



CERCLE DES EUROPÉENS
www.europeens.org

HEC
PARIS

Apprendre à oser*



L'imposition des groupes de sociétés en Europe

Un nouveau pas vers la convergence fiscale

2010

Rapport du Cercle des Européens

Vers un impôt européen sur les sociétés

Pour une convergence fiscale européenne

Noëlle Lenoir, Présidente Cercle des Européens
Présidente de l'Institut de l'Europe HEC, ancienne Ministre
Mirko Hayat, Rapporteur Général
Professeur Affilié HEC Paris, Département Droit et Fiscalité

2011

Remerciements

Le Rapporteur général, Mirko Hayat, tient à remercier chaleureusement, Mohamed GAOUA ancien élève du Mastère Spécialisé Droit et Management International Promotion 2010, et Thomas GUILLIER promotion 2006, ainsi que Grégoire de VOGÜE, Boston Consulting Group, Consultant, ancien élève d'HEC Majeure Stratégie Fiscale et Juridique Internationale pour l'aide qu'ils ont apportée à cette étude.

Sommaire

| | |
|---|-----------|
| Problématique par Noëlle Lenoir | 4 |
| <u>Les 6 propositions du Rapport</u> | 7 |
| Préface par Bertrand Moingeon | 18 |
| Introduction : Réalité des groupes de sociétés en Europe | 20 |
| 1- Une réalité économique | 20 |
| 2- Une réalité juridique | 24 |
| 3- Une réalité fiscale | 25 |
| 4- Objectifs de l'étude | 25 |
| Première partie : Principales caractéristiques des régimes de groupes | 27 |
| I. L'exonération des produits de filiales | 27 |
| 1- L'élimination de la double imposition économique | 28 |
| 2- L'élimination de la double imposition juridique | 30 |
| II. La consolidation des résultats fiscaux | 32 |
| 1- Les régimes qui prennent en compte les pertes des filiales étrangères | 33 |
| 2- Les régimes qui prennent partiellement en compte les résultats des filiales étrangères | 33 |
| 3- Les régimes qui ne prennent pas en compte les résultats des filiales étrangères | 35 |
| 4- La prise compte des résultats des succursales étrangères | 36 |
| 5- Les autres déterminants des régimes de groupe | 37 |
| Deuxième partie : Les moyens d'une ambition | 39 |
| I. Les acquis communautaires | 39 |
| 1- Les résultats de l'action de la Commission | 39 |
| 2- Les apports jurisprudentiels | 43 |
| 3- Une jurisprudence en devenir ? | 45 |
| II. Une ambition globale pour l'avenir | 47 |
| 4- La communication sur les pertes dans les situations transfrontalières | 49 |
| 5- L'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) | 50 |
| 6- Donner aux Etats membres les moyens de lutter contre la fraude fiscale | 53 |
| Annexes | 60 |
| I. La politique fiscale européenne | 60 |
| II. La base commune d'imposition des sociétés en Europe. ACCIS : ébauche d'un cadre technique. | 66 |
| III. Les travaux du Forum Conjoint sur les Prix de Transfert | 74 |
| IV. Glossaire | 77 |
| V. Bibliographie indicative | 81 |

Noëlle Lenoir
Ancienne Ministre
Présidente du Cercle des Européens
Avocate Associée



VERS UN IMPOT COMMUN DES GROUPES DE SOCIETES EN EUROPE

Alors que la crise fait chuter les cours de bourse et met les économies européennes en risque de récession, la question fiscale est plus que jamais au cœur du débat sur le rôle des pouvoirs publics – qu’il s’agisse des institutions de l’Union européenne (UE) ou des Etats membres – pour relancer l’économie et redresser les comptes publics.

Le dilemme est connu :

- D’un côté, **citoyens comme dirigeants sont conscients de la nécessité impérieuse pour la collectivité de disposer de ressources fiscales suffisantes et suffisamment stables et régulières** pour financer l’investissement structurel de long terme et les services publics essentiels que sont en particulier l’éducation et la santé. N’oublions pas que l’Europe a choisi, ce qui la différencie des Etats-Unis d’Amérique, le modèle de « *l’économie sociale de marché* » comme l’indique le traité de Lisbonne.
- D’un autre côté, **l’impôt doit être juste pour être accepté, sans décourager la production de richesses qui sont à la base de la croissance**. Cela vaut pour l’impôt sur le revenu des particuliers comme pour l’impôt sur les bénéfices des sociétés, qui est l’objet de l’étude menée sous l’égide du *Cercle des Européens*. A l’heure de la mondialisation et de la tertiarisation d’une économie de plus en plus immatérielle, la sanction d’un système fiscal apparaissant par trop pénalisant est l’évasion fiscale afin d’optimiser au maximum la pression fiscale pesant sur les groupes de sociétés. Or cette optimisation va souvent de pair avec des délocalisations en dehors de l’Europe.

Sans aborder le problème des paradis fiscaux évoqués dans les conclusions du Sommet de Londres du G 20 en 2009, l’étude confiée à Monsieur Mirko Hayat, professeur à HEC et à son équipe, prend acte de cette donnée incontournable qu’est le partiel effacement des frontières fiscales lié à la mondialisation. Les Etats ont beau clamer qu’ils jouissent d’une souveraineté fiscale absolue – en principe il est vrai consacrée par les traités européens¹ - en réalité, cette souveraineté est relative notamment au niveau des grands groupes de sociétés. La raison en est simple : ces groupes sont des acteurs globaux, alors que les Etats, enserrés dans leur territoire, restent locaux.

¹ Elle s’exprime à l’article 113 du traité sur le fonctionnement de l’Union européenne (TFUE) qui pose le principe de l’adoption à l’unanimité des décisions, directives et règlements européens en matière fiscale.

Comment redonner à l'outil fiscal sa force comme l'un des instruments majeurs de la politique économique sans pénaliser les entreprises européennes et donc la croissance européenne ? Cette question apparaît d'autant plus fondamentale que la crise a remis au goût du jour les vertus de la « politique industrielle » (une expression qui n'est plus tabou même au niveau européen !). Elle est à l'origine de la décision du bureau du *Cercle des Européens* de lancer la présente étude sur la fiscalité des groupes de sociétés. Cette étude débouche sur des propositions qui, pour certaines d'entre elles, convergent avec la très intéressante proposition de directive de la Commission européenne sur « concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés » (ACCIS).

A. Pourquoi est-il urgent de se diriger vers un impôt commun sur les groupes de sociétés ?

Soyons clairs : les propositions faites à l'issue de l'étude du *Cercle des Européens* sont valables à traité constant, i.e eu égard à l'obligation de recueillir l'unanimité des votes des Etats pour adopter des textes européens de nature fiscale. Par ailleurs, ces propositions tiennent compte du souhait des Etats de maintenir entre eux une concurrence fiscale. Ce qui veut dire que les Etats membres pourront continuer à fixer librement le taux de l'impôt sur les sociétés (IS) qui demeurera national, tout en étant basé sur des normes communes européennes.

C'est dans ces limites (qui devront à terme être atténuées puis effacées²) que l'étude du *Cercle des Européens* part du constat suivant lequel **la situation actuelle est intenable**. Les Etats membres ne cessent de perdre des ressources fiscales sans que les Européens aient le sentiment que la pression fiscale diminue et sans que la diminution des taux d'IS soit considérée comme ayant un effet réel sur la croissance. En effet, la moyenne des taux d'IS dans l'Europe des 27 est passée de plus de 35% en 1995 à moins de 24% en 2011³ alors qu'aux Etats-Unis, par exemple, ce taux – fixé à 40% - est demeuré stable pendant la même période.

Face à cette situation, l'autarcie fiscale n'est pas la bonne réponse. Elle serait un leurre. Les bases d'imposition, même dans les Etats comme la France qui retiennent le système de la territorialisation de l'IS, sont de plus en plus difficiles à localiser. Les groupes de sociétés, ayant naturellement le libre choix de leurs implantations, recourt à des montages assez simples, et la plupart du temps non frauduleux ni abusifs, qui leur permettent de déplacer les bases fiscales. Faut-il une réponse internationale ? Sans doute, mais elle n'est pas envisageable, en l'absence de gouvernement économique mondial. Même si le G 20 est un forum d'échanges tout à fait utile, il ne fait pas office d'un tel gouvernement dont l'avènement n'est pas pour demain...

L'Europe est indéniablement le bon niveau et c'est à celui-ci que doit être conçue la réponse à apporter au défi de la fiscalité européenne des groupes de sociétés. L'économie européenne a sa cohérence propre et en dépit d'une expansion des groupes européens (y inclus des PME d'une certaine importance) essentiellement vers l'Asie, le marché européen demeure une base solide pour des investissements transfrontaliers. Au surplus, le marché

² A tout le moins, les règles de vote fixées par le traité devraient-elles être assouplies afin qu'une fois qu'un règlement ou une directive est adopté en matière fiscale, les textes modificatifs soient adoptés à la majorité qualifiée.

³ Source : « *Taxation trends in the European Union, Focus on the crisis, the main impacts on EU tax systems* » Edition 2011, Rapport Eurostat, service statistique de la Commission européenne (page 19).

européen accueille et continuera d'accueillir nombre de groupes étrangers recherchant sécurité juridique et opportunités économiques.

La proposition d'une base commune consolidée pour l'IS qu'appuie fortement le Cercle des Européens est la meilleure réponse européenne, toutes proportions gardées, au défi de la mondialisation, car elle concilie à la fois :

- le souci des Etats de garder la main sur la fiscalité, expression d'un choix de société ;
- le besoin de faciliter l'appréhension des systèmes d'IS en les rendant plus transparents que ce soit vis-à-vis des entreprises assujetties ou des Etats membres dont les administrations fiscales ne possèdent pas les outils de comparaison et de benchmark adéquats, tant les régimes diffèrent dans tous leurs éléments d'un Etat à l'autre ;
- la nécessité de faciliter la vie des entreprises qui se déploient en Europe en leur évitant certaines contorsions pour parvenir à une optimisation fiscale satisfaisante au regard de leurs impératifs de rentabilité (prix de transfert) ;
- l'opportunité de substituer aux multiples conventions bilatérales de double imposition, tendant à éviter une surimposition des groupes se déployant dans plusieurs Etats membres, des règles simples et uniformes sources de clarté et d'équité.

B. En quoi les propositions sont réalistes et économiquement justifiables ?

Le rapport de Mirko Hayat pointe les difficultés et parfois même les incohérences liées à la **multiplicité des régimes d'IS en Europe**. L'état des lieux auquel il a procédé concernant chacun des 27 Etats membres est à cet égard éclairant.

Le rapport montre également que **par sa jurisprudence, la Cour de Justice européenne joue un rôle positif d'unification** et de simplification. Cette jurisprudence a fixé certaines limites aux « délocalisations » fiscales pour préserver l'intérêt général attaché à la protection des ressources fiscales des Etats, tout en reconnaissant cependant dans la plupart des cas le primat de la liberté de circulation et d'établissement au fondement du marché intérieur.

Toutefois, la Cour ne peut et ne doit pas se substituer à la volonté politique des dirigeants européens. La fiscalité des groupes de sociétés, pour devenir plus cohérentes et efficaces, nécessite un texte comme cela avait été le cas de la TVA dont les modalités, inspirées par la France, sont uniformes – à l'exception des taux – à travers l'Europe.

Aussi le Cercle des Européens souscrit-il à la démarche de la Commission européenne, qui vient de proposer une nouvelle directive ACCIS sur la création d'un système de base commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés⁴.

Les propositions du Cercle ne diffèrent qu'à la marge de celles de la Commission dans cette proposition de directive. Par ailleurs, le Cercle a voulu aborder la question de la régulation par les administrations fiscales nationales dont la coopération doit prendre des formes plus institutionnelles sous la forme d'un « *Comité des Administrations Fiscales Européennes* » (CAFE) dont la mission irait au-delà du simple échange d'informations plus ou moins automatique.

⁴ Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). COM (2011) 121/4

LES PROPOSITIONS

1. Harmoniser au niveau européen le calcul des bases de l'IS.

Une telle harmonisation aurait l'avantage de la simplicité, alors qu'à l'heure actuelle, il est très difficile d'appréhender le « *taux effectif d'imposition* » souvent très différent du taux facial.

Un exemple en est donné par le rapport de la Cour des Comptes sur « les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne » rendu public en mars 2011⁵. En effet, si le taux français d'IS est sensiblement plus élevé en France qu'en Allemagne (34% contre 15%), en revanche l'assiette de l'impôt perçu en Allemagne est bien plus large qu'en France. En outre, la taxe locale sur les activités des entreprises est plus lourde en Allemagne qu'en France (taxe commerciale allemande et contribution économique territoriale française). Enfin et surtout, un certain nombre de sociétés en Allemagne – les sociétés de personnes – n'acquittent pas l'IS, mais sont imposables à l'impôt sur le revenu. Dès lors le taux effectif d'imposition des bénéficiaires des sociétés dans les deux pays est plus rapproché qu'il n'y paraît : 35% en France et 28% en Allemagne en 2009⁶.

Le rapport du *Cercle des Européens* ne précise pas les modalités de calcul des charges déductibles de l'assiette future de l'IS européen, mais le Cercle adhère au principe selon lequel un bon impôt juste et productif est celui qui a un taux modéré appliqué à une base relativement large. C'est en fonction de ce principe ayant inspiré les réformes fiscales allemandes en 2000 et en 2008 qu'il convient en effet selon le *Cercle des Européens* d'apprécier quelles doivent être et comment calculer ces charges déductibles de l'assiette imposable.

Les Etats garderaient leur entière liberté de fixation des taux de sorte que la concurrence fiscale à laquelle certains Etats membres sont attachés resterait possible. A terme pourraient être envisagées, comme en matière de TVA, des fourchettes d'imposition pour rapprocher les pratiques et limiter la dumping fiscal entre Etats membres.

2. Prévoir la consolidation des pertes et profits des membres du groupe implantés dans l'UE ou l'EEE.

Cette consolidation est proche de l'intégration fiscale qui, selon les Etats, est plus ou moins exigeante du point de vue des critères de définition des entités susceptibles de rentrer dans le périmètre d'intégration. Par exemple, en France, seules les entités possédées à hauteur de 95% au moins par la société mère figure dans ce périmètre. Mais dans la plupart des législations nationales ce périmètre de consolidation se limite aux filiales résidant dans le même Etat membre que la société mère.

⁵ Pages 156 et suivantes du rapport.

⁶ Rapport précité de la Cour des comptes, page 172.

La proposition de la Commission est plus avantageuse pour les entreprises puisque pourraient rentrer dans le périmètre de consolidation tous les établissements stables (succursales) et les filiales, quel que soit l'Etat membre dans lequel elles résident, dès lors que la société détient cumulativement plus de 50% des droits de vote et plus de 75% du capital ou des droits sur le bénéfice.

Le *Cercle des Européens* n'a pas fait de suggestion quant au périmètre de consolidation. Etant au demeurant observé que la proposition de la Commission dans la directive ACCIS fera certainement l'objet de discussions entre Etats membres ainsi qu'au Parlement européen.

L'essentiel est de faire admettre le principe de la consolidation car il présente de nombreux avantages, dont celui d'éviter le recours par les entreprises dans le cadre de l'intégration fiscale à des montages compliqués, notamment à travers les prix de transfert. En ce sens la consolidation est un élément d'attractivité pour les entreprises ayant des activités transfrontalières, des plus grandes aux PME. C'est également un facteur de simplification et de transparence tant du point de vue des entreprises que des administrations fiscales.

3. Saisir l'occasion de l'instauration d'un système de « guichet unique » pour renforcer la coopération entre administrations fiscales.

Cette coopération est de plus en plus étroite, et l'UE vient voici quelques mois d'en renforcer encore l'efficacité en adoptant une directive du 15 février 2011 « relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal⁷ ». L'objet de ce texte est « à l'ère de la mondialisation » d'encourager les Etats membres « à se prêter mutuellement assistance dans le domaine fiscal, notamment pour éviter les doubles impositions ou au contraire pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale ».

A cette fin, la directive instaure parmi d'autres mécanismes, un système d'échange automatique et obligatoire d'informations visant à permettre l'établissement correct des taxes et impôts dans des situations transfrontalières.

Cet échange d'informations sera d'autant plus indispensable avec l'IS sur base commune consolidée. En effet, les entreprises n'auraient plus qu'à déclarer et acquitter l'impôt auprès d'un guichet unique – l'administration fiscale du siège de la société mère ou de la société la plus importante du groupe, par exemple – ce qui implique ensuite une redistribution de la recette entre tous les pays concernés.

L'autorité fiscale principale, à l'instar de l'autorité de régulation financière en charge du contrôle prudentiel d'un établissement financier donné (« *lead supervisor* »), devra pouvoir échanger avec toutes les autorités d'accueil des autres entités du groupe dans le périmètre de consolidation. Ce qui implique de constituer ces autorités en véritable réseau⁸.

4. Accompagner la réforme de la création d'un Comité Européen des Administrations Fiscales (CAFE).

⁷ Directive 2011/16/UE

⁸ A ne pas confondre avec le réseau CCN, plate-forme commune mis au point par l'UE pour assurer toutes les transmissions par voie électronique entre autorités compétentes dans les domaines fiscal et douanier.

Le *Cercle des Européens* considère néanmoins qu'il faut aller plus loin que la simple constitution d'un réseau entre administrations fiscales échangeant entre elles et se réunissant de manière plus ou moins formelle.

Il propose la création d'un Comité Européen des Administrations Fiscales (CAFE) formé de représentants de toutes les administrations fiscales nationales, à savoir les directeurs généraux des impôts des ministères des finances. Le CAFE pourrait s'adjoindre des experts nationaux détachés, et aurait en tant que de besoin la possibilité de solliciter les services de la Direction Générale de la Commission sur la taxation et les droits de douane (« Taxsud »)

Le CAFE n'empièterait pas sur le domaine de compétence des Etats en matière de réglementation ou de contrôle fiscal. Ses missions concerneraient – dans un premier temps - les taxes et impôts faisant l'objet de règles européennes, à savoir la TVA, les accises et l'IS sur base commune consolidée (éventuellement la taxe sur les transactions financières). Forum permanent d'échange entre autorités fiscales, le CAFE pourrait :

- mener en lien avec la Commission et Eurostat des études thématiques mettant en évidence les convergences et différences entre systèmes fiscaux des Etats membres (Benchmark) ;
- émettre des recommandations concernant par exemple certaines bonnes pratiques des administrations fiscales ou les moyens de lutter contre la fraude ;
- arbitrer entre administrations fiscales nationales en cas de désaccord entre elles sur certains aspects de l'application de la législation européenne et les lois nationales de transposition ;
- étudier, à la demande d'une administration fiscale nationale, une question soulevant une difficulté particulière en vue d'émettre un avis.

Le succès remporté par les comités de régulateurs dans les domaines bancaire, des assurances et des marchés, qui ont maintenant fait place aux autorités de régulation financière européenne instituées en novembre 2010 en réponse à la crise, montre tout l'intérêt de ce genre de structures.

5. Doter les Etats membres et l'UE des moyens de lutter contre la fraude fiscale transfrontalière.

L'ampleur de la fraude en ce qui concerne la TVA intra-européenne - qui s'élèverait à pas moins de 100 milliards d'euros ! (presque 3/4 du budget de l'UE qui s'élève à moins de 140 milliards d'euros)– et l'incapacité de l'UE à l'enrayer révèlent les insuffisances de la coopération entre administrations fiscales. Au moment où les gouvernements sont à la recherche de recettes fiscales pour équilibrer leurs comptes, les Etats et l'UE ne peuvent plus faire l'impasse sur la question de la lutte contre la fraude transfrontalière. Pour ce qui est de la TVA, les systèmes de fraude « carrousels » montrent que celle-ci est souvent synonyme de corruption et de criminalité.

C'est dans ce contexte que le *Cercle des Européens* propose la création d'un corps de contrôleurs transfrontaliers issus des administrations nationales rattachés à la Commission. Ils seraient en mesure, à côté des contrôleurs du fisc des Etats membres, d'intervenir dans chacun des Etats de l'Union sur le territoire duquel est implanté l'entreprise ou le groupe assujetti (à la TVA, aux droits d'accises, ou à l'IS sur base consolidée).

6. Recourir si nécessaire à la formule de la coopération renforcée pour mener à bien la réforme.

La Commission européenne propose dans la directive ACCIS un régime optionnel – dit « 28^{ème} régime » - comme cela a été prévu pour la Société Européenne (SE)⁹. Ainsi chaque entreprise serait libre d'appliquer ou non le régime européen d'IS sur base consolidée, ou de s'en tenir à l'application de son système national.

