



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

Bruxelles, le 26 juillet 2007
Taxud E1

ACCIS/WP057\doc\fr
Orig. EN

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

ACCIS : ébauche d'un cadre technique

Réunion des jeudi 27 et vendredi 28 septembre 2007

Centre de Conférences Albert Borschette
Rue Froissart 36 - 1040 Bruxelles

DOCUMENT DE TRAVAIL

Table des matières

I.	Objet du présent document.....	3
II.	Structure de base du document.....	5
III.	Structure de base d'une ACCIS éventuelle.....	6
	1. Forme générale.....	6
	2. Champ d'application.....	8
IV.	Revenu imposable des sociétés.....	11
	1. Comptabilisation et rattachement.....	16
	2. Calcul.....	19
	3. Amortissement.....	22
	Actifs amortis sur une base individuelle.....	26
	Actifs amortis par catégories («pooling»).....	28
	Amortissement individuel et par catégorie.....	29
	Autres.....	29
	4. Parties liées.....	29
	5. Revenus d'un pays tiers et revenus de source UE autres que les revenus d'un ES 30	
	6. Revenus d'un ES dans l'UE.....	30
	7. Entités transparentes et hybrides.....	31
	8. Déficits.....	32
V.	Consolidation.....	32
	1. Groupes.....	32
	2. Modifications du niveau de participation.....	36
	3. Vente d'actifs ou de titres de participations.....	39
	4. Transactions intragroupe.....	40
	5. Méthodes de consolidation.....	40
VI.	Le mécanisme de répartition.....	42
VII.	Traitement des revenus d'origine étrangère et exemption des revenus de participations financières.....	43
VIII.	Questions en suspens.....	51

I. Objet du présent document

Le présent document de travail reprend le document de travail WP057 et l' assortit d'annotations des services de la Commission dans le but de présenter les principaux éléments figurant dans les commentaires écrits des experts de onze États membres reçus à ce jour ainsi que les points soulevés par Business Europe relatifs au document de travail initial. Ces annotations reflètent les commentaires tels qu'ils ont été compris par les services de la Commission. Ils sont insérés en italiques sur fond ombré.

Certains EM ont fait des observations générales sur l'ACCIS. Parmi celles-ci, il convient de signaler qu'un EM a suggéré que la possibilité de prévoir une fourchette de taux d'imposition acceptables serait susceptible de faciliter la mise en œuvre de l'ACCIS. Un autre EM a fait remarquer qu'il ne fallait pas que la question controversée des taux d'imposition bloque toute avancée du dossier. Un EM a proposé d'examiner un système de coopération renforcée comme une solution possible faute d'un accord à l'unanimité. Un EM a souhaité que la consolidation soit reportée à une «deuxième» phase, alors qu'un autre a estimé que la consolidation faisait partie intégrante de l'exercice. Un EM a suggéré de réexaminer les «principes fiscaux» en vue de les inclure dans la directive.

Cette méthode de présentation des commentaires sous forme succincte permet de mettre en évidence certains points de vue exprimés par des experts d'États membres ayant soumis des contributions écrites sur des aspects particuliers qui vont requérir un examen attentif et des discussions approfondies au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Il existe actuellement 27 corpus de règles différents et il est inévitable que durant le processus d'élaboration d'une approche commune, les questions de désaccord fassent l'objet de plus longs débats que les points pour lesquels un consensus existe, puisque ce sont ces divergences de vues qui requièrent le plus de travail.

Les termes «membres», «experts», «État», «États membres» et «EM» sont utilisés tout au long du document. Comme pour d'autres documents, ces termes se réfèrent aux experts participant aux réunions. Ils ne représentent pas la position ou le point de vue officiel d'un EM. De même, lorsque des commentaires sont inclus par les services de la Commission (SC), ceux-ci ne sont pas le reflet d'une position ou d'un point de vue officiel mais sont incluses à des fins de clarification.

1. À partir du travail accompli à ce jour par le groupe de travail (GT) ACCIS et ses divers sous-groupes, le présent document trace une ébauche possible des principes régissant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) à partir du regroupement des différents éléments structurels de l'assiette en un ensemble cohérent de règles. Il vise également à prendre en compte les discussions menées avec les milieux d'affaires et les universitaires.
2. L'objet du présent document est de commenter et discuter brièvement les questions clés afin d'aider les services de la Commission à faire progresser le projet et à mettre en

évidence un certain nombre de domaines dans lesquels des orientations supplémentaires du GT seraient utiles.

