices de l'entreprise. Dans ce contexte, l'ACCIS se présente comme un outil efficace permettant d'attribuer les revenus là où la valeur est créée, au moyen d'une formule reposant sur trois facteurs affectés d'une même pondération (immobilisations, main-d'œuvre et chiffre d'affaires). Comme il s'agit de facteurs indissociables du lieu où l'entreprise réalise ses bénéfices, ils font plus solidement barrage aux pratiques de planification fiscale agressive que les méthodes habituelles de fixation des prix de transfert utilisées pour la répartition des bénéfices.

CHAPITRE VIII

RÉPARTITION DE L'ASSIETTE COMMUNE CONSOLIDÉE POUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Article 28

Règles générales

1. L'assiette imposable consolidée est répartie entre les membres du groupe lors de chaque exercice fiscal sur la base d'une formule de répartition. Aux fins de la détermination de la quote-part de résultat d'un membre A du groupe, la formule à appliquer se présente comme suit, où les facteurs «chiffre d'affaires», «main d'œuvre» et «immobilisations» ont un poids égal:
 2. *Article 45*
 3. *Montant de l'imposition*
 4. Le montant de l'imposition de chaque membre du groupe est le montant résultant de l'application du taux d'imposition national à la quote-part de résultat corrigée conformément à l'article 44 et diminuée en outre au titre des déductions prévues à l'article 25.

La différence par rapport à la proposition de 2011 est que le projet réactualisé prévoit l'instauration de règles impératives pour les groupes dépassant une certaine taille, afin d'améliorer la résilience du régime face aux pratiques de planification fiscale agressive. Cela étant, il serait également important que ces règles puissent aussi s'appliquer, à titre facultatif, à des entités qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans l'Union mais qui ne remplissent pas les critères permettant de les soumettre au cadre commun

À cet égard, il est fondamental que la consolidation fiscale reste un élément essentiel de l'initiative relative à l'ACCIS, car c'est au sein d'un groupe consolidé qu'on peut s'attaquer le plus efficacement aux principaux obstacles que rencontrent les entreprises en matière fiscale dans l'Union.

III-Les suites ?

A) La portée de la proposition de directive de 2016 :

La présente proposition de directive porte sur la « seconde étape » de l'approche progressive, qui interviendra une fois qu'un accord politique aura été obtenu sur les éléments de l'assiette commune. D'ici-là, la proposition relative à une ACCIS restera à l'examen au Conseil.

La présente initiative de relance de l'ACCIS figure en bonne place parmi les actions qu'envisage la Commission en faveur d'une fiscalité plus équitable. Il est prévu qu'elle soit présentée au public le même jour que la proposition de directive relative aux dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers (qui modifiera la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale) et une directive relative au règlement des différends. Par ailleurs, la proposition s'appuie sur des projets récemment adoptés en matière fiscale. Il s'agit, outre la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale, des révisions de la directive « Sociétés mères et filiales » (2014 et 2015) et de la proposition de refonte de la directive « Intérêts et redevances » (2011). La directive « Sociétés mères et filiales » et certaines des modifications qu'il est envisagé d'apporter à la directive « Intérêts et redevances » s'inscrivent dans le cadre des priorités politiques actuelles visant à renforcer la législation fiscale de l'Union pour lutter contre les pratiques de planification fiscale agressive.

B) Pas d'harmonisation des taux : questions-réponses de la Commission, 28 janvier 2016

7. Pourquoi ne pas harmoniser les taux d'imposition sur les sociétés dans l'Union afin de supprimer toute incitation au transfert de bénéfices?

La justice fiscale ne nécessite pas une harmonisation des taux d'imposition. Elle est assurée lorsque les États membres sont en mesure de taxer les entreprises là où elles réalisent leurs bénéfices, de manière effective et dans le respect de leurs règles nationales. Le taux nominal de l'impôt sur les sociétés n'est généralement pas la principale motivation des entreprises qui choisissent de transférer leurs bénéfices dans l'Union — les décisions fiscales opaques, les régimes fiscaux particuliers et les failles des législations fiscales nationales constituent des incitations bien plus grandes pour ceux qui pratiquent la planification fiscale agressive. Par conséquent, la seule solution propre à empêcher l'évasion fiscale réside dans la mise en œuvre de réformes de l'impôt sur les sociétés bien ciblées et dans une meilleure coordination entre les États membres, qui font l'objet de la proposition de la Commission (Communication de la Commission de janvier 2016).

11. Ces mesures contre l'évasion fiscale ont-elles une incidence sur le droit qu'ont les pays de fixer leurs taux d'imposition sur les sociétés?

Il ne s'agit pas, par les mesures proposées, de tenter d'interférer avec le droit souverain dont disposent les pays pour fixer leurs propres taux d'imposition sur les sociétés. Cependant, les pays ont également le droit de protéger leurs bases d'imposition contre la planification fiscale agressive et la concurrence fiscale déloyale. Si les décisions prises par un pays (taux d'imposition faible ou nul, par exemple) encouragent des mécanismes de planification fiscale qui ont une incidence négative sur les recettes d'un autre pays, ce dernier a légitimement le

droit d'adopter des mesures pour protéger sa base d'imposition. Le paquet de mesures a pour objectif de veiller à ce que chaque État membre soit en mesure d'imposer les bénéfices générés sur son territoire, en conformité avec ses propres règles et taux nationaux (Janvier 2016).

Conclusion ; Les déclarations (pessimistes !) du Ministre français :

« Les chances d'aboutir rapidement sur la base d'Accis sont très faibles, car il faut arriver à s'entendre sur une base d'impôt sur les sociétés, parvenir à une consolidation entre les États membres et résoudre le problème de la base taxable. Notre projet, lui, ne demande aucune modification du droit de la fiscalité internationale. Ce qui nous permet d'arriver à des résultats dans des délais raisonnables », (15 septembre 2017).