Le *Cercle des Européens* comprend parfaitement la raison de cette position de la Commission qui vise à surmonter les réticences de certains Etats. Toutefois on peut craindre qu'il en résulte une complexité accrue du fait de la coexistence de plusieurs systèmes : l'IS européen sur base commune consolidée et l'IS national avec son régime particulier d'intégration fiscale. L'objectif de simplification s'en trouverait de ce fait sérieusement compromis.

C'est pourquoi il paraît préférable d'utiliser la possibilité offerte par le traité de Lisbonne dite de « coopération renforcée ». Selon celle-ci, la Commission peut proposer au Conseil d'approuver à la majorité qualifiée l'adoption d'un texte par un certain nombre d'Etats membres. Le nombre minimum requis est de 9 Etats membres. Ensuite tout autre Etat peut rejoindre ce groupe afin d'appliquer le texte en question¹⁰.

CONCLUSION

ACCIS qui est le résultat d'un remarquable travail de la Commission, de même que les propositions du *Cercle des Européens* qui en sont proches concernant l'IS sur base commune consolidée et la coopération fiscale entre Etats, répondent aux mêmes impératifs : redonner à l'outil fiscal son efficacité, faciliter la vie des entreprises ayant des activités transfrontalières, alléger leurs charges lorsque cela est justifié, et en contrepartie mieux armer l'UE et les Etats qui la composent pour lutter contre la fraude fiscale organisée, qui est loin d'être une menace illusoire ainsi qu'en témoigne le scandale de la fraude à la TVA intra-européenne.

La réforme proposée n'est pas utopique. Elle est réaliste. Elle est surtout vitale, au moment où la crise oblige les Etats à reprendre les rênes de l'économie. Elle est indispensable pour aider les entreprises européennes à contribuer pleinement à la relance de l'économie réelle génératrice d'emplois.

⁹ Règlement (CE) n° [2157/2001](#) du Conseil du 8 octobre 2001 relatif au statut de la Société européenne.

¹⁰ En dehors de toute coopération renforcée, l'adoption de la monnaie unique répond à un tel système reposant sur la volontariat. Depuis l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne qui a instauré la procédure de la coopération renforcée, plusieurs textes ont été adoptés suivant cette formule, notamment un règlement sur le divorce des couples ressortissants d'Etats membres différents. Le règlement sur le brevet communautaire, tant attendu, sera également adopté sur cette base.

Noëlle Lenoir
Former Minister
President of the *Cercle des Européens*
Attorney at Law



TOWARDS THE COMMON TAXATION OF CORPORATE GROUPS IN EUROPE

As the financial crisis has driven down stock prices and put European economies at risk of recession, the issue of taxation is more than ever at the heart of the debate on the role of government - both for European Union (EU) member states and for EU institutions - in the revival of the economy and the correction of public accounts.

The dilemma is well known:

- ⤴ On the one hand, **citizens and leaders recognize the imperative need for the community to have sufficient fiscal resources, as well as resources that are sufficiently stable and regular**, in order to finance investment in long-term structural and essential public services, particularly education and health care. It must be remembered that Europe has chosen the model of a "social market economy", as set forth in the Treaty of Lisbon, a choice which differentiates it from the United States of America.
- ⤴ On the other hand, **taxation must be fair to be accepted, and this without discouraging the production of wealth on which growth is based**. This applies to income tax on private citizens as it applies also to income tax on corporate profits, which is the subject of the study conducted under the auspices of the *Cercle des Européens*. In this era of globalization and the tertiarization of an increasingly intangible economy, the result of a tax system that appears overly burdensome is tax evasion, carried out in order to fully optimize the tax burden on groups of companies. However this optimization is often associated with the relocation of companies outside of Europe.

Without addressing the problem of tax havens as mentioned in the conclusions of the 2009 G20 Summit in London, the study carried out by HEC professor Mr. Mirko Hayat and his team takes note of the undeniable fact that national tax borders are partially being erased by globalization. States claim to enjoy absolute tax sovereignty - and it is true in principle, as enshrined in the European Treaties¹¹ - but in fact, that sovereignty is relative, especially as towards large corporate groups. The reason for this is simple: these corporate groups are global players, while the States, confined to their territory, remain local.

¹¹ Expressed in Article 113 of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) which establishes the principle of the unanimous adoption of European tax decisions, directives and regulations.

How can strength be restored to the taxation tool, as one of the major instruments of economic policy, without penalizing European companies and in turn stunting European growth? This question seems all the more essential as the financial crisis has revived belief in the virtues of "industrial policy" (a term that is no longer taboo even in Europe!). It is in response to this question that the *Cercle des Européens* has published this report on the taxation of corporate groups. Some of the proposals of this report converge with the very interesting Directive of the European Commission on a "common consolidated corporate tax base" (CCCTB).

A. Why is it urgent to move towards a common tax on corporate groups?

To be clear, the proposals in this report by the *Cercle des Européens* can be validated without changing the Treaty itself, i.e. considering the obligation to obtain a unanimous vote of the Member States to adopt European legislation on taxation. Moreover, these proposals reflect the desire of Member States to maintain tax competition between each other. This means that Member States may continue to freely set their corporate tax rate which would remain national, but based on common European standards.

It is within these limits (which would eventually be reduced and eliminated¹²) that the report of the *Cercle des Européens* begins with the observation that **the current situation is untenable**. Member States continue to lose tax revenue while Europeans still do not feel any reduction in their tax burden and while lower corporate tax rates are still not considered as having any real stimulative effect on growth. Indeed, average corporate tax rates in the EU-27 fell from over 35% in 1995 to less than 24% by 2011¹³ while in the United States, for example, the rate - set at 40% - has remained stable over the same period.

Faced with this situation, fiscal autarchy is not the answer. This would be illusory. Tax bases, even in Member States such as France which has a regional system of corporate taxation, are increasingly difficult to locate. Groups of companies, which by their nature can freely choose their locations, use relatively simple structures, most of which are neither fraudulent nor abusive, that allow them to move their tax bases. Should there be an international response? Probably, but it is not possible given the absence of global economic governance. While the G20 is quite a useful forum, it does not serve as a government, and such a global government will not come about in the near future...

Europe is undeniably the right level and it is Europe that must provide the answer to the challenges posed by the European taxation of corporate groups. The European economy has its own coherence and despite the expansion of European companies (including larger SMEs), primarily towards Asia, the European market remains a solid base for cross-border investment. Moreover, the European market has welcomed and will continue to welcome a number of foreign groups seeking legal and economic security.

All things considered, the proposal for common consolidated corporate taxation strongly supported by the *Cercle des Européens* is the best European response to the challenges of globalization, because it combines both:

12 At the very least, the voting rules set by the Treaty should be relaxed so that when a tax regulation or directive is adopted, the modifying text is adopted by a qualified majority.

13 "Taxation trends in the European Union, Focus on the crisis, the main impacts on EU tax systems" 2011 Edition, Eurostat Report, European Commission statistical service (page 19).

- ⤴ the desire of Member States to retain control of taxation as an expression of their choice of society;
- ⤴ the need to facilitate the understanding of corporate taxation systems by making them more transparent both vis-à-vis companies which are subject to Member States with tax administrations that do not have adequate tools for comparing and benchmarking, as well as tax regimes that are entirely different from one Member State to another;
- ⤴ the need to make things easier for companies seeking to do business in Europe through the elimination of certain distortions in order to reach a satisfactory tax optimization with regard to their profitability requirements (transfer pricing);
- ⤴ the opportunity to replace the numerous bilateral double taxation conventions which seek to avoid overly taxing groups doing business in several Member States, with simple and consistent rules which can be sources of clarity and fairness.

B. How realistic are the proposals and are they economically justifiable?

Mirko Hayat's report points out the difficulties and even various inconsistencies related to the **multiplicity of corporate tax regimes in Europe**. His analysis of the situation in each of the 27 Member States is quite illuminating in this regard.

The report also shows that **the jurisprudence of the European Court of Justice plays a positive role of unification** and simplification. This case law has set certain limits on tax "outsourcing" so as to preserve the public interest attached to the protection of the fiscal resources of Member States, while recognizing that in most cases the primacy of the freedom of movement and establishment as the foundation of the internal market.

However, the Court cannot and must not replace the political will of European leaders. In order for the taxation of corporate groups to become more consistent and efficient, a text such as that concerning the VAT for which the terms, inspired by France, are uniform - with the exception of the rates themselves - across Europe.

The *Cercle des Européens* also supports the approach of the European Commission, which has proposed a new CCCTB Directive on the creation of a common consolidated corporate tax regime.¹⁴

The proposals of the *Cercle* differ only marginally from those of the Commission in this proposed directive. The *Cercle* also wanted to address the issue of regulation by national tax authorities, the cooperation of which must take more institutional forms such as a "Committee of European Tax Authorities" (CETA) whose mission would go beyond the simple, and more or less automatic, exchange of information.

¹⁴ Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM (2011) 121/4

THE PROPOSALS

1. Harmonization of the calculation of corporate taxation at the European level.

Such harmonization would have the advantage of simplicity, while at present, it is very difficult to understand the "effective tax rate" which is often very different from the nominal rate.

An example is provided in a report by the *Cours des Comptes* entitled "Taxes and Social Contributions in France and Germany" published in March 2011.¹⁵ While the corporate tax rate is significantly higher in France than in Germany (34% as compared to 15%), the tax base in Germany is much broader than in France. In addition, the local tax on business activity is greater in Germany than in France (the German commercial tax and the French territorial economic contribution). Last but not least, German partnerships do not pay corporate tax, but rather income tax. Thus, the effective tax rate of corporate profits in the two countries is closer than it seems: in 2009, 35% in France and 28% in Germany.¹⁶

The report by the *Cercle des Européens* does not specify the method of calculating the deductible expenses of the future European corporate tax base, but the *Cercle* adheres to the principle that a good, fair and productive tax is one with a moderate rate applied to a relatively broad base. The German tax reforms of 2000 and 2008 were based on this principle and, according to the *Cercle des Européens*, it would be correct to appreciate them for guidance on what these deductible expenses should be and how to calculate them.

Member States would fully retain their freedom to set rates so that the tax competition which some Member States support would still be possible. Eventually, tax brackets could be considered, as concerns VAT for example, to help harmonize practices and limit fiscal dumping between Member States.

2. Provide for the consolidation of profits and losses of members of groups located in the EU or the EEA.

This consolidation is similar to tax integration which, depending on the Member State, is more or less demanding in terms of the criteria for defining entities for entry into the scope of integration. In France for example, only entities owned up to at least 95% by the parent company are included in this scope. But under most national laws this scope of consolidation is limited to subsidiaries located in the same Member State as the parent company.

The Commission's proposal is the more advantageous for companies as all permanent establishments (branches) and subsidiaries, regardless of the Member State in which they are located, may fall within the scope of consolidation provided that the company cumulatively owns more than 50% of the voting rights and more than 75% of the share capital or rights to the company's earnings.

The *Cercle des Européens* has not suggested a scope of consolidation as the proposal in the Commission's CCCTB Directive will most certainly be discussed between Member States as well as within the European Parliament.

15 Pages 156 *et seq.* of the report.

16 *Id.*, page 169.

It is essential to accept consolidation in principle because it has many advantages, including avoiding the use by companies of complicated arrangements, including transfer pricing, in the context of fiscal integration. In this sense, consolidation is an attractive element for companies operating across borders, the largest SMEs. It is also a method of achieving simplification and transparency both for companies as well as tax administrations.

3. Seize the opportunity to establish a "single point of contact" system to strengthen cooperation between tax administrations.

Cooperation in this regard has been on the increase. On February 15, 2011, the EU further enhanced efficiency by adopting a directive on "administrative cooperation in the field of taxation."¹⁷ The purpose of this text "in a globalized era" is to encourage member states "to provide mutual assistance in tax matters, including the avoidance of double taxation or otherwise to fight against fraud and tax evasion."

To this end, the Directive establishes, among other mechanisms, a system of the automatic and obligatory exchange of information to enable the correct assessment of taxes across borders.

This information exchange will be even more essential with a common consolidated corporate tax base. Indeed, companies would only have to declare and pay taxes with a single point of contact - the tax administration in the territory of the registered office of the parent company or the company's largest group, for example - which implies a redistribution of revenue among all the countries concerned.

The main tax authority, like a financial regulatory authority in charge of the supervision of a specified financial institution ("lead supervisor"), would be able to share information with all the authorities of other group entities in the scope of consolidation. This implies that these authorities would constitute a true network.¹⁸

4. Create a Committee of European Tax Administrations (CETA) to accompany the reform.

Nevertheless, the *Cercle des Européens* considers it necessary to go further than simply setting up a network between tax administrations which meets more or less formally.

It thus proposes the creation of a Committee of European Tax Administrations (CETA) comprising representatives of all national tax administrations, including the directors of Member States' tax authorities and their finance ministers. The CETA may retain the services of national experts, and if necessary would have the possibility of using the services of the Directorate General of the Commission on taxation and customs duties ("Taxesud").

The CETA would not encroach on the authority of Member States to regulate or carry out tax audits. Its mission would concern the taxes covered by EU rules, including the VAT, excise and corporation tax, on a common consolidated basis (and potentially the financial

17 Directive 2011/16/EU.

18 Not to be confused with the CCN network, a common platform within the EU to ensure electronic transmissions between competent tax and customs authorities.

transactions tax). As a permanent forum for exchange between tax authorities, the CETA would:

- conduct thematic studies in connection with the Commission and Eurostat highlighting the similarities and differences between tax systems of Member States (Benchmarks);
- make recommendations on certain good practices of tax authorities or the means to fight against fraud;
- arbitrate between national tax authorities in the event of any disagreement on certain aspects of the implementation of European legislation and national implementing legislation;
- study, at the request of a national tax administration, any question raising a particular difficulty with the aim of putting forth an opinion.

The success of regulatory committees in the banking, insurance and financial markets sectors, which have now been replaced by European financial regulators instituted in November 2010 in response to the financial crisis, shows the importance of such structures.

5. Provide Member States and the EU with the means to fight against cross-border tax evasion.

The extent of fraud in respect of VAT within Europe - which amounts to no less than €100 billion! (almost 3/4 of the €140 billion EU budget) - and the inability of the EU to stop it reveals the inadequacy of the cooperation between tax administrations. At a time when governments are looking for tax revenue to balance their books, the Member States and the EU can no longer ignore the issue of cross-border fraud. In terms of VAT, "carousel" fraud schemes show that it is often synonymous with corruption and crime.

It is against this backdrop that the *Cercle des Européens* proposes the creation of a corps of cross-border inspectors from national administrations attached to the Commission. In cooperation with tax inspectors of the Member States, they would be able to intervene in each Member State of the Union on the territory in which a company or group operates (as concerns VAT, excise duties, or corporate tax on a consolidated basis).

6. Use the formula of enhanced cooperation to carry out reforms if necessary.

In the CCCTB Directive the European Commission proposes an optional regime - called "28th regime" - as has been planned for a European Company (SE).¹⁹ Thus, each company would be free to either apply the European system of corporate tax on a consolidated basis, or to remain under the implementation of its national system.

The *Cercle des Européens* understands the reasoning behind the Commission's position, which aims to overcome the reluctance of some Member States. However there is concern over the increased complexity that may result due to the coexistence of several systems: the common consolidated European corporate tax and the national corporate tax with its own particular system of tax consolidation. The objective of simplification would thereby be seriously impaired.

19 Council Regulation (EC) No [2157/2001](#) of 8 October 2001 on the Statute for a European company (SE).

Therefore it seems best to use the so-called "enhanced cooperation" provided for by the Lisbon Treaty by which the Commission may propose to the Council to approve the adoption of a text by a certain number of Member States by qualified majority. The minimum requirement is nine Member States. From that point, any Member State may join the group in order to apply the text in question.²⁰

CONCLUSION

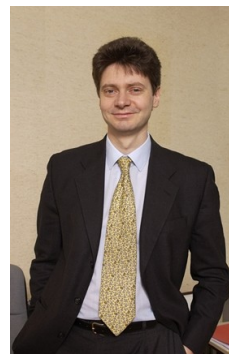
The CCCTB, which is the result of the remarkable work of the Commission, and the proposals of the *Cercle des Européens* on the common consolidated corporate tax and tax cooperation between states, both respond to the same requirements: to give efficiency back to the taxation tool, making life easier for businesses operating across borders, reducing their charges where warranted, and in return better equipping the EU and the Member States in the fight against organized tax fraud, which is far from an illusory threat as evidenced by the VAT fraud scandal within Europe.

The proposed reform is not utopian. It is realistic. It is especially vital now as the financial crisis is obliging Member States to take over the reins of their economies. It is also essential to help European companies contribute fully to the real economic stimulus of job creation.

²⁰ Apart from any enhanced cooperation, the adoption of the single currency involves such a voluntary system. Since the entry into force of the Treaty of Lisbon establishing the procedure of enhanced cooperation, several laws have been adopted by this formula, including a regulation on the divorce of couples who are nationals of different Member States. The regulation on a Community patent will also be adopted on this basis.

Prof. Bertrand Moingeon

**Directeur Général adjoint de HEC Paris
Directeur de l'Institut de l'Europe de
HEC**



HEC, en tant que Business School, intègre naturellement dans ses enseignements et ses recherches les problématiques liées aux évolutions économiques et sociétales des différentes régions de la planète. Placée au premier rang en Europe des écoles de Commerce, elle ne peut ignorer l'importance des développements de la construction européenne en général, et du marché intérieur en particulier, d'autant que la crise financière soulève la question du rôle des Etats et l'Union européenne dans la régulation économique et la relance de la croissance.

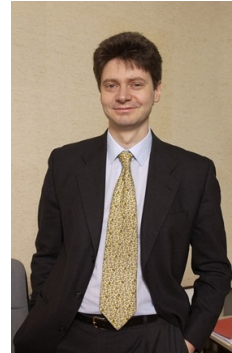
HEC, et en particulier son Institut de l'Europe, ont noué un partenariat avec le Cercle des Européens présidé par Noelle Lenoir. Ce partenariat s'est concrétisé notamment par l'organisation de « Rencontres » qui ont permis à plusieurs centaines d'élèves de dialoguer avec des personnalités de premier plan tels que le Président Valéry Giscard-d'Estaing ou encore José Manuel Barroso, Président de la Commission européenne. L'an dernier la Commission a par ailleurs désigné l'Institut de l'Europe de HEC pour lancer le débat en France sur la stratégie 2020 de l'Union européenne. La manifestation ainsi organisée au Conseil Economique et Sociale fut un succès unanimement reconnu.

Sur le plan académique, mon collègue Mirko Hayat, Professeur au département droit et fiscalité à HEC, a étroitement coopéré avec le Cercle des Européens en élaborant un rapport de grande actualité sur la fiscalité des groupes de sociétés en Europe. Chacun sait en effet que le système d'imposition des sociétés est un élément clé des choix d'implantation des entreprises dans tel ou tel Etat. Chacun est également conscient du fait que la réduction de l'endettement public et le rétablissement de la confiance des marchés dépendent pour partie du montant des ressources fiscales que les Etats membres de l'Union européenne, notamment ceux appartenant à l'Eurozone, sont capables de réunir pour alimenter leur budget.

La disparité des régimes d'imposition des sociétés en Europe est une source majeure de complexité et freine le déploiement des entreprises dans le marché intérieur. A l'heure de la mondialisation, l'attractivité de l'espace économique européen en pâtit. Tel est le sens des propositions du Cercle des Européens sur la base du rapport de l'Institut de l'Europe réalisé par le Professeur Hayat. Ce travail met en évidence, s'il en était besoin, l'intérêt du partenariat entre HEC et le Cercle des Européens.

Prof. Bertrand Moingeon

**Deputy Director General of HEC Paris
Director of the HEC Europe Institute**



As a Business School, HEC naturally integrates issues related to economic and societal issues effecting the different regions of the planet into its teaching and research. As one of the top European business schools, HEC cannot ignore the importance of developments in European integration in general, and more specifically in the internal market, particularly as the financial crisis raises the question of the role of the Member States and the European Union in economic regulation and boosting growth.

HEC and the Europe Institute have formed a partnership with the *Cercle des Européens* chaired by Noelle Lenoir. This relationship was developed through the organization of "Encounters" through which hundreds of students had the opportunity to interact with such leading figures as President Valéry Giscard-d'Estaing or José Manuel Barroso, President of the European Commission. Last year the Commission also designated HEC's Europe Institute to launch the debate in France on the European Union's 2020 strategy. The event, which was organized at the Economic and Social Council, was a renowned success.

In the classroom, Mirko Hayat, Professor in the Department of Law and Taxation at HEC, worked closely with the *Cercle des Européens* in developing a report on the taxation of corporate groups in Europe. Everyone knows that the corporate tax system is a key element in the choice of a business location in a particular Member State. Everyone is also aware that the reduction of public debt and the restoration of market confidence depends in part on the amount of fiscal resources that Member States of the European Union, including those belonging to the Euro zone, are capable of collecting for their budgets.