3. Le présent document se contente de présenter le travail en cours et ne prétend pas être complet. Il dresse la liste des principales difficultés (tout au long et plus particulièrement à la fin du document) que les services de la Commission considèrent non résolues. La Commission suggère également au GT de lui faire part de toute autre question laissée en suspens dans ce document. Les idées présentées dans ce document ont pour but de servir de base à la discussion et ne préjugent en rien du contenu d'une éventuelle proposition future de la Commission.
4. Le document dresse un certain nombre de conclusions préliminaires. Si, pour une question précise, plusieurs approches ont été discutées par le GT et, si le document ne recommande qu'une seule approche, les services de la Commission souhaiteraient tout particulièrement recevoir des commentaires quant à la pertinence globale des choix.

II. Structure de base du document

5. Le présent document aborde dans un premier temps les règles de base applicables à une société non consolidée fiscalement avant de passer aux règles relatives à un groupe de sociétés éligibles à la consolidation. Ces dernières règles applicables aux sociétés consolidées fiscalement prévaudraient dans certains cas sur les règles de base applicables aux sociétés non membres d'un groupe. Par exemple, les transactions entre les sociétés consolidées fiscalement ne devraient pas nécessairement respecter le principe de pleine concurrence ('Arm's Length principle'). Certaines règles liées à la consolidation (et au mécanisme de répartition) seraient toutefois pertinentes pour les sociétés non membre d'un groupe ayant un établissement stable (ES) dans un autre État Membre (EM). Il faut souligner que la situation particulière des institutions financières et la façon dont il se pourrait qu'il faille adapter l'ACCIS pour tenir compte de leurs besoins sont actuellement à l'étude. Le présent document n'aborde aucune disposition spéciale à ce sujet susceptible d'être recommandée.
6. Lors de la définition des règles, il sera nécessaire d'envisager un certain nombre de situations¹ :
- i) les sociétés non membre d'un groupe résidentes d'un EM de l'UE,
 - ii) un ES unique dans l'UE d'une société ne résidant pas dans l'UE,
 - iii) une société résidente non membre d'un groupe avec un ou plusieurs ES dans l'UE,
 - iv) une société ne résidant pas dans l'UE ayant plusieurs ES dans l'UE,
 - v) un groupe de sociétés dont les sociétés apparentées sont détenues à concurrence de >20 % mais <50 %,
 - vi) un groupe de sociétés dont des sociétés apparentées, bien que détenues à concurrence de plus de 50 %, ne sont pas consolidées fiscalement (>50 % mais <75 %),
 - vii) les sociétés consolidées fiscalement (>75 %).

Dans le présent document, les sociétés détenues à plus de 20 % sont considérées comme des sociétés apparentées. Les sociétés détenues à plus de 50 % mais à moins de 75 % sont considérées comme étant membres d'un «groupe» dans le cadre de l'option pour l'ACCIS

¹ Il peut également y avoir des combinaisons entre certaines des situations évoquées ci-dessus.

mais ne seront pas consolidées fiscalement. Les sociétés détenues à plus de 75 % sont considérées comme des membres d'un groupe consolidé fiscalement.

Trois EM ne voient pas l'intérêt d'établir un double seuil.

III. Structure de base d'une ACCIS éventuelle

1. Forme générale

7. Une proposition relative à l'ACCIS pourrait se présenter² sous la forme d'une proposition de directive fondée sur l'article 94 du traité CE qui requiert l'unanimité au Conseil³. Dès lors qu'il n'est pas envisageable d'élaborer chaque règle détaillée dans l'instrument de base, la directive devrait prévoir des mesures de mise en œuvre à adopter selon la procédure de comitologie⁴.

▪ *8 EM ont soumis des commentaires concernant la comitologie.*

Ces EM ont tous invoqué des obligations constitutionnelles pour demander que les éléments fondamentaux de l'assiette (délimitation, calcul, incitations,...) soient définis dans le droit primaire, ceci incluant même des modifications d'ordre technique, dès lors que ces éléments ont une incidence sur la taille de l'assiette. Deux États membres sont d'avis d'abandonner complètement toute référence à la comitologie. Ils recommandent donc d'inclure toutes les règles fondamentales dans l'instrument de base (directives).

Un EM a fait observer toutefois que, selon sa perception de la comitologie, celle-ci ne peut être utilisée pour définir des règles ayant un impact direct sur la taille de l'assiette (par exemple, taux d'amortissement) mais uniquement pour l'établissement des modalités de mise en œuvre relatives à des règles existantes définies dans le droit primaire, de la même manière, qu'à l'échelle nationale, un décret fixe des dispositions d'application détaillées en conformité avec les principes définis dans la législation. Un autre EM préférerait que la procédure de comitologie soit limitée à des situations spécifiquement mentionnées dans la législation et s'applique, par exemple, pour la définition commune de certains termes figurant dans la législation.