The differences between corporate taxation rules within Europe are a major source of complexity and slow the deployment of companies in the domestic market. In this era of globalization, the attractiveness of the European Economic Area is suffering. Such is the meaning of the proposals of the *Cercle des Européens* based on the report of the Europe Institute carried out by Professor Hayat. This work demonstrates the common interest underlying the partnership between HEC and the *Cercle des Européens*.

Introduction :

Réalité des groupes de sociétés en Europe

1- Une réalité économique

Le mouvement continu de développement et de concentration des entreprises a été porté par une expansion concomitante des groupes de sociétés. Cette forme d'organisation du système productif s'est imposée au fil des ans comme le principal vecteur de croissance des économies développées. Ce phénomène global, au cœur de la croissance économique qu'a connu le continent européen au cours des cinquante dernières années, ne semble pas devoir être remis en cause par la crise financière qui touche l'économie mondiale depuis l'été 2008.

Ainsi, pour ce qui est de la France, en 2007 les groupes occupent toujours une place grandissante dans l'économie française : on en recense 40 000. Ils étaient moins de 1500 en 1980, et 35 000 en 2005. Ils emploient près de 8 millions de salariés, et réalisent un chiffre d'affaires de 2.274 milliards d'euros.

Cette réalité a été mise en évidence en prenant appui sur la définition économique du groupe.

« Un groupe de sociétés est un ensemble de sociétés contrôlées majoritairement, directement ou indirectement, par une même société²¹, elle-même non contrôlée majoritairement par une autre société (directement ou indirectement) ; cette dernière société est appelée société-mère ou tête de groupe²².

Le lien de dépendance est mesuré par la part des voix détenues en assemblée générale ordinaire.

²¹ Définition de l'Insee : Une société est une entité dotée de la personnalité juridique. Elle est créée dans un but marchand, à savoir, produire des biens ou des services pour le marché, qui peut être une source de profit ou d'autres gains financiers pour son ou ses propriétaires ; elle est la propriété collective de ses actionnaires, qui ont le pouvoir de désigner les administrateurs responsables de sa direction générale.

Les sociétés exercent leur activité sous de nombreuses formes juridiques ; les plus fréquentes sont :

- la SARL, société groupant des associés dont la responsabilité est limitée à leur apport personnel ;
- la Société Anonyme (SA) où l'exercice de l'activité est séparé de la responsabilité des actionnaires ;
- la société civile, présente notamment dans les professions libérales et l'immobilier.

²² Définition de l'Insee : Une tête de groupe est une entreprise non contrôlée directement ou indirectement par une autre entreprise et ayant au moins une filiale.

On définit :

- le contour restreint ou « noyau dur » du groupe comme l'ensemble des entreprises²³ détenues directement ou indirectement à plus de 50 % par une société mère, tête de groupe ; la société mère n'est détenue majoritairement, ni directement ni indirectement, par aucune autre société. Dans cette définition, les groupes forment des ensembles disjoints deux à deux ;
- le contour « élargi » du groupe comme l'ensemble de toutes les entreprises dépendant du groupe, quel que soit leur degré de dépendance vis-à-vis du centre de décision. Au niveau statistique, le contour élargi des groupes est formé de l'ensemble des entreprises appartenant au contour élargi d'au moins un groupe, sans pouvoir associer une entreprise à un groupe plutôt qu'à un autre.

Remarque

L'espace économique où sont implantés les groupes et leurs filiales²⁴ dépasse le territoire national. En revanche, les enquêtes ou les données administratives recueillent les données économiques des entreprises concernées situées sur le territoire français. La démographie de ces groupes est résumée dans les tableaux suivants²⁵ :

²³ Définition de l'Insee:

L'entreprise est la plus petite combinaison d'unités légales qui constitue une unité organisationnelle de production de biens et de services jouissant d'une certaine autonomie de décision, notamment pour l'affectation de ses ressources courantes.

²⁴ Définition de l'Insee :

Une filiale est une entreprise détenue à plus de 50% par une autre entreprise.

²⁵ Insee : Tableaux de l'économie française - Édition 2010

| Principaux résultats des groupes d'entreprises opérant en France au 1er janvier 2007 en milliards d'euros | | | | |
|---|------------------|---------------------------------|-----------------------|---------|
| | Groupes français | Groupes étrangers ²⁶ | | Total |
| | | Union européenne | Hors Union européenne | |
| Nombre d'entreprises²⁷ | 129 417 | 14 322 | 7 263 | 151 002 |
| Effectif salarié (en milliers) | 6 225 | 1 261 | 741 | 8 226 |
| Valeur ajoutée brute au coût des facteurs | 392 | 87 | 69 | 549 |
| Excédent brut d'exploitation | 117 | 26 | 18 | 161 |
| Immobilisations corporelles brutes | 947 | 159 | 88 | 1 194 |
| | | | | |
| Investissement en immobilisations corporelles hors apports | 77 | 19 | 9 | 105 |

²⁶ Groupes dont la tête de groupe est à l'étranger.

²⁷ Groupes français et étrangers dont les salariés travaillent effectivement en France.

| Principaux résultats des groupes selon leur taille au 1er janvier 2007 | | | |
|--|--------------------------------|-------------------------------|---|
| | Nombre de groupes ¹ | Effectif salarié ¹ | Chiffre d'affaires et produits financiers |
| | | en milliers | en milliards d'euros |
| 0 à 499 salariés | 38 561 | 2 255 | 617 |
| 500 à 1 999 salariés | 1 413 | 1 302 | 375 |
| 2 000 à 9 999 salariés | 387 | 1 456 | 486 |
| 10 000 salariés ou plus | 94 | 3 213 | 1 050 |
| Total | 40 455 | 8 226 | 2 528 |

Parmi ces groupes, ceux dont la société mère est à l'étranger, et que l'on peut donc qualifier de « groupes étrangers » possèdent plus de 21 000 entreprises. Les groupes européens, c'est-à-dire ceux dont la tête est dans un autre Etat membre de l'Union européenne que la France, possèdent quant à eux 14 300 entreprises qui emploient 1 200 000 salariés.

Ces constatations se vérifient pour l'ensemble des pays de l'Union. Ainsi, selon les enquêtes les plus récentes réalisées par Eurostat, le poids des filiales étrangères de nombreux Etats membres est considérable.

En 2009 le montant total du stock d'investissements étrangers directs dans l'UE équivalait à 2 711 milliards d'euros²⁸. Pour la même année, les agents économiques de l'UE détenaient dans le reste du monde des actifs financiers pour un montant de 3 600 milliards d'euros²⁹.

L'importance de ces chiffres, démontre l'interdépendance des économies et constitue un bon indicateur du caractère structurant de la mondialisation.

En termes de flux, l'année 2009 a vu les agents économiques réaliser des investissements directs à l'étranger pour 439 milliards, tandis que les non résidents investissaient en Europe pour un montant de 218 milliards d'euros (440 milliards en 2007).³⁰

²⁸ Source : Eurostat 2010.

²⁹ *Ibid.*

Ces données démographiques permettent de situer l'ampleur atteinte par ce phénomène qui reste un fait marquant du développement économique de ces dernières années, même si on peut déceler l'amorce d'un mouvement inverse qui pourrait être amplifié par l'émergence de cette nouvelle forme sociale que représente la société européenne.

2- Une réalité juridique

Cette réalité économique s'accompagne d'une réalité juridique. En effet, les groupes de sociétés peuvent être définis comme « *un ensemble de sociétés qui, tout en conservant leur existence juridique propre, se trouvent liés les unes aux autres, de sorte que l'une d'elles, la société mère, qui tient les autres sous sa dépendance, en fait ou en droit, exerce un contrôle sur l'ensemble des sociétés dominées et fait prévaloir une unité de décision. Le groupe de sociétés n'a pas de personnalité juridique. L'expression a avant tout une signification économique* »³¹. Ainsi, en France, les dispositions du code de commerce, issues de la loi du 24 juillet 1966 prévoient que « *lorsqu'une société possède plus de la moitié du capital d'une autre société, la seconde est considérée, pour l'application du présent chapitre, comme filiale de la première.* »³²

Cette détermination juridique est relativement légère et n'a que peu d'effets concrets. On peut donc s'interroger sur la nécessité d'une consécration juridique des groupes de sociétés. Cette problématique a notamment été posée à l'occasion d'un rapport d'information du Sénat intitulé : « *La bataille des centres de décision : promouvoir la souveraineté économique de la France à l'heure de la mondialisation* »³³. Les sénateurs y font remarquer que si les notions de filiales, de participation, de contrôle (conjoint ou exclusif, direct ou indirect) et d'influence notable au regard des comptes sociaux ou consolidés, sont bien des catégories du droit des sociétés, l'entité même que représente le groupe n'a pas d'existence propre, et n'est soumis à aucun régime particulier. Aussi, le rapport plaide-t-il « *en faveur de la mise en place d'un droit des groupes, d'essence contractuelle mais organisé et encadré par la loi, qui pourrait s'inspirer du régime allemand de l'« Organschaft ». Un tel régime optionnel, supposant la mise en place d'une convention de contrôle et le transfert de certaines obligations et*

³⁰ *Ibid.*

³¹ Philippe MERLE, *Droit commercial : sociétés commerciales*, 14ème édition, Dalloz, 2010.

³² Code de commerce, article 233-1.

³³ Rapport d'information n° 347 (2006-2007) de M. Christian GAUDIN, fait au nom de la mission commune d'information centre de décision économique, déposé le 22 juin 2007.

<http://www.senat.fr/rap/r06-347-1/r06-347-1.html>

responsabilités à la société contrôlante, permettrait de consacrer une réelle cohérence entre le droit commercial et le droit fiscal (en particulier les régimes du bénéfice mondial consolidé et de l'intégration fiscale) ».

3- Une réalité fiscale

Paradoxalement, c'est dans le domaine de la fiscalité que les groupes de sociétés font l'objet de la prise en compte la plus solide. La plupart des pays de l'Union offrent aux entreprises des dispositifs qui permettent d'assurer une relative neutralité fiscale face à leurs choix d'organisation. Leur objectif est de faire en sorte que la charge fiscale globale de leurs entreprises ne soit pas très différente selon que le groupe est organisé en filiales ou en succursales, et que son activité soit uniquement nationale ou internationale. Comme on le verra dans la suite de notre étude, cette neutralité n'est bien souvent qu'imparfaitement assurée, mais il faut remarquer la volonté constante de la plupart des Etats membres de ne pas pénaliser les groupes de sociétés en raison de leur mode d'organisation, et surtout de ne pas freiner la constitution d'ensembles de grande taille capables d'affronter la concurrence mondiale.

4- Objectifs de l'étude

Notre objectif ici est de mesurer cette réalité fiscale, de mettre en évidence les faiblesses qui demeurent encore dans la prise en compte fiscale du groupe, et d'esquisser les pistes d'une amélioration dans le contexte communautaire.

Partant du fait que de nombreux Etats de l'Union proposent à leurs entreprises des dispositifs fiscaux prenant en compte la réalité économique des groupes de sociétés, les développements qui suivent se proposent dans un premier temps d'approfondir les conditions d'imposition des groupes dans un cadre domestique. Elle se présentera donc d'abord comme un « benchmark » des régimes de groupes en Europe en s'attardant sur les dispositifs les plus significatifs tels que par exemple les régimes allemand, autrichien, belge, italien, luxembourgeois, néerlandais, britannique et bien sûr français. Il s'agira d'une présentation synthétique des régimes fiscaux visant les groupes de société dans ces pays, une annexe technique présentant le détail de dispositifs nationaux. Cette présentation s'accompagnera d'une approche critique de ces

dispositifs, détaillant leurs forces et leurs faiblesses. Cette partie de l'étude permettra de mettre en évidence l'hétérogénéité du traitement fiscal des groupes de sociétés en Europe qui constitue une importante source de distorsion de concurrence. De même le caractère strictement national de chacun de ces dispositifs sera analysé afin d'évaluer en quoi il est un obstacle au développement du marché intérieur.

Dans un second temps, l'étude analysera l'incidence du droit communautaire sur l'imposition des groupes. Cette partie devrait permettre de mettre en évidence les dispositions actuelles issues du droit communautaire (directive mère-filiale), du droit conventionnel, et de l'influence de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE)³⁴. Ainsi il sera montré en quoi le droit d'origine communautaire est déjà une source d'amélioration du traitement fiscal des groupes de sociétés en Europe.

Mais il s'agira aussi de présenter les voies possibles d'amélioration de ces conditions d'imposition, et principalement la proposition de la Commission d'une assiette commune consolidée pour l'IS. L'étude présentera enfin 27 fiches pays décrivant les régimes de groupe en vigueur dans chacun des Etats de l'Union.

³⁴ Le 1^{er} décembre 2009, date de l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne, la Cour de Justice des Communautés européennes (CJCE) est devenue la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE).

Première partie :

Principales caractéristiques des régimes de groupes

Le traitement fiscal des relations entre sociétés liées peut prendre plusieurs formes, qui ne sont pas forcément exclusives. L'observation des systèmes fiscaux de la plupart des pays industrialisés permet de dégager trois grandes voies menant à une (relative) neutralité fiscale dans les relations intragroupes.

La première technique, très largement utilisée, consiste à éviter la double imposition économique qui se produit lors de l'imposition des remontées de dividendes au sein d'un groupe. Elle consiste donc en l'exonération totale ou partielle des distributions lorsqu'elles interviennent entre mères et filiales. On notera aussi à ce propos que dans le cas de distributions transfrontalières, une double imposition juridique peut s'ajouter à cette double imposition économique, et que là aussi, des dispositions spécifiques permettent d'y échapper totalement ou partiellement.

Mais ces dispositifs fiscaux n'assurent que partiellement la neutralité fiscale recherchée. Aussi des systèmes plus perfectionnés ont-ils vu le jour permettant en outre de pratiquer plus ou moins parfaitement une consolidation des résultats fiscaux.

Enfin la troisième voie consiste à accorder des régimes de faveur lorsque des plus values sont constatées à l'occasion des cessions d'actifs dans un groupe et notamment lors des cessions de titres.

I. L'exonération des produits de filiales

Lors des distributions de dividendes le long d'une chaîne de participation, on peut se trouver en présence soit d'une double imposition économique, lorsqu'un même revenu est taxé deux fois, au nom de deux personnes différentes, soit d'une double imposition juridique, lorsque

c'est la même personne qui est imposée deux fois pour un même revenu. La plupart des Etats ont mis en place des systèmes permettant de remédier à cela.

1- L'élimination de la double imposition économique

Il s'agit ici d'éviter ou de limiter l'imposition « en cascade » des dividendes, au fur et à mesure de leur distribution en remontant la chaîne des participations. On part du principe que le bénéfice d'une société étant taxé au moment de sa réalisation, il est économiquement absurde et contre productif de taxer à nouveau la personne physique ou morale lorsqu'elle reçoit sa part du bénéfice, son dividende, après que l'assemblée générale en ait décidé. En effet, on convient aisément qu'une double imposition serait dommageable. Mais si l'on envisage le cas très fréquent de participations en chaîne, si l'on pratique un prélèvement à chaque stade, ce n'est plus une double, mais une triple ou une quadruple etc. imposition à laquelle on assisterait. Avec un taux d'imposition à 33% et une chaîne de participation avec 3 niveaux d'interposition, l'IS total récupéré par l'Etat représenterait 80% du bénéfice initial. Cela signifie qu'en partant d'un bénéfice de 100 distribué à une chaîne de participation de trois sociétés détenues à 100%, la troisième société après celle ayant réalisé le bénéfice ne recueillerait qu'un dividende de 20, le reste s'étant évaporé en impôt.

Aussi, la plupart des Etats membres, ont mis en place, souvent depuis longtemps, des méthodes d'exonération des dividendes versés à l'intérieur d'un groupe. Toutefois les conditions d'exonération sont variables selon les Etats, et les régimes en question sont plus ou moins généreux.

a) Exonération sans condition d'un minimum de détention pour les filiales nationales

L'élimination la plus radicale de la double imposition est assurée par l'**Autriche**. En effet, dans ce pays, l'exonération des dividendes en provenance de sociétés résidentes en Autriche n'est soumise à aucune condition tenant à un pourcentage minimal de détention des titres. Toutefois, lorsque les dividendes proviennent d'une filiale étrangère, le régime d'exonération n'est acquis qu'à condition que la société autrichienne en détienne au moins 10%. Elle s'applique à 100% du produit perçu, que les titres soient ceux d'une société autrichienne ou étrangère. Corrélativement, les charges de gestion des participations ne sont pas déductibles.

Le **Royaume-Uni** pratique lui aussi l'exonération sur la totalité des dividendes perçus de sociétés elles même résidentes britanniques. Lorsque les dividendes proviennent de sociétés étrangères, il sont en principe compris dans la base imposable à l'IS. Toutefois, à la condition d'en détenir au moins 10%, la société mère britannique bénéficiera d'un crédit d'impôt égal à l'IS payé par la filiale dans son pays de résidence, à proportion bien sûr des dividendes reçus.

L'**Allemagne** ne soumet l'exonération à aucune condition tenant à une participation minimum de la société mère. Mais les dividendes sont exonérés sous déduction des charges réelles pour les filiales allemandes, et sous déduction d'un montant forfaitaire égal à 5% des sommes perçues pour les filiales étrangères.

Depuis sa réforme de 2004, et la suppression de l'avoir fiscal, l'**Italie** admet l'exonération de tous les dividendes perçus par les sociétés italiennes, sans condition de détention minimale, que la filiale soit italienne ou étrangère. L'exonération porte sur 95% du dividende perçu, les 5% soumis à taxation représentant les frais de gestion, non déductibles. Ceci en fait le régime le plus simple et le plus avantageux avec celui pratiqué en Autriche.

b) Exonération avec condition de détention minimale

Les autres Etats imposent un minimum de détention de titres de la filiale que celle-ci soit résidente ou étrangère.

L'exonération est donc totale aux **Pays-Bas**, mais elle n'est possible que si la société qui perçoit les dividendes détient au moins 5% des titres de la filiale qui verse les dividendes. Cette règle vaut, que la filiale soit néerlandaise ou étrangère. Bien entendu, dans ce dernier cas les éventuelles retenues à la source prélevées dans le pays d'origine des dividendes ne peuvent se transformer en crédits d'impôt au Pays Bas.

La **France** pratique à peu près de la même manière puisque le régime d'exonération est soumis à conditions : les titres détenus par la mère doivent représenter au moins 5% du capital de la filiale, et cette détention doit être maintenue au moins deux ans.

Sous ces réserves, les produits de filiales sont exonérés à hauteur de 95% de leur montant, les 5% non exonérés étant représentatifs des frais de gestion des participations, françaises ou étrangères. Jusqu'en 2010, cette base forfaitaire pouvait être remplacée par le montant des frais réels s'ils étaient moins importants. C'était souvent dans le cas des holdings pures. A compter de 2011, cette possibilité est supprimée, ce qui alourdira l'imposition des holdings pures de taille importante.

Enfin, à partir du 1^{er} janvier 2011 la France limitera l'accès à ce régime aux dividendes versés par des filiales qui ne sont pas situées dans des "Etats ou territoires non coopératifs", c'est-à-dire qui n'ont pas conclu avec la France de convention fiscale prévoyant l'assistance administrative et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale³⁵.

La **Belgique** connaît aussi un régime d'exonération des produits de filiales, soumis à de nombreuses conditions. Un minimum de détention de 10% est exigé. Il n'est toutefois pas tenu compte de ce pourcentage minimum si la valeur de la participation est supérieure à 1.2 million d'euros. De plus, la société qui distribue les dividendes doit avoir subi une imposition minimum, IS belge, ou IS comparable si la filiale est située à l'étranger, ce qui exclut les produits des filiales résidentes de paradis fiscaux.

Le régime des produits de filiales appliqué au **Luxembourg** est très proche du système belge. La société luxembourgeoise qui perçoit des dividendes d'une filiale qu'elle détient à hauteur de 10% (ou participation d'une valeur minimum de 1.2 million d'euros) sur une durée d'au moins 12 mois n'a pas à faire figurer ces revenus dans sa base imposable à l'IS. De même, la société distributrice, si elle est aussi résidente du Luxembourg, n'a pas à pratiquer la retenue à la source de 15% prévue par la législation nationale.

2- L'élimination de la double imposition juridique

C'est lors des distributions transfrontalières que la double imposition juridique peut se produire. Dans ce cas, c'est la même personne morale qui subit deux fois l'imposition, une fois lorsque le dividende versé par une filiale située dans un autre Etat que celui de résidence de la mère fait l'objet de la part de cet autre Etat, d'une retenue à la source, et une seconde fois lorsque le revenu est taxé dans l'Etat d'arrivée du dividende.

L'élimination de cette double imposition se présente différemment selon que les dividendes sont d'origine communautaire, ou extra communautaire.

³⁵ Loi 2009-1674 du 30 décembre 2009 art. 22, I-I

a) L'élimination dans un cadre communautaire

C'est la « directive mère-filiale »³⁶ qui permet l'élimination de ces doubles impositions potentielles. Elle impose en effet aux Etats membres de parvenir à cette élimination :

- dans l'Etat de la source du dividende, en supprimant les retenues à la source sur les dividendes versés par une filiale résidente d'un Etat de l'Union européenne, à sa mère résidente d'un autre Etat membre.
- dans l'Etat de résidence de la mère en enjoignant aux Etats membres, soit d'exonérer les dividendes perçus de filiales situées sur le territoire de l'Union, soit d'autoriser l'imputation sur l'IS dû par la société mère, de l'IS payé par la filiale dans son Etat de résidence.

Tous les Etats membres figurant dans cette étude ont transposé les directives de 1990 et 2003. De plus les régimes qu'ils proposent, et les conventions fiscales qu'ils ont signées se révèlent en général plus avantageux et plus souples que le minimum requis par l'Union européenne.

b) L'élimination dans un cadre extra communautaire

En l'absence de convention fiscale entre l'Etat de la source du dividende et celui de résidence de la société mère, la double imposition est inéluctable, sauf si la filiale est située dans un « paradis fiscal » qui ignore les retenues à la source sur les dividendes.

Mais, quand il existe une convention internationale, et lorsqu'une retenue à la source est pratiquée dans l'Etat de la filiale, la double imposition est éliminée :

- soit en exonérant le dividende en question, auquel cas la retenue à la source n'est pas imputable sur l'IS dû par la mère (méthode de l'exemption) ;
- soit en imposant à l'IS le dividende perçu de la filiale étrangère, et en permettant l'imputation de la retenue à la source (qui devient un crédit d'impôt) sur l'IS dû par la mère (méthode de l'imputation).

Toutefois, selon les méthodes utilisées, l'élimination de la double imposition peut n'être que partielle.

³⁶ « Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents. »
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:007:0041:0044:FR:PDF>

II. La consolidation des résultats fiscaux

Si les normes comptables exigent depuis longtemps que les groupes de sociétés, à partir d'une certaine taille et d'un certain niveau d'intégration, présentent des comptes consolidés à côté de leurs comptes sociaux, la consolidation fiscale est quant à elle une réalité nettement plus récente, et moins universelle.

Nous constatons, que sur les 27 pays qui font l'objet de cette étude, 10 n'offrent pas aux entreprises installées sur leur territoire³⁷, un régime de groupe, hormis l'exonération des produits de filiales vue ci-dessus. A l'inverse le plus ancien est sans doute le régime de l'organschaft pratiqué en Allemagne. Les plus récents sont ceux des Pays-Bas institué en 2003, et de l'Italie qui date de 2004. Le régime applicable en France est quant à lui entré en vigueur en 1988. Si les objectifs des ces dispositifs fiscaux sont à peu près semblables, les modalités d'application diffèrent sensiblement.

La différence que nous mettrons principalement en évidence ici, est celle qui touche à la prise en compte des pertes réalisées par des filiales étrangères. Nous retiendrons donc cette « summa divisio » car c'est sous cet angle que la législation communautaire peut agir afin d'assurer une meilleure neutralité fiscale au sein de l'Union. Nous mettrons aussi en évidence les principales autres différences que présentent les législations étudiées³⁸.

Enfin, on notera qu'il faut distinguer les Etats qui ont mis en place un régime de groupe relief, qui permet seulement de transférer à une autre filiale ou à la société-mère, des déficits ou des annuités d'amortissement (il s'agit de Chypre, l'Irlande, la Lettonie, la Lituanie depuis le 1er janvier 2010, Malte, et bien sûr le Royaume-Uni) de ceux qui recourent au « Group Contribution ». Ce régime permet de transférer, entre sociétés intégrées, leurs profits ou pertes par le biais de contributions (Finlande et Suède).

³⁷ Il s'agit de la Belgique, la Bulgarie, l'Estonie, la Hongrie, la Lituanie, la République Tchèque, la Roumanie, la Slovaquie, la Slovénie.

³⁸ Communication de la Commission, « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières », COM(2006) 824, 19 décembre 2006.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0824:FIN:FR:PDF>

Le traitement des relations de groupe entre une mère et ses filiales situées dans un autre Etat ne doit pas se confondre avec la prise en compte des résultats des établissements stables (succursales par exemple) situés à l'étranger (cf. infra).

1- Les régimes qui prennent en compte les pertes des filiales étrangères

Seule l'Autriche offre une réelle prise en compte des résultats dégagés par des filiales situées à l'étranger, parmi les 27 pays étudiés. C'est en effet en 2005 que l'Autriche a profondément amélioré son régime « d'Organshaft », notamment en l'étendant aux activités exercées à l'étranger. En réalité, pour ce qui est des filiales étrangères il ne s'agit pas d'une réelle consolidation fiscale, mais d'une prise en compte immédiate des pertes qu'elles réalisent éventuellement. Ce système est encore plus avantageux que celui de la consolidation totale, car ce dernier, lorsqu'il s'exerce à plein suppose que l'on importe aussi bien les pertes que les bénéfices. Dans ce dernier cas des risques de double imposition, ou à tout le moins de moindre optimisation des flux sont à craindre, ce qui fait perdre au dispositif une part de son attrait. Pour pouvoir être importés en Autriche les résultats (négatifs) de la filiale doivent être retraités selon la législation autrichienne. Il faut donc procéder à une double détermination du résultat. En outre, si les pertes viennent à être utilisées pour compenser des résultats ultérieurs positifs, dans l'Etat de résidence de la filiale, il convient de les réintégrer dans les résultats du groupe en Autriche, afin évidemment que ces pertes ne soient pas « utilisées » deux fois. Une réintégration est aussi prévue si la filiale qui a transféré ses pertes sort du groupe dans un délai de trois ans après ce transfert.

2- Les régimes qui prennent partiellement en compte les résultats des filiales étrangères

Quelques autres pays offrent des possibilités de prise en compte des pertes réalisées par des filiales résidant dans d'autre pays que leur société mère.

En premier lieu, le Royaume Uni a dû récemment³⁹ modifier sa législation pour se mettre en conformité avec le droit communautaire. C'est l'arrêt Marks et Spencer rendu par la CJCE en 2005⁴⁰ qui a conduit les autorités britanniques à ces modifications. Jusqu'en 2005 les sociétés résidentes du Royaume-Uni, ne pouvait procéder à l'imputation des pertes des filiales étrangères, alors que cela leur était possible si la filiale en question était résidente. La CJCE a considéré, sous certaines réserves, que cela incitait les agents économiques à créer leurs filiales au Royaume-Uni, au détriment des autres Etats membres⁴¹.

Aussi, pour se conformer à cette décision, le Royaume-Uni autorise désormais les sociétés résidentes à déduire les pertes réalisées par une filiale étrangère, à la double condition, que cette filiale soit située dans l'Espace Economique Européen (EEE)⁴² et que toutes les possibilités d'imputation des pertes par la filiale soient épuisées dans son Etat de résidence.

Les Pays-Bas permettent aussi la consolidation de résultats enregistrés par une filiale étrangère à condition qu'elle ait adopté une forme juridique équivalente aux INV ou BV, et qu'elle possède son siège de direction effective aux Pays-Bas. La portée de ce dispositif est donc limitée.

La France et l'Italie permettent aussi de prendre en compte les résultats des filiales étrangères, mais il s'agit pour l'un comme pour l'autre d'un régime exceptionnel puisque son application par un groupe est soumise à un agrément ministériel.

Pour ce qui est de la France, par dérogation au principe de territorialité, les sociétés françaises, peuvent, sur agrément⁴³, être admises à déterminer leurs bénéfices taxables :

- soit en retenant l'ensemble de leur résultat français et des résultats de leurs exploitations directes – succursales, bureaux, comptoirs, etc. – à l'étranger (bénéfice mondial) ;
- soit en ajoutant à l'ensemble ainsi déterminé la part leur revenant dans les résultats de leurs exploitations indirectes – filiales françaises et étrangères dans lesquelles elles

³⁹ Ce nouveau régime est entré en vigueur le 1^{er} avril 2006.

⁴⁰ Cf Résumé de l'arrêt du 13 décembre 2005 http://ec.europa.eu/dgs/legal_service/arrets/03c446_fr.pdf
Et arrêt complet : « Arrêt de la Cour (grande chambre) du 13 décembre 2005. Marks & Spencer plc contre David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes). Demande de décision préjudicielle: High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division - Royaume-Uni, Affaire C-446/03. »
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0446:FR:HTML>

⁴¹ Cf. infra p.29.

⁴² On rappelle que l'EEE se compose des Etats membres de l'Union européenne ainsi que de l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège.

⁴³ Les agréments fiscaux sont des procédures administratives qui permettent à un contribuable de bénéficier d'un régime fiscal dérogatoire pour certaines opérations prévues par la loi. Leur obtention est subordonnée à une demande de l'intéressé et à une décision de l'autorité compétente.

détiennent, directement ou indirectement, 50 % au moins des droits de vote – (bénéfice consolidé)⁴⁴.

Ce régime qui peut se révéler avantageux dans certaines occasions est cependant administrativement assez lourd à gérer et potentiellement dangereux. Tout d'abord les résultats des filiales et des établissements stables doivent être retraités selon les normes fiscales françaises, ce qui représente une charge administrative considérable. En second lieu le périmètre d'intégration étant intangible pendant au moins cinq ans, les candidats à l'option ne doivent s'engager dans ce processus que s'ils ont l'assurance que les pertes qu'ils « importeront » en France seront supérieures aux bénéfices susceptibles d'être dégagés à l'étranger, et donc eux aussi importables.

Enfin les agréments peuvent être accompagnés d'obligations d'ordre économique ou social. Ainsi comme le remarque Martin Collet : « *Pour n'évoquer qu'un exemple très médiatisé, on peut rappeler que c'est contre la promesse de procéder à l'embauche de 2 500 personnes dans les cinq ans que Vivendi-Universal obtint en août 2004, des mains du ministre des Finances de l'époque, Nicolas Sarkozy, l'agrément l'autorisant à bénéficier du régime du bénéfice consolidé de l'article 209 quinquies du CGI (sachant que l'entreprise estimait à 500 M € l'économie d'impôts réalisable en 2004 grâce à cet agrément).* »⁴⁵

Pour ce qui est de l'Italie, le régime est très récent si bien que le recul statistique n'est pas suffisant pour porter une appréciation sur ces conditions d'application.

3- Les régimes qui ne prennent pas en compte les résultats des filiales étrangères

Les législations fiscales de l'Allemagne, de la Belgique et du Luxembourg ne permettent pas de prendre en compte les pertes des filiales étrangères même en en limitant l'accès par une procédure d'agrément.

⁴⁴ Article 209 quinquies du Code Général des Impôts

⁴⁵ Martin COLLET, « La régulation fiscale », *Revue de droit fiscal*, n°12, 20 mars 2008, p 220.

4- La prise compte des résultats des succursales étrangères⁴⁶

A la différence des filiales qui sont des personnes morales à part entière, les établissements stables de sociétés, comme par exemple les succursales, n'ont pas de patrimoine distinct de la société à laquelle ils appartiennent. L'imposition de leurs résultats, dans un cadre international dépendra principalement des règles de territorialité appliquées par l'Etat dans lequel réside la société qui possède la succursale (parfois dénommée improprement « la mère »).

Si, comme c'est le cas dans la plupart des pays, le principe de territorialité de l'IS est un principe de territorialité large, c'est-à-dire que les sociétés résidentes sont imposées sur l'ensemble de leurs résultats mondiaux, alors les résultats des établissements stables doivent être inclus dans ceux de la société « mère », dans le pays où elle est imposée. S'il existe une convention fiscale entre l'Etat de résidence de la société et l'Etat où est situé l'établissement stable, l'imposition du revenu de ce dernier est en général attribuée uniquement à cet Etat. En revanche, en l'absence de convention bilatérale, le principe de « mondialité » conduit souvent à une double imposition⁴⁷. En effet, l'établissement stable sera imposé par l'Etat dans lequel il est installé, et ses résultats seront imposés une seconde fois dans l'Etat de résidence de la société « mère ». Ce système peut aussi conduire à une double non imposition, car si l'établissement stable est en perte, ses résultats négatifs seront automatiquement intégrés dans les résultats de la société qui le possède, et pourront aussi, si la législation de l'Etat où réside l'établissement stable le permet, s'imputer sur ses résultats positifs ultérieurs.

Sur un plan communautaire, plusieurs situations peuvent se présenter. La plupart des Etats membres applique un principe dit de mondialité, c'est-à-dire que les résultats d'une société résidente d'un Etat englobe les résultats des opérations réalisées dans cet Etat ainsi que ceux réalisés par ses établissements stables situés dans d'autres Etats. Dans ce cas, les conventions fiscales prévoient l'élimination de la double imposition qui peut s'effectuer selon deux méthodes différentes.

- La méthode de l'imputation

⁴⁶ Communication de la Commission, « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières », COM(2006) 824, 19 décembre 2006.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0824:FIN:FR:PDF>

⁴⁷ Jean-François MANDELBAUM, *La double imposition des succursales à l'étranger*, L'Harmattan, 2007.

Dans ce cas, les bénéfices des établissements stables étrangers sont intégrés dans ceux de la société « mère » ou « centrale »⁴⁸, et la double imposition est éliminée par imputation de l'impôt payé à l'étranger par l'établissement stable, sur l'impôt payé par la société « centrale ». Cette méthode permet une prise en compte automatique des pertes réalisées par des entités localisées dans un autre Etat membre que celui où réside la société.

- La méthode de l'exemption

Dans ce cas la convention fiscale conclue par deux états membres dérogera au principe de territorialité mondiale, puisqu'elle attribuera à un seul des deux Etats le droit d'imposer l'établissement stable. Ce sera en général l'Etat sur le territoire duquel l'établissement est situé qui se verra confier le soin d'imposer les résultats. Ici la double imposition est automatiquement et directement éliminée, mais l'imputation des pertes elle, n'est pas automatique.

Toutefois, aujourd'hui certains Etats membres qui pratiquent la méthode de l'exemption, autorisent néanmoins l'imputation des pertes réalisées par des établissements stables de sociétés résidentes situés dans un autre Etat.

5- Les autres déterminants des régimes de groupe

a) Le pourcentage minimum de détention

Les régimes de consolidation fiscale se distinguent aussi par la notion de seuil minimum de détention que doit atteindre la participation de la société mère pour que sa filiale puisse faire partie du périmètre d'intégration. Certaines législations exigent que la mère détienne un pourcentage de détention proche de 100%. C'est le cas de la France, du Luxembourg⁴⁹, des Pays-Bas, ou encore de la Pologne qui exigent une détention de 95%. Dans ce cas, la consolidation fiscale porte sur la totalité des résultats. Les autres dispositifs de consolidation admettent des pourcentages inférieurs soit en principe un taux de 50%. Dans ce cas, la consolidation s'opère au prorata du pourcentage de détention.

⁴⁸ Terminologie employée par la Commission européenne.

⁴⁹ Dans certaines situations ce taux peut être ramené à 75%. Cf. fiches pays

b) Les méthodes de consolidation

Elles sont souvent déterminées par le point précédent. Certains pays procèdent à une intégration fiscale lorsque le pourcentage de détention exigé est proche de 100%. D'autres consolident au prorata des titres détenus par la mère, lorsque le pourcentage est plus faible. Enfin, dans le régime britannique une société du groupe peut transférer certaines de ses pertes à d'autres sociétés bénéficiaires. Dans ces situations les sociétés bénéficiaires du groupe "rachètent" les déficits aux sociétés sœurs ou filiales déficitaires.

Deuxième partie :

Les moyens d'une ambition

I. Les acquis communautaires

L'étude des régimes de groupe développée dans les fiches pays et synthétisée dans les pages qui précèdent met en évidence une caractéristique majeure de cette dimension particulière de la fiscalité des entreprises. Il a été démontré que la perspective transfrontalière était très largement absente. En effet, seul le régime autrichien autorise une complète consolidation des pertes réalisées par les filiales étrangères. Or la prise en compte insuffisante ou l'absence de prise en compte de la réalité internationale des groupes de sociétés freine le développement du marché intérieur en laissant persister des charges fiscales qui pourraient être évitées et qui d'ailleurs le sont dans d'autres ensembles tels les Etats-Unis.

Cependant, les quelques années qui viennent de s'écouler ont montré que des évolutions sensibles commencent à se manifester sur ce sujet, grâce à l'action de la Commission qui a agi pour conforter le socle juridique communautaire déjà existant, et aux décisions de la Cour de Justice de l'Union européenne qui lit les législations fiscales nationales à la lumière des libertés garanties par le Traité.

1- Les résultats de l'action de la Commission

Les dispositions du droit communautaire actuellement en vigueur prennent déjà en compte, mais pour partie seulement, la réalité que représentent les groupes de sociétés. L'essentiel des directives en la matière a été adopté avec le « paquet fiscal » de 1990. De nombreuses améliorations y ont été apportées par la suite mais le spectre des questions fiscales prises en compte ne s'est pas réellement élargi.

a) La directive mère-filiale⁵⁰

Comme il a déjà été vu plus haut, elle supprime la double imposition des bénéfices distribués sous forme de dividendes par une société filiale située dans un État membre à sa société mère située dans un autre.

Ainsi, « lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État de la société mère et l'État de son établissement stable :

- soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices;
- soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale (dans le respect des conditions précitées en terme de définition et de pourcentage minimal de participation). »

En outre, « la directive prévoit de déterminer l'impôt déductible par la société mère de façon complète (en incluant les impôts payés par les sous-filiales) afin d'éliminer totalement la double imposition. De cette façon, même en l'absence d'un système commun de double imposition, la directive inclut dans l'impôt à déduire des bénéfices de la société mère, l'ensemble des impôts versés par les filiales dans les différents États membres. »⁵¹

b) La directive fusions, scissions, apports partiels d'actifs

Le paquet fiscal de 1990 a aussi prévu un régime de faveur pour les fusions transfrontalières, afin de favoriser les regroupements d'entreprises. En application de cette directive, « la fusion ou l'opération similaire n'entraîne aucune imposition des plus-values - qui sont déterminées par différence entre la valeur réelle des éléments d'actif et de passif transférés et leur valeur fiscale - au moment de l'opération en question, mais seulement lorsque ces plus-values seront effectivement réalisées.

Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les provisions ou réserves en franchise partielle ou totale d'impôt soient reprises par les établissements stables de la société bénéficiaire situés dans l'État de la société apporteuse.

⁵⁰ « Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:007:0041:0044:FR:PDF>

⁵¹ Ibid.

L'attribution de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire ou acquéreuse à un associé de la société apporteuse ou acquise ne doit entraîner aucune imposition sur le revenu, les bénéfices ou les plus-values de cet associé. »⁵²

Il faut toutefois noter que cette directive qui a aujourd'hui vingt ans n'a pu s'appliquer dans les faits qu'à des opérations d'apports partiels d'actifs, car les textes permettant les fusions transfrontalières elles mêmes n'ont été adoptés que très récemment, et n'ont pas encore été entièrement transposés⁵³.

c) La directive intérêts redevances⁵⁴

Cette directive a été adoptée bien plus tardivement puisqu'il a fallu attendre 2003 pour qu'elle voie le jour. Avec ce texte, « *l'Union européenne établit un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents afin d'éliminer l'imposition à la source de ces paiements et ainsi, supprimer leur double imposition. »⁵⁵*

Ces trois textes suppriment évidemment bien des sources de doubles impositions qui pouvaient se manifester dans les relations entre entreprises associées. Mais on est loin de supprimer toutes sources de doubles impositions.

d) le forum des prix de transfert

La mise en place de ce processus est la conséquence de l'échec, dans les faits, de la convention d'arbitrage que les États membres ont conclu en 1990 qui introduit une procédure amiable pour éviter la double imposition lors de la correction des bénéfices d'entreprises associées d'États membres différents.

⁵² « Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. » <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0434:FR:HTML>

⁵³ On notera, que devant la lenteur mise par le Conseil à adopter cette proposition de directive, la CJCE a été amenée à juger contraire au droit communautaire une législation nationale (en l'occurrence allemande) interdisant la fusion d'une société résidente avec une société située dans un autre Etat membre. Arrêt de la CJCE du 13 décembre 2005, SEVIC Systems C-411/03.