▪ *Business Europe a signalé que pour assurer le respect de règles communes, la directive devrait être aussi détaillée que possible et couvrir toutes les caractéristiques fondamentales de l'assiette commune. En outre, l'utilisation de la procédure de comitologie peut se révéler utile pour assurer une souplesse suffisante, à condition que cette approche ne contrevienne pas aux constitutions des EM et qu'elle offre un niveau de concertation suffisant des différentes parties prenantes.*

▪ *Services de la Commission (SC): sont conscients du fait que la portée des mesures à prendre dans le cadre de la comitologie devra être précisée, même s'il convient de*

² Bien que le conditionnel et des termes tels que «devrait», «pourrait» soient utilisés tout au long du document, il faut souligner que le document se contente d'exposer les grandes lignes des idées préliminaires des services de la Commission et qu'il n'engage en rien la Commission sur le plan de sa politique.

³ Il n'existe pas de base juridique pour un règlement comme l'ont suggéré certaines personnes ayant adressé leurs commentaires.

⁴ Décision 1999/468/CE du 28 juin 1999 du Conseil établissant les procédures d'exercice des pouvoirs de mise en œuvre conférés à la Commission (JO 2006 C255/4). Les références à la décision ou procédure de comitologie dans le présent document doivent s'entendre comme des références à la procédure légale en vertu de l'article 5 de cette décision.

souligner que la procédure de comitologie serait strictement limitée à la mise au point des modalités détaillées nécessaires à la mise en œuvre des dispositions existantes fixées dans une directive ACCIS – ce qui permettrait de tenir compte des obligations constitutionnelles mentionnées par les EM.

8. Afin que l'assiette puisse être adaptée et mise à jour plus facilement, il serait opportun que la directive prévoie la modification éventuelle de certaines règles détaillées en vertu de cette procédure de comitologie. Ceci s'ajouterait à la mise au point dans la directive initiale de certaines règles applicatives détaillées qu'il est déjà prévu de finaliser dans le cadre de cette procédure de comitologie.

9. Dans le cadre du travail réalisé sur l'ACCIS, il a constamment été fait référence aux normes comptables IAS/IFRS. Comme la Commission l'a souligné par le passé⁵, il est impossible d'établir un lien formel entre l'assiette et les normes IAS/IFRS. Il est vrai qu'un tel lien constituerait un point de départ commun et aurait l'avantage de permettre à l'assiette d'évoluer avec le temps en toute conformité avec les normes IAS/IFRS. Toutefois, actuellement, de nombreux EM n'autorisent pas l'utilisation des normes IAS/IFRS pour la comptabilité des sociétés individuelles et toutes les normes IAS/IFRS ne sont pas jugées adaptées au plan fiscal. Il faut donc accepter que la plupart des sociétés basent leur comptabilité sur des principes comptables nationaux (GAAP) différents et soient ensuite tenues de procéder à des ajustements sur les éléments clefs afin de satisfaire aux règles et définitions de l'ACCIS, de façon à parvenir à une base uniforme. Les règles régissant l'ACCIS dans la directive définiraient donc l'assiette fiscale elle-même, mais ne définiraient pas la méthodologie servant à ajuster les comptes (parfois appelée «passerelle» ou «pont») pour parvenir à l'assiette fiscale. En effet, cela est impossible, puisque les sociétés pourront démarrer avec une comptabilité établie en vertu de vingt-sept principes comptables nationaux (GAAP) différents. Autrement dit, à moins que la législation ne prévoie de manière explicite un traitement comptable uniforme, l'assiette fiscale serait calculée au départ de comptabilités tenues selon les GAAP nationaux.

▪ *7 EM ont présenté des observations sur ce paragraphe. S'agissant de la référence aux GAAP locaux: en l'absence d'un traitement commun prévu dans la législation ACCIS, un tel système ne permettrait pas d'effectuer un calcul cohérent de l'assiette fiscale. Pour un EM, la législation ACCIS devrait alors être interprétée (par exemple au titre de la procédure de comitologie) pour parvenir à une compréhension*

⁵ Voir COM(2006)157, page 7

uniforme. Pour un autre EM, la législation ACCIS devrait prévoir que l'assiette fiscale soit calculée indépendamment des règles de comptabilité locales.

Quant à la méthode de détermination du revenu imposable: un EM reconnaît que des GAAP nationaux constituent le seul point de départ possible pour le calcul de l'ACCIS. Toutefois, en l'absence d'une définition de la méthode de rapprochement entre les comptes et l'assiette fiscale dans l'ACCIS, cet État comprend que cette question serait réglée par des modalités d'application nationales.

Deux États recommandent l'établissement d'un bilan fiscal.

- *Pour Business Europe, plutôt que de se référer aux GAAP en l'absence d'un traitement commun, le but devrait être de fournir, au travers de l'ACCIS, une législation complète autonome définissant les modalités de calcul de l'assiette.*
- *SC: l'uniformité serait éminemment souhaitable compte tenu de l'objectif visé qui est celui de la consolidation de l'assiette; la législation sur l'ACCIS devrait donc être la plus précise possible à la lumière de cet objectif. Toutefois, force est de constater que la législation a généralement besoin d'être interprétée ou peut, dans certains cas, ne pas couvrir toutes les situations ou opérations. Il importe donc de convenir d'un moyen pratique pour traiter ces questions (interprétation sur la base des dispositions des directives et des principes fiscaux généraux à faire figurer dans la législation comme suggéré par un EM ou, comme proposé dans le WP057 initial, en se référant aux GAAP existants)*

2. Champ d'application

10. 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 dénommées ci-après «sociétés éligibles».

11. 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 rejoignent un groupe consolidé existant, l'option choisie ne pourrait prendre effet qu'au début de l'exercice. 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 groupe⁷.

4 EM et Business Europe ont soumis des commentaires sur la question de l'optionnalité.

- *La plupart considèrent l'introduction d'une option comme un risque potentiel en termes de coûts de conformité et de planification fiscale. Ils estiment également que cette décision incombe plutôt aux États membres lors de la transposition de la directive. Un État suggère d'introduire une ACCIS obligatoire assortie d'une consolidation facultative.*
- *Business Europe soutient résolument la proposition visant à créer un système optionnel pour les sociétés. Une société devrait opter officiellement pour le régime ACCIS.*

12. Si une société ou un groupe ACCIS est absorbé par un autre groupe qui n'a pas opté pour l'ACCIS, l'option de la société ou du groupe ACCIS resterait en vigueur jusqu'à la fin de la période de validité, à la suite de quoi le nouveau groupe élargi devrait, soit exercer l'option de maintien soit l'option de retrait. Le choix alternatif qui consiste à exiger que la société ou le groupe non ACCIS exerce immédiatement son choix ne semble pas raisonnable (bien qu'il puisse être autorisé à le faire⁸). D'autre part, il semble judicieux de respecter la continuité de l'option du groupe jusqu'à la fin de la période de validité, ce qui présente également l'avantage d'empêcher les groupes ayant opté pour l'ACCIS de se retirer de manière anticipée par le biais d'une restructuration.

13. Le terme «contribuable» utilisé dans le présent document fait référence aux sociétés ayant opté pour l'ACCIS.

⁶ Les conditions du calcul du seuil de participation seraient définies de la même manière, c'est-à-dire en se basant sur la propriété des droits de vote, que le seuil de détention (plus élevé) pour la consolidation, qui est abordé ci-dessous. Ce seuil de plus de 50 % doit déterminer quelles sociétés sont éligibles en tant que groupe, qui doit opter ou ne pas opter. Le seuil suggéré pour les sociétés qui souhaitent consolider au sein d'un groupe soumis à l'option est de 75 %. Une alternative consisterait à fixer le niveau pour les sociétés du groupe couvertes par l'option de groupe pour l'ACCIS au même rang que le niveau de consolidation, c'est-à-dire que seules les sociétés du groupe > 75 % seraient tenues d'opter pour l'ACCIS.

⁷ Il serait également nécessaire de prévoir le cas des restructurations. L'approche générale des services de la Commission consisterait à empêcher que l'option ne soit cassée du fait de restructurations.

⁸ Auquel cas les règles détaillées régissant la date d'application de l'option pour le groupe élargi s'appliqueraient.