⁵⁴ « Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents. » <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:FR:HTML>

⁵⁵ Site Internet de la Commission européenne : Synthèse de la législation - Fiscalité. http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31039_fr.htm

En 2001, la Commission a publié une étude sur la fiscalité des sociétés en Europe⁵⁶, centrée sur les taux effectifs d'imposition à l'impôt sur les sociétés. Cette étude qui a mis en lumière de nombreuses disparités a conduit à la publication d'une Communication de la Commission : *"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"*⁵⁷.

Cette communication proposait une stratégie fiscale en deux étapes :

- un objectif de long terme : l'imposition selon une assiette consolidée pour l'impôt sur les sociétés;
- des étapes intermédiaires auxquelles étaient assignées l'objectif de solutionner, dans l'attente de l'adoption d'une assiette consolidée, les difficultés les plus criantes auxquelles se heurtaient entreprises et Etat membres.

Parmi ces difficultés ont trouvait la problématique des prix de transfert. On rappelle qu'elle concerne les groupes de sociétés qui se livrent à des transactions entre entités situées dans l'Union européenne. Le prix de ces transactions, appelés prix de transfert, sont fréquemment contrôlés par les administrations fiscales car ils sont déterminées entre des entreprises liées. Dans sa communication, la Commission notait : *« la répartition des profits doit se faire selon le "principe de pleine concurrence" avec enregistrement comptable distinct, c'est-à-dire transaction par transaction. Cela provoque de nombreux problèmes, en particulier au niveau du traitement fiscal des prix de transfert intragroupe, qui se traduisent notamment par des risques de double imposition et des coûts de conformité élevés »*.

On trouvera en annexe le détail des travaux du Forum conjoint des prix de transfert (FCPT), mais il convient de noter ici que l'objectif assigné à ce groupe de travail était de prévenir certaines difficultés liées aux redressements opérés par les administrations fiscales qui contestent le montant des transactions intra groupes, dans l'attente qu'une assiette commune consolidée d'IS ne règle définitivement le problème.

⁵⁶ Rapport des services de la Commission, « La fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur », SEC(2001) 1681, 2001.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_fr.pdf

⁵⁷ Communication de la Commission, « 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, 23 octobre 2001.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:FR:PDF>

2- Les apports jurisprudentiels

La Cour de Justice a bien sûr apporté sa contribution à la réflexion sur la notion de consolidation fiscale à l'échelle européenne.

Elle a eu à se prononcer à la fois sur des situations où les pertes des établissements stables n'étaient pas imputables, et sur des situations où ce sont des pertes de filiales qui ne l'étaient pas.

a) *Pertes des filiales*

C'est à l'occasion de l'arrêt Marks et Spencer que la CJCE s'est prononcée sur l'impossibilité pour une société résidente d'un Etat membre d'imputer sur ses propres résultats les pertes réalisées par des filiales situées dans un autre Etat membre, alors que cette possibilité aurait été ouverte si les deux sociétés résidaient dans le même Etat.

Il s'agissait en l'occurrence du régime fiscal britannique qui à cette occasion a été remis en cause. Cet arrêt a parfois été salué, imprudemment, comme sonnant le glas de toutes les législations nationales n'autorisant pas une compensation transfrontalières des pertes. En réalité, la Cour a considéré que : « *Un régime de dégrèvement de groupe qui ne permet pas à une société mère de déduire de son bénéfice imposable les pertes de ses filiales établies à l'étranger est, en principe, compatible avec le droit communautaire. Toutefois, il est contraire à la liberté d'établissement d'exclure la possibilité pour la société mère résidente de déduire de son bénéfice imposable les pertes subies par les filiales non résidentes, si elle démontre que ces pertes n'ont pas été et ne peuvent pas être prises en compte dans l'Etat de résidence des dites filiales.* »⁵⁸

Cela signifie que c'est seulement dans le cas où la filiale aurait épuisé toutes les possibilités d'imputer ses pertes localement que l'Etat de résidence de la mère devrait prévoir une possibilité d'imputation des pertes. Cette situation peut se rencontrer si la législation de l'Etat membre où réside la filiale limite dans le temps les possibilités de report des pertes sur les bénéfices ultérieurs, ou lors de sa liquidation. Ce n'est nullement une invalidation générale des législations ne permettant pas la consolidation internationale. Or si le développement du

⁵⁸ « Arrêt de la Cour (grande chambre) du 13 décembre 2005. Marks & Spencer plc contre David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes). Demande de décision préjudicielle: High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division - Royaume-Uni, Affaire C-446/03. »
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0446:FR:HTML>

marché intérieur a besoin d'un régime intracommunautaire de consolidation fiscale c'est en grande partie pour éviter les décalages dans le temps lors de la prise en compte des pertes. Les entreprises n'ont pas pour vocation de faire des pertes durablement, ni de faire faillite. Or ce sont les deux seules situations pour lesquelles une législation d'un Etat membre pourrait ne pas être conforme au droit communautaire.

b) Pertes des établissements stables

Jusqu'en 2008 la Cour de Justice n'a jamais eu à se prononcer réellement sur l'impossibilité d'imputer les pertes des établissements stables étrangers. Cette situation se produit soit dans le cas des Etats pratiquant une territorialité restreinte, comme la France, soit dans le cas des Etats qui, bien qu'ayant un régime de territorialité étendue (mondiale), concluent des conventions qui attribuent l'imposition exclusivement à l'Etat sur le territoire duquel l'établissement stable exerce son activité.

La Cour s'est prononcée deux fois sur des questions de pertes d'établissements stables, mais les situations en l'espèce étaient assez marginales et surtout ne concernaient pas le cas de pertes subies par l'établissement stable et non imputables dans l'Etat de résidence de la société « mère »⁵⁹.

Avec l'arrêt Lidl Belgium⁶⁰, elle a eu l'occasion de préciser la portée de l'arrêt Marks et Spencer au regard des pertes réalisées par les établissements stables.

Il s'agissait d'une société établie en Allemagne et possédant un établissement stable au Luxembourg. Comme évoqué plus haut, l'impôt sur les sociétés en Allemagne est conçu selon un principe de mondialité. Les résultats (positifs ou négatifs) des établissements stables étrangers ont donc vocation à se retrouver dans les résultats de la société allemande. Comme indiqué plus haut aussi, les conventions fiscales internationales peuvent modifier ces règles, notamment en attribuant l'imposition des résultats de l'établissement stable à l'Etat où il exerce son activité. C'est le cas de celle conclue entre ces deux pays. L'établissement stable de la société Lidl réalisant des pertes au Luxembourg, elle demandait la possibilité de les déduire des résultats déclarés en Allemagne. La Cour n'a pas suivi la société Lidl, car, selon elle, en application de l'arrêt Marks et Spencer, il n'y a absence de proportionnalité dans les moyens mis en œuvre pour assurer la cohérence du système fiscal que si les pertes ne peuvent

⁵⁹ Cf. Communication de la Commission, « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières », COM(2006) 824, 19 décembre 2006.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0824:FIN:FR:PDF>

⁶⁰ CJCE, 15 mai 2008, aff. 414/06

définitivement être utilisées par l'établissement stable. Cela n'était pas le cas au cas d'espèce puisque l'établissement stable luxembourgeois avait pu imputer ses pertes sur ses bénéfices ultérieurs.

3- Une jurisprudence en devenir ?

S'il faut réduire à leurs justes proportions les conséquences de la jurisprudence Marks et Spencer, la communauté fiscale ne désespère pas pour autant et a placé de grands espoirs dans les suites de l'affaire « Papillon »⁶¹. Dans cette affaire, la société Papillon contestait une disposition de l'article 223 A du CGI français, qui n'autorise pas l'intégration fiscale par un groupe intégré, de filiales françaises lorsque celles-ci sont détenues par l'intermédiaire de sociétés qui n'appartiennent pas elles mêmes au groupe fiscal car non imposables à l'IS en France (rupture dans la chaîne d'intégration). C'est le cas notamment lorsque la société interposée entre la société mère et la sous filiale n'est pas résidente en France, et donc ne peut pas être intégrée. La Cour administrative d'Appel de Paris a jugé conforme au droit communautaire l'article 223 A du CGI français, car selon elle, si ces dispositions constituent bien une discrimination au sens du droit communautaire, permettre l'intégration de sous filiales détenues par l'intermédiaire de filiales non intégrables (au cas particulier parce que résidant à l'étranger), nuirait à la cohérence du système fiscal français.

La société Papillon s'est pourvue en cassation contre cet arrêt et le Conseil d'Etat a renvoyé l'affaire devant la CJCE, en question préjudicielle.

Pour sa défense, le ministre français du budget faisait valoir, comme l'arrêt de la Cour d'Appel de Paris, que la prise en compte des pertes d'une sous filiale détenue par l'intermédiaire d'une filiale établie dans un autre Etat membre nuirait à la cohérence du système fiscal, notamment en raison de l'impossibilité pour le fisc français de s'assurer que les pertes de la filiale à intégrer n'étaient pas prises en compte deux fois.

⁶¹ Cf. : « Arrêt de la CJCE du 28 novembre 2008, dans l'affaire C-418/07, ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Conseil d'État (France), par décision du 10 juillet 2007, parvenue à la Cour le 12 septembre 2007, dans la procédure Société Papillon contre Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique. »

<http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/gettext.pl?where=&lang=fr&num=79918872C19070418&doc=T&ouvert=T&seance=ARRET>

En dépit de ces arguments la Cour de Justice de Luxembourg a donné raison au contribuable en considérant que : « *que l'article 52 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la législation d'un État membre en vertu de laquelle un régime d'imposition de groupe est accordé à une société mère résidente de cet État membre qui détient des filiales et des sous-filiales également résidentes dudit État, mais est exclu pour une telle société mère si ses sous-filiales résidentes sont détenues par l'intermédiaire d'une filiale résidente d'un autre État membre.* »⁶².

Ce faisant la Cour est allée plus loin que ne l'y invitaient les conclusions de l'Avocate Générale Mme Kokott et qui se contentaient de considérer que :

« Une réglementation nationale telle que l'«intégration fiscale» française au titre des articles 223A et suivants du code général des impôts, voulant qu'une société mère française ne puisse constituer une intégration avec sa sous-filiale française que si elle détient cette sous-filiale au moyen d'une filiale française et non au moyen d'une filiale étrangère, est une restriction à la liberté d'établissement. Cette restriction peut être justifiée par des motifs tirés de la cohérence fiscale si l'exclusion est apte à empêcher une double prise en compte de pertes dans la consolidation des résultats de la société mère et des sous-filiales et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire à la réalisation de cet objectif. Il appartient à la juridiction nationale de le vérifier. »

Comme pour la jurisprudence Marks et Spencer, il convient de s'interroger sur la portée réelle de l'arrêt Papillon. Ouvre-t-il la voie à une compensation transfrontalière des pertes ? Assurément non. Il ne répond qu'à la question qui lui était posée, à savoir: un groupe fiscal intégré en France peut-il inclure une filiale établie en France, et donc prendre en compte des pertes réalisées en France, alors que cette filiale est détenue par l'intermédiaire d'une filiale établie dans un autre Etat membre, ce que la législation française ne permet pas ? Ce n'est qu'à cette question que la Cour de Luxembourg répond par l'affirmative.

C'est ainsi d'ailleurs que l'Avocate générale a pris le soin de préciser :

*« Par souci de clarté, il convient de relever d'emblée que **ce renvoi préjudiciel ne demande pas si la filiale néerlandaise doit elle aussi être incluse dans l'«intégration fiscale.** La société mère s'est en effet contentée de demander une intégration avec ses sous-filiales françaises. Les faits de l'espèce se distinguent ainsi de ceux qui ont notamment donné lieu aux arrêts Marks & Spencer et Oy AA. Ces derniers concernaient des questions liées à la*

⁶² Ibid, considérant 63.

prise en compte transfrontalière de bénéfices et de pertes réalisés par des sociétés d'un groupe établies dans différents États membres. Il s'agit en revanche ici de savoir si une société intermédiaire non-résidente peut établir le lien requis pour permettre une intégration fiscale entre une société mère résidente et des sous-filiales résidentes. »⁶³.

La principale conséquence attendue de cet arrêt de la CJCE est la modification de la législation française en vue d'autoriser la prise en compte au sein d'un groupe intégré des résultats d'une filiale établie en France, lorsque ces résultats sont le fruit d'une activité exercée en France, mais lorsque elle fait partie du groupe par l'intermédiaire d'une société établie dans un autre Etat membre. C'est ce qui a été fait à l'occasion de la loi de finances rectificative pour 2009.⁶⁴

Ce n'est pas peu, mais ce n'est pas la reconnaissance de la prise en compte des pertes subies dans un autre Etat membre.

II. Une ambition globale pour l'avenir

« La politique fiscale est un domaine que ni les défenseurs du marché unique, ni ses contempteurs les plus acharnés n'aiment particulièrement. Paradoxalement tous auraient pourtant de bonnes raisons de s'y intéresser. »⁶⁵

Cette observation de Mario Monti met en évidence le fait incontestable que l'Europe fiscale est le parent pauvre de la construction communautaire, sans doute en raison d'un désintérêt des parties prenantes, mais surtout parce que beaucoup, parmi les gouvernants des Etats membres, considèrent que c'est la condition de la préservation de leur souveraineté sur ce sujet. Or cette attitude restrictive a les conséquences les plus fâcheuses sur le fonctionnement du marché unique⁶⁶.

⁶³ *Ibid*, considérant n°5.

⁶⁴ Loi de finances rectificative pour 2009, article 33.

⁶⁵ « Une nouvelle stratégie pour le marché unique. Au service de l'économie et de la société européenne », Rapport au Président de la Commission européenne, José Manuel Barroso, présenté par Mario Monti, le 9 mai 2010.

http://ec.europa.eu/internal_market/strategy/docs/monti_report_final_10_05_2010_fr.pdf

Il s'agit de plus d'une appréciation erronée. En effet, la politique du cavalier seul en matière fiscale entraîne une concurrence fiscale qualifiée en son temps de dommageable⁶⁷. Une telle concurrence n'est envisagée que pour attirer les bases fiscales les plus mobiles des autres Etats au détriment de celles qui ne peuvent se délocaliser, et nécessite la construction de régimes ou de pratiques dérogatoires qui rendent totalement opaques les systèmes de taxation. Au total, sous une apparence de souveraineté, les Etats ne sont « libres. » que de se livrer à une surenchère vers un moins disant fiscal qui ne bénéficie pas, loin s'en faut, à l'économie « réelle. ».

En revanche, l'acceptation d'une vraie coordination des politiques fiscales des Etats membres permettrait une réelle transparence, et à la concurrence de s'exercer sagement, essentiellement par les taux.

Cette coordination approfondie doit s'appliquer rapidement à la fiscalité des entreprises dans son ensemble et plus particulièrement à la fiscalité des groupes de sociétés qui opèrent sur le territoire de plusieurs Etats de l'Union. Mais elle ne peut se concevoir sans une vision globale incluant la mise en place de moyens permettant aux Etats membres de s'assurer qu'ils perçoivent toutes les ressources fiscales qui doivent leur revenir.

Cela signifie que toute avancée vers une intégration des systèmes fiscaux doit s'accompagner des moyens correspondants dans la lutte contre la fraude fiscale.

Logiquement deux voies permettraient de parvenir à une consolidation des résultats des sociétés dans l'espace communautaire.

- Soit la Commission dispose de suffisamment de force de persuasion auprès des Etats membres pour les convaincre d'adopter chacun, une législation autorisant la prise en compte des pertes réalisées par des filiales résidentes d'un autre Etat membre, à l'image de ce que pratique l'Autriche.
- Soit elle propose l'adoption d'un texte communautaire offrant aux sociétés qui opèrent dans plus d'un Etat membre de l'UE une « **assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés** » (ACCIS)⁶⁸.

⁶⁷ Cf. « Rapport du groupe de travail : Code de conduite (fiscalité des entreprises) », présidé par Mme Primarolo, au Conseil ECOFIN, le 29 novembre 1999, SN 4901/99.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_fr.pdf

⁶⁸ Il convient de noter que cette seconde piste comportait à l'origine une variante minimaliste : tester la validité de cette assiette commune consolidée sur la société européenne.

La Commission n'exclut aucune de ces deux voies puisqu'elle a publié une communication sur le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières, et qu'elle poursuit activement ses travaux sur l'assiette commune consolidée.

4- La communication sur les pertes dans les situations transfrontalières⁶⁹

La Commission a, par cette communication, attiré l'attention des Etats membres sur les difficultés rencontrées par les entreprises et les entraves à leur développement et à l'essor du marché intérieur causés par l'absence de prise en compte des pertes dans un contexte transfrontalier.

« Aucune entreprise ne devrait renoncer à investir dans un autre État membre simplement parce que, contrairement aux pertes liées à des investissements nationaux, les pertes subies dans un autre État membre ne bénéficient pas d'une compensation immédiate », a déclaré le Commissaire chargé de la Fiscalité et de l'Union douanière, László Kovács. « L'élimination de cet obstacle favoriserait tout particulièrement les petites et moyennes entreprises qui pourraient alors étendre plus aisément leurs activités à d'autres États membres et bénéficier pleinement du marché intérieur », a-t-il ajouté⁷⁰.

Dans son communiqué de presse, la Commission européenne souligne en effet l'impact de « l'absence quasi-totale » de compensation de pertes transfrontalières, sur la compétitivité : « La compensation des pertes liées à des investissements dans l'UE est généralement limitée au montant des bénéfices réalisés dans l'État membre dans lequel l'investissement a été effectué. L'absence quasi-totale de compensation des pertes transfrontalières entraîne des distorsions dans les décisions prises par les entreprises au sein du marché intérieur. Ces distorsions limitent l'efficacité des entreprises et font sérieusement obstacle à l'émergence d'entreprises européennes plus compétitives sur le marché mondial. La situation est bien plus

⁶⁹ Communication de la Commission, « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières », COM(2006) 824, 19 décembre 2006.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0824:FIN:FR:PDF>

⁷⁰ Communiqué de presse de la Commission, « Fiscalité directe: la Commission européenne propose une approche communautaire coordonnée sur la question de la compensation des pertes subies dans d'autres États membres (compensation transfrontalière des pertes) », IP/06/128, 19 décembre 2006.

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/06/1828&format=HTML&aged=0&language=FR&guiLanguage=en>

favorable aux États-Unis où la base d'imposition fédérale est plus large que dans n'importe quel État membre et où la compensation des pertes est prévue pour tout investissement effectué sur le territoire national.

Pur lutter contre ces entraves aux activités transfrontalières ainsi que contre la surimposition (née du fait que les autres entités rentables sont imposées sur leurs bénéfices bruts, indépendamment des pertes), la Commission européenne a proposé aux États membres des solutions pour une compensation des pertes transfrontalières subies à la fois au sein d'une entreprise (par exemple : pertes subies par une succursale ou un établissement stable de l'entreprise, situé dans un autre État membre) et au sein d'un groupe d'entreprises (par exemple : pertes subies par une succursale ou un établissement stable de l'entreprise, situé dans un autre État membre)⁷¹.

Force est de constater que ces appels à l'amélioration des législations fiscales n'ont guère été entendus puisqu'à ce jour aucun des États membres figurant dans cette étude n'ont modifié les règles qu'ils appliquent en la matière. Aussi, les espoirs se tournent ils vers la seconde initiative de la Commission qui apparaît peut-être plus réalisable.

5- L'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)⁷²

C'est sans aucun doute un des projets fiscaux les plus ambitieux qu'ait porté la Commission. Après tant de tentatives infructueuses pour rapprocher les fiscalités directes des entreprises⁷³ l'on n'a jamais été si proche d'une véritable harmonisation de la base imposable des entreprises, condition indispensable d'une véritable concurrence sur les taux. La Commission a présenté le 16 mars 2011 une proposition législative globale pour une ACCIS⁷⁴. C'est dire si les travaux, sur un plan technique sont avancés, même si l'on est sans doute encore loin de l'unanimité requise auprès des États membres. Ces travaux ont été lancés en 2001 sur la base

⁷¹ COM(2006) 824, 19 décembre 2006.

⁷² Voir présentation du projet ACCIS, sur le site de la Direction générale Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_fr.htm

⁷³ Michel AUJEAN, « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du traité de Rome », *Gazette du Palais, Gazette européenne* n°38, juillet 2007, pp. 16-32.

⁷⁴ Proposition de directive concernant l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2011) 121/4, 16 mars 2011.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_fr.pdf

d'une politique définie par la communication de la Commission « 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 »⁷⁵ et confirmée en 2003 par la communication : « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises: réalisations, initiatives en cours et défis restants »⁷⁶ .

Une consultation publique concernant l'utilisation des normes comptables internationales comme socle pour une assiette consolidée commune a été organisée en 2003⁷⁷.