14. Les contribuables résidents seraient assujettis à l'impôt sur les sociétés et imposés sur base de leurs revenus mondiaux (en cas de double imposition, des allègements sont prévus: voir ci-dessous).
15. Les contribuables non-résidents seraient assujettis à l'impôt sur les sociétés pour les établissements stables implantés dans l'UE, conformément au modèle de l'OCDE (sous réserve du respect des conventions fiscales avec les pays tiers).
16. La réglementation contiendrait la définition d'un établissement stable en s'appuyant sur celle du modèle de l'OCDE, mais prévoirait également d'adopter, par la procédure de comitologie, des définitions et des orientations plus détaillées reflétant la nature spécifique du marché intérieur.
17. Aucune retenue ou autre impôt à la source ne serait appliqué aux paiements de toute nature réalisés entre les contribuables du même groupe consolidé, ce qui soulève la question de savoir si l'imposition à la source devrait continuer à s'appliquer aux paiements réalisés entre deux contribuables non membres d'un groupe consolidé voire entre des sociétés appartenant à des groupes consolidés séparés. En l'occurrence, il s'agirait de choisir entre a) l'élimination de l'impôt à la source sur ces paiements et b) l'introduction de règles communes d'imposition à la source pour éviter la double taxation dans le chef du bénéficiaire⁹. Tout commentaire est particulièrement bienvenu sur cette question.
18. Les retenues d'impôt et autres impôts à la source sur les paiements réalisés par un contribuable à un non-contribuable (c'est-à-dire une société n'ayant pas opté pour l'ACCIS), qu'il soit résident de l'UE ou non, continueraient à être régis par les dispositions nationales et les conventions préventives de la double imposition. Toutefois, il serait important de converger le plus rapidement possible vers des accords communs afin d'empêcher des distorsions en termes d'investissements.

- *5 EM ont présenté des observations concernant le champ des entités couvertes par l'ACCIS*

Trois EM estiment qu'il n'est pas approprié d'établir une liste d'entités visées par la directive ACCIS ou du moins que cette méthode n'est pas suffisamment claire: pour l'un d'entre eux, il

⁹ À son tour, cela soulève la question du partage de la retenue d'impôt et, dans le cas d'un destinataire consolidé, du coût de l'octroi du crédit.

serait préférable de viser simplement toute entité assujettie à l'impôt sur les sociétés ou, alternativement, de laisser le soin aux EM de déterminer les types d'entités qui seraient couvertes. Le deuxième EM marque sa préférence pour une définition générale avec des critères communs au lieu d'une référence à l'assujettissement à l'impôt conformément à la législation nationale. Le troisième EM souhaite des précisions sur les modalités d'établissement d'une telle liste par les SC.

Un État note que pour des raisons d'égalité de traitement, il pourrait se voir obligé d'étendre le champ d'application de l'ACCIS à des entités opérant au niveau national. La directive ne devrait donc pas contenir de disposition interdisant cette extension.

Entités de pays tiers: un État juge raisonnable l'approche choisie par les SC. Un autre EM estime qu'un problème pourrait se poser lorsqu'une société mère non UE détient une filiale dans un EM 1 et une autre dans un EM 2 au cas où ces deux États auraient une approche différente quant à savoir si cette société mère a un statut juridique similaire à une entité UE ou si elle est transparente ou opaque. [SC: WP057 se fonde sur une liste commune – applicable dans tous les EM] Plus généralement, pour éviter un choix à la carte, l'ACCIS devrait couvrir les entités UE, y compris celles détenues par des trusts ou des fonds, que celles-ci soient considérées comme opaques ou transparentes.

En ce qui concerne les entités transparentes et leur inclusion ou non dans le champ des entités habilitées à opter pour l'ACCIS, la reconnaissance mutuelle n'est pas opérante et il devrait par conséquent incomber aux EM de déterminer si les entités transparentes sont assujetties à l'impôt sur les sociétés ou si elles doivent être traitées comme des entités transparentes.

Quant à la définition d'ES, deux EM ont indiqué clairement que, même si la législation sur l'ACCIS visait à définir une approche commune, la définition convenue par les différents EM dans leurs accords avec des pays tiers devrait prévaloir.

- *4 EM ont soumis des commentaires sur la retenue à la source.*

L'un d'eux estime que des opérations entre deux entités soumises à l'ACCIS et appartenant au même groupe ne devraient pas donner lieu à une retenue à la source. Ce même État recommande également de supprimer les retenues à la source dans le cas où les deux entités ACCIS impliquées dans la transaction NE FONT PAS partie du même groupe.

À l'opposé, deux États considèrent que l'impôt à la source devrait être maintenu dans ce dernier cas, l'un d'entre eux estimant que l'imposition à la source ne relève pas du champ d'application du projet ACCIS.

Par ailleurs, un EM note que lorsqu'une convention préventive de la double imposition conclue avec un pays tiers préserve le droit d'un EM de l'UE de taxer à la source, une suppression unilatérale de la retenue à la source n'est pas envisageable tant pour des raisons budgétaires qu'en raison de l'absence de réciprocité.

- *Business Europe: l'ACCIS devrait s'appliquer à tout type de société reconnue par la législation d'un EM (ce principe rendrait les mises à jour inutiles).*

En ce qui concerne les retenues à la source, la préférence est donnée à l'élimination sur les paiements entre assujettis à l'ACCIS même s'ils appartiennent à des groupes différents.

IV. Revenu imposable des sociétés

19. Ce chapitre aborde la question des règles de base qui s'appliquent aux contribuables qui ne sont pas éligibles à la consolidation. Elles s'appliquent également aux contribuables qui sont éligibles à la consolidation, sauf dispositions contraires spécifiques au régime de la consolidation. L'assiette fiscale serait calculée comme étant la différence entre¹⁰ 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.
20. 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.
21. 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.
22. 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.
23. 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'exploitation¹¹ ;
 - les produits de l'aliénation des actifs regroupés dans un «pool»¹² ;
 - 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).

3 EM ont soumis des commentaires.

¹⁰ Cela suppose qu'il n'y ait pas de bilan fiscal séparé.

¹¹ L'exonération de la subvention a pour conséquence de réduire l'assiette de l'amortissement.

¹² Les résultats de l'aliénation des actifs groupés réduisent le bilan du groupe qui sera amorti au cours des années futures. Les règles de mise en commun sont données plus en détail ci-dessous.

Un EM fait remarquer que le terme de "subventions" visé dans ce paragraphe devrait être compris comme des subventions octroyées par une entité extérieure et non comme une subvention interne à un groupe. Dans ce dernier cas, une telle subvention serait éliminée lors de la consolidation et ne réduirait pas l'assiette fiscale.

Un autre EM recommande d'autoriser les sociétés à opter (comme prévu dans les IFRS) pour l'exonération (et une valeur amortissable réduite) ou l'imposition (et l'amortissement sur le prix plein) afin d'éliminer la nécessité d'un ajustement de leurs comptes.

Un État estime qu'il n'est pas approprié que les subventions liées à des actifs soient considérées comme un revenu exonéré.

24. 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.

Business Europe: se déclare résolument opposé à tout "test" visant à subordonner la déductibilité des dépenses à leur conformité à l'intérêt de l'exploitation, lequel pourrait créer une insécurité juridique préjudiciable et entraîner des procédures d'évaluation complexes tant pour les sociétés que pour les Administrations. Une telle distinction devrait cependant être maintenue pour les sociétés détenues et dirigées par un petit nombre d'actionnaires ('closely held companies').

25. 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 exonérés¹³,
- 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 développement¹⁴.

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 totalement ou partiellement pour le bénéfice d'un employé (voir immobilisations détenues pour les besoins de l'exploitation ci-dessous).

▪ *Commentaires des EM*

De manière générale, un EM note, qu'en vertu des principes fixés dans ce chapitre, l'assiette imposable ne serait pas plus large que l'assiette nationale actuelle mais au contraire plus étroite.

Plusieurs États considèrent que les critères de définition d'une «organisation caritative» devraient être détaillés dans la directive elle-même.

Plusieurs EM insistent sur la nécessité de préciser davantage la définition de «frais de réception et de représentation».

Un État souligne que les distributions occultes (requalifications en dividendes) (qui représentent une mesure de lutte contre l'évasion fiscale dans bon nombre de systèmes fiscaux) devraient être expressément mentionnées dans la liste des dépenses non déductibles.

Trois États manifestent leur réticence à l'égard de la déductibilité des coûts financiers, un EM évoque une symétrie avec l'exemption des revenus de participations financières (concernant les plus-values sur actions) et la consolidation.

Deux États insistent sur le fait que les taxes locales et les incitants fiscaux ne devraient pas être pris en compte pour le calcul de l'ACCIS mais seraient, au choix des États, éventuellement déductibles une fois la répartition effectuée.

- *Business Europe: l'absence de déduction des coûts de réception et des coûts de gestion est en contradiction avec le principe de taxation nette (c'est-à-dire la déductibilité de toutes les dépenses). Pour ce qui est des coûts de personnel, la déduction devrait également inclure les coûts sous forme d'options et d'actions gratuites.*

¹³ 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.

26. Les immobilisations détenues pour les besoins de l'exploitation s'entendraient comme 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 1 000 EUR, un élément de l'actif ne serait pas considéré comme une immobilisation et serait immédiatement déductible.

Un État recommanderait d'établir un plafond par exercice fiscal car la somme de tous les éléments d'actif inférieurs à 1 000 EUR pourrait se révéler significative en définitive. Pour Business Europe, la limite de 1000 EUR est trop basse et devrait au moins être liée à l'indice des prix.