En juillet 2004, un « non paper » a été élaboré par la Commission et examiné au Conseil ECOFIN informel de septembre 2004. Les discussions ont révélé un large soutien en faveur de la création d'un groupe de travail de la Commission pour faire avancer les travaux sur l'assiette commune consolidée.

Le 2 mai 2007, la Commission a adopté une Communication intitulée « Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE : progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) ».⁷⁸

Pour la réunion des 27 et 28 septembre 2007, les services de la Commission ont préparé un document de travail intitulé « ACCIS : ébauche d'un cadre technique »⁷⁹, qui trace une

⁷⁵ COM(2001) 582, 23 octobre 2001

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:FR:PDF>

Voir également fiche de suivi législatif

http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=fr&DosId=168921

⁷⁶ COM(2003) 726, 24 novembre 2003.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0726:FIN:FR:PDF>

Voir également fiche de suivi législatif

http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=fr&DosId=187013

⁷⁷ « Rapport de synthèse sur les résultats de la consultation publique organisée par la DG Fiscalité et Union douanière et concernant l'application des normes comptables internationales (IAS) en 2005 et ses conséquences en ce qui concerne l'instauration d'une base d'imposition », 7 juillet 2003.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/ias_summary_fr.pdf

Voir également site de la DG Fiscalité et Union douanière : « Les normes comptables internationales comme point de départ pour une base commune consolidée pour les activités transeuropéennes des sociétés commerciales ».

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_385_fr.htm

⁷⁸ COM(2007) 223, 2 mai 2007.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/COM%282007%29223_fr.pdf

Voir également fiche de suivi législatif

http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=fr&DosId=195681

⁷⁹ « Groupe de travail sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (GT ACCIS). ACCIS : ébauche d'un cadre technique », CCCTB/WP/057, Réunion de travail des 26 et 27 septembre 2007.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBW_P057_fr.pdf

esquisse des principes devant régir une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). Des difficultés persistent toutefois, et notamment la répartition du produit de l'impôt entre les différents Etats sur le territoire desquels s'exercent l'activité intracommunautaire des entreprises. Elle devra s'opérer selon une clé dont la formule reste à trouver. Les enjeux financiers pour les Etats membres étant considérables, on comprend qu'ils prennent le temps de la réflexion !

On le voit, la phase technique est bien avancée. Elle n'aurait pu aller aussi loin s'il n'y avait pas un soutien politique de nombreux Etats membres.

C'est cette phase politique qui doit aujourd'hui se poursuivre pour que cette proposition de directive devienne une réalité pour les entreprises de l'Union. L'unanimité sera très difficile à atteindre.

En premier lieu, on fera remarquer que depuis l'adoption du traité d'Amsterdam⁸⁰, les Etats membres peuvent choisir la voie de la **coopération renforcée**⁸¹ qui permet à ceux qui le souhaitent d'approfondir leur coopération, tout en laissant la porte ouverte aux autres Etats membres de suivre ultérieurement. Il suffit désormais que neuf Etats membres s'engagent dans cette voie pour qu'un projet de type ACCIS voie le jour.

En second lieu, on rappellera que dès sa communication du 23 octobre 2001⁸², 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 », la Commission faisait valoir :

« L'accord sur le statut de la société européenne⁸³ intervenu lors du Conseil européen de Nice en décembre 2000 souligne l'urgence de la situation. Après l'adoption formelle d'actes législatifs appropriés (propositions modifiées de règlement (CEE) du Conseil portant statut de la société européenne [COM(91)174] et de directive complétant le statut de la société européenne pour ce qui concerne la place des travailleurs [COM(91)174]), les entreprises pourront opter pour ce nouveau cadre juridique à compter de 2004. À cette date, les

Voir résumé de ce document de travail en annexe au présent document.

⁸⁰ Les conditions définies alors ont été assouplies par le traité de Nice et précisées par le Traité de Lisbonne.

⁸¹ Cf Glossaire en annexe.

⁸² COM(2001) 582, du 23 octobre 2001

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:FR:PDF>

⁸³ Noëlle LENOIR, *La SE ou Societas Europaea : pour une citoyenneté européenne de l'entreprise*, La Documentation française, mars 2007.

<http://www.ladocumentationfrancaise.fr/rapports-publics/074000236/index.shtml>

dispositions actuelles et futures de l'UE en matière de fiscalité des sociétés, par exemple les directives « mères-filiales » et « fusions », devront être revues pour les rendre applicables aux entreprises qui auront choisi ce nouveau cadre juridique.

*Toutefois, cela pourrait ne pas suffire à faire du statut un instrument de droit des sociétés suffisamment attrayant. La **totalité des avantages** découlant de la création d'une société européenne (SE) ne se concrétiseront que si les entreprises peuvent opter pour cette structure sans encourir de coûts fiscaux supplémentaires pour la constitution de la société et si certains des obstacles fiscaux actuels entravant l'extension des activités à plus d'un État membre sont supprimés. En l'état actuel des choses, aucune de ces conditions n'est remplie et le succès du statut pourrait donc être mis en cause. Ainsi, le succès du statut de la SE apparaît comme étroitement lié à la mise en place d'un régime commun d'imposition des sociétés. Les travaux visant à régler les questions techniques posées par la définition d'une base consolidée d'imposition pour les sociétés ayant des activités à l'échelle de l'UE bénéficieront donc tout particulièrement aux futures SE, et il pourrait être utile de lancer un « **projet pilote** » approprié pour ces entreprises. »*

La Commission reconnaissait ainsi dès 2001 que l'environnement fiscal général appliqué à la SE l'empêchait de devenir un outil réellement utilisable pour le développement économique de l'Union. Le cadre fiscal lui convenant le mieux est l'ACCIS, comme il a été démontré plus haut. Aussi, promouvoir l'ACCIS comme projet pilote pour les SE, présenterait le double avantage :

- de donner aux SE, par des dispositions spécifiques correspondant à sa nature de société résidente de l'Union et non d'un seul Etat, un statut fiscal lui permettant de fonctionner ,
- de donner à l'ACCIS les chances d'aboutir grâce à un projet à l'impact initial limité (les SE ne sont que quelques centaines) rassurant les Etats membres.

6- Donner aux Etats membres les moyens de lutter contre la fraude fiscale

« En 2004, les recettes fiscales (le montant total des impôts et cotisations sociales obligatoires) ont représenté 39,3% du produit intérieur brut (PIB) dans l'UE. La fraude

fiscale s'élève à plus ou moins 2 à 2,5% du PIB, soit entre 200 et 250 milliards d'euros. La fraude fiscale constitue une entrave au bon fonctionnement du marché intérieur dans la mesure où elle entraîne des distorsions de concurrence entre les contribuables »⁸⁴.

Tout au long de sa construction, l'Europe s'est dotée d'organismes permettant de lutter contre toutes sortes de fraudes rendues possibles par la construction européenne elle-même. A commencer par l'OLAF⁸⁵ ou EUROPOL⁸⁶, en passant par le Comité de prévention du blanchiment d'argent et du financement du terrorisme⁸⁷, ou le Comité européen des assurances et des pensions professionnelles⁸⁸, de nombreux organismes sont chargés de contrôler ou de prévenir les diverses fraudes auxquelles peuvent donner lieu les différentes libertés de circulation, ou les attributions de subventions. On peut aussi citer la proposition toujours pendante de créer un Parquet européen. Ce mouvement s'est accentué avec la crise financière. Ainsi, les gouvernements de l'Union et le Parlement européen ont mis en place un nouveau système européen de surveillance financière⁸⁹. Celui-ci est constitué d'un Conseil de surveillance des risques systémiques⁹⁰ pesant sur l'ensemble du système financier de l'Union, et de trois nouvelles autorités européennes de surveillance chargées de superviser et de coordonner la surveillance nationale des marchés bancaire, de l'assurance et financier⁹¹.

⁸⁴ Communication de la Commission, « sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale », COM(2006) 254, 31 mai 2006.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combatting_tax_fraud/com%282006%29254_fr.pdf

⁸⁵ Office européen de lutte anti fraude. Cf site : http://ec.europa.eu/dgs/olaf/index_fr.html

⁸⁶ L'Office européen de police. Cf site : <http://www.europol.europa.eu/index.asp?page=home&language=>

⁸⁷ Cf Site de la Direction générale Marché intérieur et Services - Délinquance financière

http://ec.europa.eu/internal_market/company/financial-crime/index_fr.htm#moneylaundering

⁸⁸ Cf Site de la Direction générale Marché intérieur et Services

http://ec.europa.eu/internal_market/insurance/committee_fr.htm

⁸⁹ Cf site de la Direction générale Marché intérieur et Services - Services financiers

http://ec.europa.eu/internal_market/finances/committees/index_fr.htm#package

⁹⁰ « Règlement (UE) n 1092/2010 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2010 relatif à la surveillance macro prudentielle du système financier dans l'Union européenne et instituant un Comité européen du risque systémique. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:331:0001:0011:FR:PDF>

⁹¹ « Règlement (UE) n 1093/2010 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2010 instituant une Autorité européenne de surveillance (Autorité bancaire européenne), modifiant la décision n 716/2009/CE et abrogeant la décision 2009/78/CE de la Commission. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:331:0012:0047:FR:PDF>

« Règlement (UE) n 1094/2010 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2010 instituant une Autorité européenne de surveillance (Autorité européenne des assurances et des pensions professionnelles), modifiant la décision n 716/2009/CE et abrogeant la décision 2009/79/CE de la Commission. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:331:0048:0083:FR:PDF>

« Règlement (UE) n 1095/2010 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2010 instituant une Autorité européenne de surveillance (Autorité européenne des marchés financiers), modifiant la décision n 716/2009/CE et abrogeant la décision 2009/77/CE de la Commission. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:331:0084:0119:FR:PDF>

Ces progrès qui n'ont été possibles qu'à la faveur d'une crise d'une ampleur inégalée n'ont cependant pas été prolongés par des décisions de même nature au plan fiscal. Pourtant l'évasion fiscale vers les « paradis fiscaux » a été pointée comme l'un des facteurs ayant favorisé les énormes désordres financiers que nous avons connus ces dernières années.

Or, dès avant la révélation des dérèglements de la sphère financière on pouvait faire le constat de la très grande faiblesse du contrôle fiscal dans un cadre communautaire. On comprend dès lors que les Etats membres soient réticents à accepter un système de taxation des bénéficiaires à l'échelon européen sans qu'aient été prévues des organes de contrôle efficaces.

a) des dispositifs existants très insuffisants

Bien que modernisés dans les années 2000 ils restent très largement en deçà des besoins de la lutte contre la fraude fiscale. Ainsi les textes communautaires actuellement en vigueur concernent :

- la coopération administrative en matière de TVA, mise en place en 1981, et qui a été réformée par le règlement 1798/2003 du Conseil⁹² ;
- la coopération administrative en matière d'accises, dont les premiers éléments avaient été adoptés en 1993, et qui a été réformée par le règlement 2073/2004 du Conseil⁹³ et la directive 2004/106 du Conseil⁹⁴ ;
- l'assistance mutuelle en matière de fiscalité directe qui, historiquement, avait fait l'objet du premier texte en 1977, a été quant à elle, modernisée par la directive 2004/56/CE du Conseil⁹⁵;
- enfin, l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances a été modernisée et étendue par la directive 2001/44/CE du Conseil⁹⁶ et la directive 2002/94 de la Commission⁹⁷.

⁹² « Règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:264:0001:0011:FR:PDF>

⁹³ « Règlement (CE) n° 2073/2004 du Conseil du 16 novembre 2004 relatif à la coopération administrative dans le domaine des droits d'accises. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:359:0001:0010:FR:PDF>

⁹⁴ « Directive 2004/106/CE du Conseil du 16 novembre 2004 modifiant la directive 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, de certains droits d'accises et des taxes sur les primes d'assurance, et la directive 92/12/CEE relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accises. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:359:0030:0031:FR:PDF>

⁹⁵ « Directive 2004/56/CE du Conseil du 21 avril 2004 modifiant la directive 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, de certains droits d'accises et des taxes sur les primes d'assurance. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:127:0070:0072:FR:PDF>

En matière de TVA, le règlement n°1798/2003⁹⁸ réaffirme une obligation d'assistance entre les administrations fiscales des Etats membres. On peut citer en outre le programme FISCALIS⁹⁹ chargé de favoriser, par des actions de formation, la collaboration entre fonctionnaires des différents Etats.

Le principal défaut de cet ensemble est qu'il ne fait qu'organiser la coopération entre les administrations, ce qui est bien le moins après plus de cinquante ans de construction communautaire. De plus comme le soulignent tant le Conseil des Prélèvements Obligatoires (CPO), que le Parlement européen¹⁰⁰ ou la Commission elle-même¹⁰¹, ces textes sont très insuffisants. Ainsi le CPO note-t-il que : "*le niveau de coopération prévu par les textes européens en matière d'impôts directs est moins ambitieux. En particulier, les administrations fiscales peuvent refuser de réaliser certaines enquêtes ou de fournir certaines informations « dès lors que la réalisation de telles enquêtes (...) est contraire à [leur] législation ou à [leurs] pratiques administratives.*"¹⁰²

b) Des propositions d'amélioration à encourager

Elles figurent pour l'essentiel dans la communication de la Commission du 31 mai 2006¹⁰³, qui lance des pistes de réflexion pour la mise en place d'une stratégie « anti-fraude » au

⁹⁶ « Directive 2001/44/CE du Conseil du 15 juin 2001 modifiant la directive 76/308/CEE concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, et relative à la taxe sur la valeur ajoutée et à certains droits d'accise. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2001:175:0017:0020:FR:PDF>

⁹⁷ « Directive 2002/94/CE de la Commission du 9 décembre 2002 fixant les modalités pratiques nécessaires à l'application de certaines dispositions de la directive 76/308/CEE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certains cotisations, droits, taxes et autres mesures. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:337:0041:0054:FR:PDF>

⁹⁸ « Règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:264:0001:0011:FR:PDF>

⁹⁹ Cf site de la Direction générale Fiscalité et Union douanière

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/fiscalis2013/index_fr.htm

¹⁰⁰ « Résolution du Parlement européen du 2 septembre 2008 sur une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale », 2008/2033(INI).

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2008-0387+0+DOC+XML+V0//FR>

¹⁰¹ Communication de la Commission, « sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale », COM(2006) 254, 31 mai 2006.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com%282006%29254_fr.pdf

¹⁰² « La fraude au prélèvement obligatoire et son contrôle », Rapport du Conseil des Prélèvements Obligatoires, Cour des Comptes, 2007, p 178.

<http://www.comptes.fr/fr/CPO/documents/divers/RapportCPOSurLaFraude150207Pdf.pdf>

¹⁰³ COM(2006) 254

niveau européen (couvrant l'ensemble des taxes et impôts), et dans la proposition de règlement du 18 août 2009¹⁰⁴ concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), qui vise à étendre et consolider le cadre juridique existant pour l'échange d'informations et la coopération entre les autorités fiscales. Ces propositions ont trouvé une première concrétisation suite à l'adoption le 7 octobre 2010 du règlement concernant la coopération administrative dans le domaine de la TVA¹⁰⁵. L'une des principales innovations - qui figurait au centre des propositions de la Commission européenne - est la **création du réseau Eurofisc**. Cette structure commune doit permettre aux États membres d'agir plus efficacement et de façon plus ciblée contre la fraude à la TVA, grâce à un système d'échange d'informations plus rapide et un mécanisme d'alerte précoce. L'objectif est notamment de lutter contre les nouveaux montages, tels que les cas de fraudes dites « carrousels »¹⁰⁶ face auxquels l'ancien système VIES (VAT Information Exchange System, créé en 1992) s'était montré impuissant, du fait des délais trop long entre une opération d'échange de biens et la transmission des données.

Dans la foulée de ce règlement, la Commission a également adopté un rapport sur le fonctionnement de la coopération administrative¹⁰⁷, mais dans le droit fil des dispositions antérieures elles ne font que proposer l'amélioration de la coopération entre administrations fiscales dont on a souligné l'insuffisance intrinsèque. Les propositions sont les suivantes :

- renforcer la législation mais aussi la pratique en matière de coopération dans le domaine de la fiscalité directe et indirecte et l'assistance au recouvrement ;

Voir également communiqué de presse de la Commission, « Fiscalité: La Commission européenne souligne la nécessité d'une stratégie européenne cohérente de lutte contre la fraude fiscale », IP/06/697, 31 mai 2006.

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/06/697&format=HTML&aged=0&language=FR&guiLanguage=FR>

¹⁰⁴ « Proposition de règlement du Conseil concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée », COM (2009) 427, 18 août 2009.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0427:FIN:FR:PDF>

¹⁰⁵ « Règlement (UE) N o 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:0018:FR:PDF>

¹⁰⁶ Cf définition donnée par la Commission européenne : « Une forme de fraude commune consiste pour le fournisseur/prestataire à facturer la TVA à l'acquéreur/au preneur sans la reverser au Trésor. L'acquéreur/preneur assujéti est, en principe, toujours autorisé à déduire cette TVA. Il en résulte un crédit/remboursement du Trésor en faveur de l'acquéreur/du preneur. À plus grande échelle, ce mécanisme de fraude a parfois évolué vers un système appelé fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant ou fraude carrousel (...) », IP/ 09/1376, 29 septembre 2009.

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/1376&format=HTML&aged=0&language=FR&guiLanguage=en>

¹⁰⁷ « Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen relatif à l'application du règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée », SEC(2009) 1121, 18 août 2009.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0428:FIN:FR:PDF>

- améliorer la gestion des risques permettant ainsi aux États membres de concentrer leurs efforts de contrôle sur les secteurs et les assujettis présentant un risque important de fraude ;
- créer un Forum permanent de coopération administrative au niveau communautaire pour toutes les taxes directes et indirectes.

On notera toutefois que les propositions en matière de TVA et d'accises sont un peu plus consistantes, puisque la Commission propose : « *le renforcement du principe de responsabilité solidaire pour l'acquittement de la TVA mais aussi, l'extension de l'utilisation du mécanisme de l'auto-liquidation.* »¹⁰⁸

On notera aussi que le Parlement s'est fait plus insistant lorsqu'il « *exhorte les États membres à enfin s'atteler sérieusement à la lutte contre la fraude fiscale* », ou qu'il « *déplore l'attitude de blocage dont ont fait preuve quelques États membres au cours des dix années écoulées, qui a contrecarré toutes les stratégies efficaces de l'Union dans la lutte contre la fraude fiscale. (Il) regrette que, malgré de nombreuses analyses, réclamations et protestations, le Conseil n'ait pas encore adopté jusqu'ici une stratégie efficace de lutte contre la fraude fiscale, et invite la Commission à continuer à chercher activement une solution au problème, malgré les nombreux échecs des dernières décennies.* »¹⁰⁹

c) Pour une vision audacieuse du contrôle fiscal en Europe

Si l'on veut que les groupes de sociétés européens puissent être imposés sur leurs bénéficiaires à partir d'une assiette commune et consolidée, il est impératif que les États membres aient toutes certitudes quant à la pérennité de leurs ressources fiscales. Pour cela il faut leur proposer un cadre juridique assurant un réel contrôle de la sincérité des déclarations des entreprises. Mais outre la sécurité du système ACCIS la mise en place d'un tel dispositif permettrait de combler les lacunes actuelles tant en matière d'impôts directs que de TVA.

Dans cette perspective, un contrôle efficace ne peut passer que par la création d'un corps de contrôle transfrontalier, doté des prérogatives lui permettant d'intervenir indistinctement dans chacun des États de l'Union sur lequel est implanté le groupe vérifié. Sous l'autorité de la Commission, ces agents seraient chargés tant de contrôler les déclarations fiscales des

¹⁰⁸ Communication de la Commission, « Une stratégie coordonnée pour améliorer la lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne », COM(2008) 807, 1^{er} décembre 2008.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/com%282008%29807_fr.pdf

¹⁰⁹ « Résolution du Parlement européen du 2 septembre 2008 sur une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale », 2008/2033(INI).

groupes européens bénéficiant de l'ACCIS que de s'assurer de l'application uniforme, sur tout le territoire de l'Union des règles gouvernant cet impôt.

Pour ce qui est de la TVA, ainsi que le note le Parlement européen seul un système taxant les opérations intracommunautaire dans le pays d'origine et non dans le pays de destination comme aujourd'hui, permettrait de réduire significativement la fraude à la TVA. Mais outre un système de redistribution fiable, ce système requiert l'existence d'un corps de contrôle capable d'intervenir sur tout le territoire de l'Union afin de pouvoir contrôler les transactions transfrontalières sous l'empire d'un seul cadre juridique. Quand on sait que la Commission évalue à 40 milliards d'euros par an les pertes de recettes due à la fraude à la TVA communautaire, on mesure l'importance et l'urgence de la mise en place de ce corps de contrôle européen.