27. Les coûts d'acquisition, de construction ou d'amélioration seraient comptabilisés séparément pour chaque immobilisation¹⁵.

28. 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.

▪ *4 États ont présenté des observations sur ce point.*

La majorité d'entre eux soutient cette approche:

Un État recommanderait d'ajouter les avions à la liste des éléments d'actif non professionnels.

Un État souhaiterait privilégier une approche au cas par cas pour déterminer le lien de chaque actif avec l'activité professionnelle.

Un autre EM ne voit pas la nécessité d'une telle définition pour des raisons techniques. Seules seraient déductibles les dépenses engagées dans l'intérêt de l'entreprise, qui figure déjà dans la définition générale sur la déductibilité des dépenses.

▪ *Business Europe: résolument opposé; note que les dépenses "non professionnelles" des sociétés pourraient être considérées simplement comme des avantages de toute nature à déclarer par le bénéficiaire.*

¹⁴ 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.

¹⁵ 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.

29. 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 valeur¹⁶ de manière irréversible. En revanche, les actifs financiers dont le produit de cession est exonéré ne seraient en aucun cas amortissables.

30. 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 la forme de matériaux ou fournitures à consommer dans le processus de production de biens ou dans le cadre de la prestation de services¹⁷.

Un EM note que le concept décrit dans ce paragraphe risque de ne pas conduire à un traitement uniforme, notamment s'il apparaît, dans la pratique, qu'il repose sur des règles comptables nationales.

1. Comptabilisation et rattachement

31. 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).

32. De manière générale, la dépense devrait être déterminée dans son principe et dans son montant pour pouvoir être prise en compte. Toutefois, lorsqu'une obligation légale¹⁸ ou une obligation ayant valeur légale en rapport avec les activités ou transactions effectuées au cours des exercices fiscaux en cours ou antérieurs, comme des actions en garantie potentielles, peut être estimée avec une approximation suffisante, la déduction d'une provision serait admise au titre de l'exercice fiscal en cours (à condition que l'extinction de l'obligation entraîne la constatation d'une charge ayant un caractère déductible)¹⁹.

¹⁶ Si, exceptionnellement, il s'avérait que la dépréciation devenait ultérieurement sans objet, l'opération ferait l'objet d'une reprise.

¹⁷ IAS 2, paragraphe 6.

¹⁸ Le terme "légale" est utilisé autant dans le sens contractuel que réglementaire.

¹⁹ Ce point s'appuie en partie sur la définition de l'IAS 37, paragraphe 10, mais exclut les obligations «implicites», c'est-à-dire les obligations non légales découlant, par ex, d'une politique propre à l'entreprise.

Lorsque l'obligation a trait à une activité ou une transaction qui se poursuivra sur plusieurs exercices fiscaux, telle qu'une obligation en rapport avec les coûts définitifs de démantèlement ou de dépollution, la déduction de la provision s'étalera sur la durée estimée de l'activité ou de la transaction.

33. On peut noter, qu'en vertu du paragraphe précédent, les obligations nées pendant l'exercice en cours ou les exercices précédents, en vue de faire face à des paiements de retraites futurs, seraient déductibles, de manière à assurer un traitement uniforme des divers régimes de retraite, généraux ou dans le cadre d'accords professionnels ou d'entreprise.

Les États ayant soumis des commentaires sur ce point (paragraphe 32 et 33) saluent le fait que la déductibilité des provisions se limite aux obligations légales.

S'agissant des régimes de retraite, un État s'inquiète de la possibilité de déduire les régimes facultatifs de retraite, notamment lorsque de tels régimes ne bénéficieraient qu'aux dirigeants de la société. Cet État note aussi que dans le cas de régimes de retraite facultatifs pour lesquels les provisions sont constituées en interne, la déductibilité devrait être examinée attentivement compte tenu du fait que ces provisions pourraient être assimilées à la constitution d'une réserve (bénéfices non distribués).

Un État qui interdit actuellement la déduction des provisions pour les régimes de retraite insiste sur la nécessité d'une mesure transitoire pour des raisons budgétaires.

34. Les sommes déduites en vertu des paragraphes précédents (provisions) seraient révisées et ajustées sur une base annuelle. Aux fins du calcul de l'assiette fiscale au cours des années suivantes, il conviendra de tenir compte des sommes déjà déduites et de tous les ajustements éventuels nécessaires afin d'empêcher toute double déduction. La notion d'approximation suffisante s'appuierait sur l'expérience passée et les éléments à prendre en compte comprendront l'expérience passée de la société, du groupe et du secteur d'activité.