Annexes

I. La politique fiscale européenne

Dans l'Union européenne, la politique fiscale relève principalement des États membres. L'action européenne est subsidiaire et a pour but, non pas d'uniformiser les systèmes nationaux de prélèvements obligatoires, mais de les rendre compatibles entre eux et avec le traité. Toute harmonisation ou coordination de la fiscalité au sein de l'UE requiert l'unanimité au Conseil. Pour remédier aux difficiles progrès liés à ce mode de décision, la Commission avait proposé lors des travaux de la Convention sur l'avenir de l'Europe de passer au vote à la majorité qualifiée dans certaines matières fiscales. Une proposition rejetée in extremis.

La fiscalité indirecte

Dans la mesure où les impôts indirects peuvent constituer un obstacle immédiat à la libre circulation des marchandises, à la libre prestation de services dans le marché intérieur et donner lieu à des distorsions de concurrence, le Traité prévoit spécifiquement (article 113 du TFUE¹¹⁰): « *l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects* ». L'article 110 TFUE interdit par ailleurs la discrimination fiscale à l'encontre de produits originaires d'autres États membres¹¹¹.

¹¹⁰ Article 113
(ex-article 93 TCE)

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 les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence.

¹¹¹ Article 110
(ex-article 90 TCE)

Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.

La TVA est le premier impôt à avoir fait l'objet d'une harmonisation (en 1977 avec l'adoption de la « 6^{ème} directive TVA »¹¹² qui constitue le texte de référence et dont la dernière refonte date de 2006¹¹³), suivie des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, dont la législation a été adoptée dans le cadre de l'établissement du marché intérieur, le 1^{er} janvier 1993¹¹⁴. En 2003, les Etats membres ont également décidé, sur la base d'une proposition de la Commission, une harmonisation des produits énergétiques et de l'électricité¹¹⁵.

La fiscalité directe

Elle reste de la compétence exclusive des Etats membres. Contrairement à la fiscalité indirecte, le Traité ne mentionne pas l'harmonisation des impôts directs. Toutefois, les législations fiscales des Etats membres doivent respecter les libertés fondamentales fixées par le Traité, à savoir : la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux, ainsi que le droit d'établissement des personnes et des entreprises et le principe de non-discrimination. Afin donc d'assurer la compatibilité des politiques fiscales des Etats avec le droit de l'Union et la jurisprudence de la Cour de justice de l'UE, une législation européenne visant une meilleure coordination des systèmes nationaux a été progressivement mise en place sur la base principalement des articles 115¹¹⁶ et 352¹¹⁷ du TFUE.

¹¹² « Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:fr:HTML>

¹¹³ « Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ».

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:FR:PDF>

¹¹⁴ Cf Législation européenne dans le domaine des droits d'accises – Direction générale Fiscalité et Union douanière

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/gen_overview/index_fr.htm

¹¹⁵ Cf Législation européenne concernant les produits énergétiques – *Ibid*

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/index_fr.htm

¹¹⁶ Article 115 (ex-article 94 TCE)

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.

¹¹⁷ Article 352

(ex-article 308 TCE)

1. Si une action de l'Union paraît nécessaire, dans le cadre des politiques définies par les traités, pour atteindre l'un des objectifs visés par les traités, sans que ceux-ci n'aient prévu les pouvoirs d'action requis à cet effet, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après approbation du Parlement européen, adopte les dispositions appropriées. Lorsque les dispositions en question sont adoptées par le Conseil conformément à une procédure législative spéciale, il statue également à l'unanimité, sur proposition de la Commission et après approbation du Parlement européen.

2. La Commission, dans le cadre de la procédure de contrôle du principe de subsidiarité visée à l'article 5, paragraphe 3, du traité sur l'Union européenne, attire l'attention des parlements nationaux sur les propositions fondées sur le présent article.

La coordination des systèmes de fiscalité directe des Etats membres vise principalement :

- la suppression des discriminations et de la double imposition;
- la prévention des cas involontaires de non-imposition et des fraudes;
- la réduction des coûts qu'entraîne l'obligation de se conformer aux dispositions de plusieurs systèmes fiscaux.

Les principales initiatives législatives portent sur :

- l'adoption d'une norme minimale pour la compensation des pertes transfrontalières des sociétés et des groupes de sociétés¹¹⁸;
- la coordination des règles en matière d'imposition à la sortie afin d'éliminer la discrimination ou la double imposition¹¹⁹
- une application plus ciblée et mieux coordonnée des "règles anti-abus" dans le domaine de la fiscalité directe¹²⁰

Des mesures spécifiques ont été prises dans le domaine de la fiscalité des entreprises concernant :

- un régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et à leurs filiales ("Directive mère-filiale")¹²¹;

3. Les mesures fondées sur le présent article ne peuvent pas comporter d'harmonisation des dispositions législatives et réglementaires des États membres dans les cas où les traités excluent une telle harmonisation.

4. Le présent article ne peut servir de fondement pour atteindre un objectif relevant de la politique étrangère et de sécurité commune et tout acte adopté conformément au présent article respecte les limites fixées par l'article 40, second alinéa, du traité sur l'Union européenne.

¹¹⁸ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, « Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières », COM(2006) 824, 19 décembre 2006.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0824:FIN:FR:PDF>

« Document de travail des services à la Commission. Annexe à la Communication de la Commission au Conseil, au Parlement Européen et au Comité économique et social européen. Le traitement fiscal des pertes dans les situations transfrontalières. Annexes techniques », SEC(2006)1690, 19 décembre 2006.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/sec_2006_1690_fr.pdf

¹¹⁹ « Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen. Imposition à la sortie et nécessité de coordonner les politiques fiscales des États membres », COM(2006) 825 final, 19 décembre 2006.

http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131060_fr.htm

¹²⁰ « Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen. L'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe - au sein de l'Union européenne et dans les rapports avec les pays tiers », COM(2007) 785 final, 10 décembre 2007.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:FR:HTML>

- un régime fiscal commun pour les fusions, scissions et apports d'actifs ("Directive fusion")¹²²;
- un régime fiscal commun pour les paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés associées ("Directive sur les intérêts et les redevances"¹²³);
- l'élimination des doubles impositions ("Convention contre la double imposition")¹²⁴, provoquées par la rectification des résultats d'entreprises associées.

Une autre série de mesures concernent enfin la fiscalité des particuliers en matière de :

- fiscalité des revenus de l'épargne ("Directive sur la fiscalité de l'épargne")¹²⁵;
- imposition des dividendes au niveau des personnes physiques¹²⁶;
- fiscalité des retraites ("Directives sur les fonds de pensions")¹²⁷

La coopération administrative et lutte contre la fraude

Les Etats membres ont instauré dès 1977 un système d'assistance mutuelle en matière de fiscalité directe¹²⁸. Ces dispositions ont ensuite été étendues à la TVA et aux droits d'accises.

¹²¹ « Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:007:0041:0044:FR:PDF>

¹²² « Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. »

http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/oj/2005/l_058/l_05820050304fr00190027.pdf

¹²³ « Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:fr:HTML>

¹²⁴ « 90/436/CEE: Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées - Acte final - Déclarations communes - Déclarations unilatérales. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:fr:HTML>

¹²⁵ « Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:fr:PDF>

¹²⁶ « Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen. Imposition des dividendes au niveau des personnes physiques dans le marché intérieur », COM(2003) 810 final, 19 décembre 2003.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0810:FIN:FR:PDF>

¹²⁷ « Directive 2003/41/CE du Parlement européen et du Conseil du 3 juin 2003 concernant les activités et la surveillance des institutions de retraite professionnelle. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0041:FR:HTML>

¹²⁸ « Directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs. »

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0799:FR:HTML>

Un cadre commun de coopération administrative a de plus été instauré pour lutter contre la fraude dans ces deux domaines¹²⁹.

Depuis 1993, l'Union européenne institue des programmes communautaires pluriannuels en vue d'améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux dans le marché intérieur, en renforçant la coopération entre Etats membres (programmes Matthaeus-Tax, puis Fiscalis à partir de 2003). La lutte contre la fraude, l'amélioration des pratiques et des procédures administratives, la formation des fonctionnaires nationaux et l'échange d'informations entre les administrations fiscales (grâce notamment à des systèmes informatisés transeuropéens comme le système VIES¹³⁰ mis en place en 1992 pour la TVA) sont au cœur de ces programmes, dont le dernier, « Fiscalis 2013¹³¹ », couvre la période 2008-2013.

En 2006, la Commission européenne a lancé une réflexion sur « une stratégie européenne de lutte contre la fraude fiscale » pour répondre à l'augmentation de ce phénomène. Elle propose notamment de renforcer la législation européenne en matière de fiscalité directe et indirecte (en modifiant pas exemple les systèmes communs de TVA et d'accises) ou de créer un Forum permanent de coopération administrative au niveau communautaire pour toutes les taxes directes et indirectes¹³².

Suite à une proposition de la Commission européenne (août 2009¹³³), une refonte du règlement concernant la coopération administrative dans le domaine de la TVA a été adoptée le 7 octobre 2010¹³⁴. Ce règlement institue notamment "Eurofisc". Cette structure commune

¹²⁹ « Règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92. »
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:264:0001:0011:FR:PDF>

« Règlement(CE) No 2073/2004 du Conseil du 16 novembre 2004 relatif à la coopération administrative dans le domaine des droits d'accises. »
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:359:0001:0010:FR:PDF>

¹³⁰ *VAT Information Exchange System*

¹³¹ « Décision n° 1482/2007/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2007 établissant un programme communautaire pour améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux sur le marché intérieur (Fiscalis 2013) et abrogeant la décision n° 2235/2002/CE. »
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2007:330:0001:0007:FR:PDF>

¹³² « Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale », COM(2006) 254, 31 mai 2006.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com%282006%29254_fr.pdf

¹³³ « Proposition de règlement du Conseil concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée », COM (2009) 427, 18 août 2009.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0427:FIN:FR:PDF>

¹³⁴ « Règlement (UE) N o 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée. »
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:0018:FR:PDF>

doit permettre aux Etats membres une plus grande coopération administrative contre la fraude transfrontalière à la TVA, grâce à l'échange rapide d'informations¹³⁵.

¹³⁵ Dans le système VIES, le délais entre une opération d'échange de biens et la transmission des données était beaucoup trop longs (environ trois mois) pour mener une lutte efficace contre la fraude.

II. La base commune d'imposition des sociétés en Europe. ACCIS : quelques éléments techniques¹³⁶.

1- Sociétés éligibles

La directive s'appliquerait aux sociétés de l'UE énumérées dans une annexe qui sont assujetties à au moins un des impôts sur les sociétés des EM (ou à un impôt similaire mis en place ultérieurement) tels qu'énumérés dans une autre annexe. Elle s'appliquerait également aux sociétés de pays tiers ayant une forme juridique similaire à celle des sociétés de l'UE et qui sont assujetties à un ou plusieurs des impôts susmentionnés. Dans l'intérêt de la sécurité juridique, une liste (non exhaustive) des formes juridiques des pays tiers serait établie et mise à jour annuellement conformément à la procédure de comitologie et compte tenu de l'expérience acquise par les autorités fiscales dans ce domaine. Il faudrait également tenir compte de la situation des sociétés constituées dans les pays tiers mais fiscalement résidentes dans un EM. Les sociétés auxquelles la directive pourrait s'appliquer seront désignées ci-après comme « les sociétés éligibles ».

Les sociétés éligibles résidant dans l'UE peuvent opter pour l'ACCIS. Les sociétés éligibles ne résidant pas dans l'UE peuvent exercer ce choix pour leurs établissements stables dans l'UE. À moins que les sociétés éligibles ne s'associent à un groupe consolidé existant, l'option choisie ne pourrait prendre effet qu'au début de l'exercice financier.

L'option serait valable pendant 5 ans et renouvelable automatiquement par voie tacite par tranches de trois ans, sauf mention contraire exprimée par la société. Les sociétés faisant partie d'un groupe où chaque société est liée par une participation commune d'au moins 50 % ou plus doivent opter ensemble pour l'assiette commune⁶ ou rester toutes en dehors de l'ACCIS et être soumises aux mêmes périodes de validité. Un groupe ayant exercé son option doit également faire un choix, pour la période pertinente résiduelle, concernant les nouvelles sociétés rejoignant le groupe.

¹³⁶ Extraits du compte rendu du Groupe de travail sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (GT ACCIS - CCCTB/WP/057), 27 et 28 septembre 2007.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp057_annotated_fr.pdf

2- L'assiette fiscale

L'assiette fiscale serait calculée comme étant la différence entre le revenu assujéti à l'impôt moins le revenu exonéré d'impôt ; d'une part, et les dépenses déductibles et autres éléments déductibles, d'autre part.

Dans un souci de clarté, il précisé que le revenu serait calculé hors TVA et autres impôts et droits perçus pour le compte des organismes publics. Les dépenses déductibles seraient calculées hors TVA, à moins que la TVA ne soit partiellement ou totalement non déductible.

L'assiette fiscale serait calculée sur une base annuelle. Un exercice fiscal serait tout exercice comptable de 12 mois. Il conviendra de définir des règles détaillées pour l'ouverture et la clôture des exercices et le changement d'exercice fiscal.

3- Les produits

Le revenu sera défini dans des termes généraux de manière à englober tous les types de revenus, qu'ils soient monétaires ou non, et à inclure les résultats d'exploitation, les produits de l'aliénation des actifs et des droits, les intérêts, les dividendes et autres distributions de bénéfices, les redevances, les subventions et les aides, les dons, les indemnités et les avantages consentis sans contrepartie juridique. Le revenu ne comprendrait ni les capitaux propres levés par le contribuable ni les emprunts souscrits par ce dernier.

Le revenu exonéré comprendrait :

- les subventions directement liées à l'acquisition, la construction ou l'amélioration d'un actif amortissable détenu pour les besoins de l'exploitation¹³⁷ ;
- les produits de l'aliénation des actifs regroupés dans un 'pool'¹³⁸ ;
- certains dividendes ainsi que le revenu d'un ES et les plus-values (voir règles relatives à l'exonération des titres de participations ci-dessous).

4- Les charges

¹³⁷ L'exonération de la subvention a pour conséquence de réduire l'assiette de l'amortissement.

¹³⁸ Les résultats de l'aliénation des actifs groupés réduisent le bilan du groupe qui sera amorti au cours des années futures.

On entendrait par «dépenses déductibles», toutes les dépenses engagées par le contribuable pour les besoins de l'exploitation qui s'inscrivent dans le cadre des activités de production, de conservation ou de préservation de ses revenus, y compris les coûts de la recherche et du développement ou ceux liés à la collecte de capitaux ou à la souscription d'emprunts s'ils sont exposés pour les besoins de l'exploitation.

Les services de la Commission suggèrent que la définition soit accompagnée d'une liste des dépenses non déductibles et comprenant :

- les distributions de bénéfices, les remboursements de fonds propres ou d'emprunts ou tout paiement ou dépense au bénéfice des actionnaires ou des personnes liées à ceux-ci;
- les dépenses liées aux actifs détenus pour les besoins de l'exploitation (voir ci dessous);
- 50 % des coûts de réception et de représentation;
- affectations des bénéfices non distribués à des fonds propres (réserves);
- impôt sur les sociétés;
- pots-de-vin;
- amendes et pénalités payables à une autorité publique en cas d'infraction à une législation quelconque;
- coûts de gestion supportés par une société dans la mesure où ils sont exposés pour l'obtention de dividendes, de revenus d'un ES et de plus-values, lorsque ces revenus constituent des revenus exonérés¹³⁹;
- dons en numéraire et libéralités, hormis ceux versés aux organisations caritatives répondant à des critères communs à établir dans le cadre de la procédure de comitologie;
- coûts liés à l'acquisition, à la construction ou à l'amélioration des immobilisations hormis ceux se rapportant à la recherche et le développement¹⁴⁰.

Toutes les dépenses de personnel, y compris celles des dirigeants, seraient traitées comme des dépenses d'exploitation dans l'hypothèse où un EM, s'il le juge nécessaire, soumettrait à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, tout avantage en numéraire ou en nature ainsi consentis. Des considérations similaires s'appliquent s'agissant des immobilisations acquises

¹³⁹ Les intérêts et les coûts des emprunts contractés pour l'acquisition de parts générant la distribution au profit du contribuable de produits de participations exonérés ne constitueront pas une dépense non déductible, c'est-à-dire qu'en principe ces coûts seront déductibles.

¹⁴⁰ Il en résulte une déduction effective de 100 % des dépenses de la recherche et du développement même lorsqu'elles constituent par nature des dépenses d'acquisition d'immobilisations.

totalemment ou partiellemment pour le bénéfice d'un employé (Voir immobilisations détenues pour les besoins de l'exploitation ci-dessous).

5- Immobilisations

Les immobilisations détenues pour les besoins de l'exploitation s'entendraient des actifs corporels et incorporels, avoirs financiers et droits acquis par le contribuable à titre onéreux lorsqu'ils peuvent être valorisés indépendamment et qu'ils s'inscrivent dans le cadre des activités de production, de conservation ou de préservation de ses revenus sur une période supérieure à 12 mois. Ces actifs seraient amortis conformément aux règles ci-dessous. Toutefois, si le coût de leur acquisition, construction ou amélioration est inférieur à 1000 EUR, un élément de l'actif ne serait pas considéré comme une immobilisation et serait immédiatement déductible.

Les coûts d'acquisition, de construction ou d'amélioration seraient comptabilisés séparément pour chaque immobilisation¹⁴¹.

Traditionnellement, certains éléments d'actif, comme les bateaux de plaisance, les droits de chasse ou de pêche, les résidences de plaisance, installations de loisirs et les voitures de luxe, sont parfois considérés comme des immobilisations détenues pour des motifs étrangers à l'exploitation (sauf s'ils relèvent du cœur de métier de la société). Les membres du GT ACCIS sont invités à étudier si une approche similaire nécessitant des définitions communes devrait être suivie pour l'ACCIS.

Les actifs corporels non soumis à l'usure normale et à l'obsolescence comme les terres, les objets d'art, les antiquités ou les bijoux et les actifs incorporels ayant une durée de vie illimitée, ainsi que les actifs financiers, ne seraient pas amortis, sauf si le contribuable prouve qu'ils ont perdu de leur valeur¹⁴² de manière irréversible. En revanche, les actifs financiers dont le produit de cession est exonéré ne seraient en aucun cas amortissables.

Les stocks n'étant pas des immobilisations, ils ne seraient pas amortis. Les stocks sont en effet des éléments de l'actif circulant détenus pour la vente, destinés à être revendus ou entrant sous

¹⁴¹ Un registre des immobilisations devrait être nécessaire. Il devra contenir les détails des coûts d'origine, des coûts d'amélioration et de l'année d'acquisition.

¹⁴² Si, exceptionnellement, il s'avérait que la dépréciation devenait ultérieurement sans objet, l'opération ferait l'objet d'une reprise.

la forme de matériaux ou fournitures à consommer dans le processus de production de biens ou dans le cadre de la prestation de services¹⁴³.

6- Règles diverses

Les recettes et les dépenses seraient comptabilisées conformément au principe des créances acquises. Cela correspond aux pratiques de comptabilité générale et aux normes IFRS, en vertu desquelles une transaction est enregistrée lorsqu'elle fait naître une créance au profit de l'entreprise (et non au moment de la réception ou du paiement en numéraire ou d'un équivalent).

Le montant total des dépenses déductibles pour un exercice fiscal donné serait majoré de la valeur des stocks au début de l'exercice fiscal et diminué de la valeur des stocks à la fin de l'exercice fiscal¹⁴⁴.

Les recettes et les dépenses seraient calculées en fonction de :

- la contrepartie monétaire de l'opération en cause, comme le prix des marchandises ou des services;
- le prix de marché lorsque la contrepartie de la transaction est totalement ou partiellement de nature non monétaire;
- le prix de pleine concurrence dans le cas de transactions entre des parties liées.

Pour les opérations de prêts, le prix de pleine concurrence désignerait un prix de pleine concurrence compris comme un montant de pleine concurrence. En d'autres termes, tant le montant des intérêts que le montant du prêt devront être fixés aux conditions normales du marché.

Un contribuable réalisant un don de nature non monétaire (y compris un don pour une valeur symbolique) serait considéré comme s'il avait effectué une vente fictive aux conditions du marché. Le coût de la réalisation de ce bien ou de ce service resterait déductible.

Une exception s'appliquerait aux dons versés aux organisations caritatives, répondant à des critères communs à définir par la procédure de comitologie, en ce sens que la vente fictive

¹⁴³ IAS 2, paragraphe 6.

¹⁴⁴ Il s'agit d'une pratique comptable courante qui permet de faire correspondre les recettes et les dépenses. Cela a pour effet en pratique de déduire la valeur des stocks au début de l'exercice du résultat et d'ajouter au résultat la valeur des stocks en fin d'exercice.

considérée à la valeur du marché ne serait pas imposée et que le coût resterait déductible. Les dons en numéraire et en nature à ces organismes seraient ainsi mis sur un pied d'égalité.

L'assiette fiscale, les recettes et les dépenses seraient libellés en EUR ou convertis en EUR le dernier jour de l'exercice fiscal au taux de change moyen émis par la BCE / la banque centrale de l'État dont la devise est convertie.

7- Stocks

Les stocks seraient évalués le dernier jour de l'exercice fiscal à la plus faible des deux valeurs suivantes : le coût de revient ou la valeur marchande¹⁴⁵.

Le coût des stocks d'articles qui ne sont généralement pas interchangeables serait déterminé en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels. Les coûts des autres stocks seraient déterminés selon la méthode du premier entré, premier sorti ou la méthode du coût moyen pondéré.

Le coût des stocks comprendrait tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts supportés pour transporter les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Les contribuables qui ont traditionnellement inclus les coûts indirects dans l'évaluation des stocks pourraient être autorisés à le faire à condition qu'ils respectent cette règle de manière continue et cohérente.

8- Amortissements

Pour les amortissements, les services de la Commission suggèrent d'adopter un système en vertu duquel les actifs à long terme, comme les bâtiments, seraient amortis sur une base individuelle, tandis que les actifs d'une durée d'utilisation courte ou moyenne seraient regroupés à des fins d'amortissement ('Polin').

L'assiette de l'amortissement comprendrait le coût d'acquisition, de construction ou d'amélioration d'une immobilisation acquise pour les besoins de l'exploitation. Les coûts accessoires directement liés, comme les honoraires de professionnels et d'avocats, les coûts de transport et d'installation, seraient inclus.

¹⁴⁵ Si la valeur marchande est inférieure au coût de revient, la différence sera déduite via l'ajustement des stocks.

La valeur fiscale nette d'un actif acquis pour les besoins de l'exploitation ou d'un groupe d'actifs serait égale à la base d'amortissement moins l'amortissement total déduit à ce jour.

De la base d'amortissement d'un actif acquis pour les besoins de l'exploitation amortissable serait déduite toute subvention directement liée à l'acquisition, la construction ou l'amélioration de l'élément d'actif comme indiqué plus haut dans le paragraphe définissant le revenu.

L'amortissement de l'actif acquis pour les besoins de l'exploitation serait déduit par le propriétaire économique. Le propriétaire économique désignerait la personne qui tire tous les avantages liés à un actif mais qui en supporte aussi tous les risques, que cette personne soit ou non le propriétaire légal. Un contribuable qui a le droit de posséder, d'utiliser et d'aliéner un actif et assume le risque de le perdre ou qu'il soit détruit serait dans tous les cas considéré comme le propriétaire économique¹⁴⁶.

Un actif acquis pour les besoins de l'exploitation serait amorti tout au plus par une seule personne à la fois. Si un seul propriétaire économique ne peut pas être identifié, l'amortissement serait alors déduit par le propriétaire légal.

Pour chaque actif, l'amortissement général ne pourrait dépasser 100 % des coûts supportés pour son acquisition, sa construction ou son amélioration initiales.

On entendrait par coûts d'amélioration, les dépenses consécutives engagées sur un actif acquis pour les besoins de l'exploitation qui en augmentent notablement le rendement ou le fonctionnement.

Comme la règle ci-dessus peut se révéler difficile à appliquer de manière systématique, dans un souci de simplification, il est possible d'envisager d'ajouter une règle en vertu de laquelle toute dépense représentant plus de 10 % de la base d'amortissement initiale d'un actif acquis pour les besoins de l'exploitation serait traitée comme un coût d'amélioration.

D'après le système envisagé pour les actifs à long terme (c'est-à-dire un amortissement linéaire à des taux déterminés), il existe deux façons de traiter les coûts d'amélioration : soit le coût d'amélioration est amorti à un taux supérieur par rapport au reste de la période d'amortissement pour l'actif sous-jacent, soit le décompte repart à zéro pour les coûts d'amélioration, c'est-à-dire que le coût d'amélioration est traité comme un nouvel actif. Cette deuxième option semblerait préférable puisqu'il est cohérent avec le traitement des actifs regroupés par catégorie ('pooling') (voir ci-dessous pour plus d'informations générales sur les

¹⁴⁶ Des règles plus détaillées peuvent s'avérer nécessaires pour l'application de ces principes à certaines catégories de transactions comme, par exemple, le leasing financier.

actifs regroupés en 'pool'). Lorsqu'un actif regroupé est amélioré, le coût d'amélioration serait ajouté à la valeur du 'pool' et amorti avec le reste des actifs regroupés en 'pool' au taux pertinent.

Actifs amortis sur une base individuelle

Les coûts d'acquisition, de construction ou d'amélioration d'un actif acquis pour les besoins de l'exploitation seraient amortis individuellement sur une base linéaire.

- à 2,5 % par exercice fiscal dans le cas des bâtiments;

- à 4 % par exercice fiscal dans le cas des actifs corporels à longue durée de vie.

Un actif corporel à longue durée de vie désignerait un actif corporel dont la durée d'utilisation serait de 25 ans ou plus, ou dont les coûts d'acquisition ou de construction dépasseraient 5 000 000 EUR¹⁴⁷.

Les coûts d'acquisition des biens d'exploitation incorporels seraient amortis individuellement sur une base linéaire pendant la période au cours de laquelle l'actif jouit d'une protection juridique ou pendant la période d'octroi du droit, ou si la période ne peut être déterminée, pendant 15 ans¹⁴⁸.

Un amortissement sur une année complète serait déduit au cours de l'exercice d'acquisition ou d'entrée en service. Aucun amortissement ne serait déduit au cours de l'exercice de cession. Cette proposition vise à simplifier au maximum les règles, le fractionnement de l'amortissement dans le temps ne semblant pas présenter un quelconque avantage particulier lorsque les actifs sont achetés ou vendus en cours d'exercice. Cela serait également cohérent avec le traitement des actifs regroupés en 'pool'.

¹⁴⁷ Les règles détaillées définissant un actif devront être insérées dans la directive ou être définies conformément à la procédure de comitologie.

¹⁴⁸ C'est-à-dire les fonds commerciaux amortis sur 15 ans.

III. Les travaux du Forum Conjoint sur les Prix de Transfert¹⁴⁹

Officiellement créé par la Commission en juin 2002, le forum se compose d'un expert de l'administration fiscale de chaque État membre et de dix experts du milieu des affaires. Des représentants des pays candidats à l'adhésion et du secrétariat de l'OCDE assistent aux réunions en qualité d'observateurs.

Comme indiqué également dans les conclusions du Conseil, le FCPT, dont les méthodes de travail doivent reposer sur le principe du consensus, a pour tâche d'identifier des solutions pragmatiques non législatives aux problèmes pratiques posés par les règles en vigueur dans l'UE dans le domaine des prix de transfert, en respectant le cadre fixé par les principes de l'OCDE applicables en la matière.

Le FCPT s'est réuni pour la première fois en octobre 2002 et a adopté à cette occasion un programme de travail pour deux ans.

Au vu des résultats constructifs obtenus et de l'importance des questions inscrites dans le programme de travail du FCPT qui devaient encore être abordées, en décembre 2004, la Commission a prolongé le mandat du forum pour deux années supplémentaires (de janvier 2005 à décembre 2006).

Quels sont les résultats engendrés par les travaux du FCPT ?

Code de Conduite pour la mise en œuvre effective de la "Convention d'arbitrage".

Au terme de cette première période d'activité, les conclusions et recommandations du FCPT ont servi de base à une communication de la Commission, publiée le 23 avril 2004, concernant les travaux menés par le forum entre octobre 2002 et décembre 2003 et incluant une proposition de code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage¹⁵⁰ ainsi que des éléments connexes relatifs aux procédures amiables prévues par les conventions de double imposition conclues entre États membres. Le code de conduite proposé a été adopté par le Conseil le 7 décembre 2004.

¹⁴⁹ Extraits du site internet du FCPT :

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_fr.htm#key_documents

¹⁵⁰ « Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées - Acte final - Déclarations communes - Déclarations unilatérales », 90/436/CEE, 20 août 1990.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:FR:HTML>

A l'occasion de ce deuxième mandat, le Forum a déjà examiné les exigences en matière de documentation dans le domaine des prix de transfert, l'utilisation de bases de données pour la recherche d'éléments de comparaison ainsi que le bilan de la nouvelle entrée en vigueur de la Convention d'arbitrage. Sur base des travaux du FCPT, la Commission a adopté le 7 novembre 2005 une Communication et une proposition de Code de Conduite. Ce dernier a été transmis au Conseil où il est toujours en examen.

Code de Conduite sur la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne.

Le Conseil a adopté en date du 27 juin 2006 un Code de Conduite sur la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EUTPD) qui était initialement inclus dans une Communication de la Commission européenne adoptée le 10 novembre 2005. Ce code de conduite vise à harmoniser la documentation que les entreprises multinationales doivent fournir aux autorités fiscales au sujet de la méthode de fixation des prix de transfert qu'elles utilisent pour leurs transactions intragroupe transfrontalières ("documentation relative aux prix de transfert").

Le code de conduite, qui s'inspire des travaux accomplis par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert¹⁵¹, permettra de réduire significativement les difficultés liées à la fiscalité que les entreprises rencontrent lorsqu'elles effectuent des opérations avec des entreprises associées établies dans d'autres États membres. À l'heure actuelle, les entreprises se plaignent fréquemment des divergences entre les exigences en matière de documentation qu'elles doivent respecter dans les différents États membres concernés, ainsi que des coûts que cela suppose.

Le code de conduite est un engagement politique et n'affectera pas les droits et obligations des États membres ni les sphères de compétence respectives des États membres et de la Communauté¹⁵².

¹⁵¹ Voir communiqué de presse de la Commission : « Fiscalité des sociétés: la Commission crée un forum sur les prix de transfert », IP/02/1105, 19 juillet 2002.

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/02/1105&format=HTML&aged=1&language=fr&guiLanguage=fr>

¹⁵² Pour de plus amples informations voir

« Fiscalité des entreprises: La Commission européenne salue l'adoption par le Conseil du code de conduite relatif à la documentation en matière de prix de transfert », IP/06/850, 27 juin 2006.

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/06/850&format=HTML&aged=0&language=FR&guiLanguage=en>

« Fiscalité des entreprises: la Commission adopte un code de conduite concernant les prix de transfert », IP/05/1403, 10 novembre 2005.

Autres documents de référence :

Communication de la Commission (COM(2007) 71 du 26/02/2007) concernant les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la prévention et du règlement des différends et concernant des lignes directrices relatives aux accords préalables sur les prix dans l'UE.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0071:FIN:FR:PDF>

Rapport de la Commission (SEC(2007) 246 du 26/02/2007) sur les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la prévention et du règlement des différends et concernant des lignes directrices relatives aux accords préalables sur les prix dans l'UE

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/SEC%282007%29246_fr.pdf

Code de conduite (Journal Officiel C176 du 28/07/2006, p.1) relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE (EUTPD).

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0001:0007:FR:PDF>

Communication de la Commission (COM/2005/543 du 7/11/2005) concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la documentation en matière de prix de transfert pour les entreprises associées dans l'UE

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COM%282005%29543_fr.pdf

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/05/1403&format=HTML&aged=1&language=FR&guiLanguage=fr>

« Code de conduite relatif à la documentation en matière de prix de transfert dans l'UE – Questions fréquemment posées », MEMO /05/414, 10 novembre 2005.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/MEMO-05-414-fr.pdf

« Proposition de code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE », COM(2005) 543 final, 7 novembre 2005.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COM%282005%29543_fr.pdf

« Rapport sur les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine des exigences en matière de documentation », SEC(2005) 1477, 11 novembre 2005.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/sec%282005%291477_en.pdf

IV. Glossaire

- **Assiette Commune Consolidée d'Impôt sur les Sociétés (ACCIS)**

« Grâce à l'ACCIS, les entreprises pourraient calculer leur base imposable selon une même règle pour l'ensemble de leurs activités dans l'UE, plutôt que selon les 27 régimes fiscaux existants, ce qui permettrait de simplifier les procédures, de renforcer l'efficacité des entreprises et de réduire leurs coûts de mise en conformité. L'assiette consolidée serait distribuée entre les États membres conformément à un mécanisme de répartition équitable convenu, qui fera également partie de la proposition. Les États membres conserveront la pleine souveraineté en matière de recettes fiscales, étant donné qu'ils continueront à fixer leurs propres taux d'imposition nationaux »¹⁵³. La Commission a confirmé qu'elle ne ferait aucune proposition en ce qui concerne l'harmonisation des droits d'imposition.

- **Concurrence fiscale dommageable**

Contribuent à une concurrence fiscale dommageable, les mesures qui faussent la localisation des activités économiques dans l'Union par le fait qu'elles visent uniquement les non-résidents et leur accordent un traitement fiscal plus favorable que celui qui est normalement applicable dans l'État membre en cause.

Avec l'adoption du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises présenté dans les conclusions du Conseil des ministres de l'économie et des finances (ECOFIN) du 1^{er} décembre 1997, et qui n'est pas un instrument juridiquement contraignant, les États membres se sont engagés à :

- éliminer les mesures fiscales existantes qui engendrent une concurrence fiscale dommageable ;
- s'abstenir d'introduire toute nouvelle mesure ayant cet effet (« gel »).

¹⁵³ Communiqué de presse de la Commission, « Fiscalité des entreprises/assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés: la Commission européenne présente un rapport sur l'état d'avancement des travaux préparatoires engagés avant la soumission de sa proposition finale en 2008 », IP/07/593, 2 mai 2007. <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/07/593&format=HTML&aged=0&language=fr&guiLanguage=fr>

Dans un rapport de novembre 1999, le groupe de travail « Code de conduite » a relevé 66 mesures fiscales présentant des éléments dommageables (40 dans les États membres de l'UE, 3 à Gibraltar et 23 dans les territoires dépendants ou associés).

A ce jour les Etats membres et les territoires associés ont abrogé ou modifié la plupart des régimes visés par le code de conduite.

- **Convergence fiscale**

Le 21 juillet 2010 le Président de la République française a avancé l'idée de rapprocher les fiscalités française et allemande, les écarts constatés étant identifiés comme la principale cause du déficit de compétitivité de l'économie française. Devant le peu d'enthousiasme des autorités allemandes pour procéder à une telle convergence, cette initiative risque de se traduire par un rapprochement de la seule fiscalité française, vers la fiscalité allemande. Le groupe de travail sur la réforme de la fiscalité installé par François Fillon devrait rendre ces conclusions à ce sujet dans le courant du mois d'avril 2011.

- **Coopération renforcée**

Le mécanisme des coopérations renforcées a été instauré par le Traité d'Amsterdam (1997), modifié par le Traité de Nice (2000) et le Traité de Lisbonne (2007). Il permet à un groupe d'États membres d'approfondir leur coopération dans un domaine d'action particulier (dans le cadre des institutions et procédures prévues par le Traité) sans en être empêchés par les autres Etats. Toute coopération renforcée reste ouverte à tous les autres Etats membres qui ont la possibilité de se joindre à tout moment à cette initiative, sous réserve de respecter la décision initiale ainsi que les décisions prises par la suite.

Le nombre minimal d'Etats requis pour lancer une coopération renforcée est fixé à 9. Les Etats membres qui souhaitent instaurer entre eux une coopération renforcée dans l'un des domaines visés par les traités, à l'exception des domaines de compétence exclusive et de la politique étrangère et de sécurité commune, adressent une demande à la Commission européenne en précisant le champ d'application et les objectifs poursuivis par la coopération renforcée envisagée.

La Commission européenne soumet alors une proposition en ce sens (cela reste une simple faculté) au Conseil qui statue à la majorité qualifiée avec l'approbation du Parlement européen.

Le Traité de Lisbonne offre aux Etats membres qui instaurent une coopération renforcée la possibilité de recourir aux « clauses passerelles », c'est-à-dire de passer de l'unanimité au vote à la majorité qualifiée et à la procédure de co-décision.

- **Forum des prix de transfert**

Le forum conjoint sur les prix de transfert a été créé en 2002 par la Commission européenne, Direction Générale sur la Fiscalité et l'Union douanière (TAXUD). Les travaux ont abouti à l'adoption par le Conseil le 27 juin 2006 d'un code de conduite relatif la documentation des prix de transferts applicable aux entreprises implantées dans l'Union européenne. Bien que le forum n'ait pas de pouvoirs coercitifs, ses recommandations sont largement suivies par les législateurs nationaux ainsi que directions fiscales nationales.

- **Intégration fiscale**

Le régime d'intégration fiscale en France est un régime qui permet à une société tête de groupe d'être la seule redevable de l'impôt sur le revenu des sociétés du groupe entrant dans le périmètre de l'intégration. Le résultat du groupe taxé à l'impôt sur les sociétés est égal à la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe. L'ensemble des sociétés doit avoir opté pour ce régime et sont être détenues à plus de 95% par une société qui n'est pas elle-même détenue à plus de 95% par une autre société soumise à l'impôt sur le revenu des sociétés.

Dans d'autres Etats, les groupes peuvent se constituer à partir d'un pourcentage de détention inférieur à 95%. Dans ce cas les résultats des sociétés du groupe sont retenus en proportion du pourcentage de détention de la filiale par la mère. Dans ce cas on parlera de consolidation fiscale.

- **Prix de transfert**

Selon l'OCDE, les prix de transfert peuvent être définis comme les « prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées ». En clair, il s'agit des prix facturés dans les opérations réalisées entre sociétés liées, qui doivent en principes être égaux à ceux qui seraient facturés entre sociétés

indépendantes. En règle générale les Etats disposent d'outils juridiques leur permettant de rétablir pour ces transferts, des prix de pleine concurrence.

- **Société européenne (SE)**

La société européenne est une société par actions dont le fonctionnement, proche de celui d'une société anonyme, permet aux entreprises de réaliser des opérations de fusions transfrontalières et d'organiser plus facilement leurs activités au sein de l'Union Européenne, sans subir les contraintes liées aux différences de régime juridique national. A la suite de la transposition en droit français en juillet 2005 des textes communautaires relatifs au statut de la société européenne (Loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie), le ministre de la justice, Pascal Clément, avait confié le 15 septembre 2006, à Noëlle Lenoir, ancien ministre des affaires européennes et ancien membre du Conseil constitutionnel, une mission d'étude dans le but d'évaluer l'intérêt de ce nouveau statut, auprès des sociétés ayant des activités transeuropéennes. Cette mission d'étude a fait l'objet d'un rapport publié à la Documentation française sous le titre : *La SE ou Societas Europaea : pour une citoyenneté européenne de l'entreprise*. (mars 2007).

- **Souveraineté fiscale**

« Dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, la Communauté n'intervient, conformément au principe de subsidiarité, que si, et dans la mesure où les objectifs de l'action envisagée ne peuvent être réalisés de manière suffisante par les E-M, et peuvent donc, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, être mieux réalisés au niveau communautaire. » Art 5 § 2 TUE

C'est typiquement le cas de la fiscalité, qui relève du principe de la subsidiarité. En effet, dès la rédaction du traité de Rome, les pères fondateurs de la communauté européenne ont souhaité que la fiscalité reste de la compétence des Etats membres, à l'exclusion de la TVA, qui est un impôt harmonisé afin de ne pas affecter la circulation des marchandises et des services au sein de l'UE. C'est la raison pour laquelle les décisions concernant la fiscalité sont prises à l'unanimité des Etats membres.

V. Bibliographie indicative

Michel AUJEAN, « L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans du traité de Rome », *Gazette du Palais, Gazette européenne*, n°38, juillet 2007.

Martin COLLET, « La régulation fiscale », *Revue de droit fiscal*, n°12, 20 mars 2008

Mirko HAYAT « Imposition des transferts d'actifs et des bénéfices : où en est la société européenne ? », *Revue de Droit Fiscal*, n° 24, 12 Juin 2008.

INSEE, *Tableaux de l'économie française*, édition 2010.

Noëlle LENOIR, *La SE ou Societas Europaea : pour une citoyenneté européenne de l'entreprise*, La Documentation française, mars 2007.

Jean-François MANDELBAUM, *La double imposition des succursales à l'étranger*, L'Harmattan, 2007.

Philippe MERLE, *Droit commercial, sociétés commerciales*, Précis Dalloz, 14ème édition, 2010.

Jean-Marc TIRARD, *La fiscalité des sociétés dans l'UE*, *Revue Fiduciaire*, 7^{ème} édition, 2006.