35. 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 fiscal²⁰.

36. Des règles spéciales seront nécessaires pour les contrats à long terme. Il est suggéré d'adopter le principe énoncé dans la norme comptable internationale IAS 11,

paragraphe 22, selon lequel les recettes et les dépenses sont à rattacher à chaque exercice fiscal en fonction de l'état d'avancement des travaux.

Un EM souligne que le critère de l'état d'avancement des travaux est en contradiction avec le principe de réalisation.

37. Les coûts liés à un contrat à long terme seraient généralement déductibles pendant l'exercice fiscal au cours duquel ils sont supportés conformément aux règles normales précitées. Toutefois, comme l'ajustement normal des stocks différerait ces déductions jusqu'à la fin du contrat, les coûts grevant de tels contrats doivent être exclus de la définition des stocks afin que les dépenses soient effectivement déductibles dès le moment où elles sont engagées.
38. De manière similaire, les recettes liées à un contrat à long terme seraient comptabilisées au fur et à mesure de la durée de vie du contrat²¹. Le montant du revenu à rattacher à chaque exercice pourrait être déterminé soit sur la base du ratio des dépenses engagées au cours de l'exercice par rapport aux coûts totaux estimés ou sur la base d'une évaluation par un expert du stade d'avancement à la fin de l'exercice fiscal.
39. Un contrat à long terme serait un contrat:
- de fabrication, d'installation ou de construction ou encore d'exécution de services connexes,
 - dont la durée dépasse ou est susceptible de dépasser 12 mois.
40. Une déduction serait autorisée en cas de créance douteuse²² si les conditions suivantes sont remplies :
- si un montant correspondant à celui de la créance a été inclus précédemment dans l'assiette fiscale et
 - si le contribuable a pris toutes les mesures appropriées pour obtenir le paiement et s'il a des raisons de croire qu'il existe un risque important que cette créance ne soit pas payée intégralement ou que partiellement.

²⁰ 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.

²¹ Même s'il semble dans ce cas que l'on taxe le revenu avant même qu'il ne soit perçu, les contrats à long terme impliqueront généralement des paiements échelonnés et il semble déraisonnable de permettre une déduction de tous les coûts sans taxer de revenu.

41. Pour déterminer si les mesures appropriées pour obtenir le paiement ont été prises, il conviendrait de tenir compte des éléments suivants :

- proportion de la créance que représenteraient les coûts de recouvrement,
- les perspectives de réussite du recouvrement,
- si, compte tenu des circonstances, il est raisonnable pour la société de poursuivre la procédure de recouvrement de la créance.

L'approche ci-dessus semble préférable car, même si elle requiert l'examen individuel de chaque créance, elle permettrait de mieux refléter la réalité commerciale qu'une approche fondée sur une réfaction forfaitaire.

▪ *Commentaires des EM:*

S'agissant des provisions pour créances douteuses, quelques États de même que Business Europe ont fait part de leurs craintes quant à l'interprétation de la notion de «mesures appropriées».

Deux États suggèrent d'adopter une approche reposant sur un taux fixe (déduction fondée sur un test de maturité) pour éviter des divergences d'interprétation par les 27 administrations du concept de «mesures appropriées». L'un de ces États recommande également de refuser toute déduction de créance irrécouvrable dans le cadre d'opérations entre parties liées. Un autre État recommande d'exclure une telle déduction en liaison avec des prêts entre sociétés et de ne l'autoriser qu'en liaison avec d'autres créances.

- *Business Europe recommande de préciser ce concept pour garantir une plus grande sécurité juridique.*

42. L'assiette fiscale d'un exercice fiscal donné serait majorée de tout montant déduit au titre d'une provision pour créance douteuse au cours des exercices fiscaux précédents (reprise de provision), et ce à hauteur des montants de créances douteuses provisionnées et qui ont été recouvrées au cours de cet exercice fiscal.

2. Calcul

43. 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,

²² Des règles spéciales peuvent être prévues pour certains établissements financiers.

- le prix de pleine concurrence dans le cas de transactions entre des parties liées²³.

44. 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.

Business Europe se déclare préoccupé par cette disposition qui semble introduire une définition nouvelle plus large des prix de transfert. D'un point de vue pratique, il est quasi impossible de trouver un point de comparaison pour justifier le montant de pleine concurrence d'un prêt. Pour éviter tout abus, il serait préférable d'introduire une règle générale anti-abus (et non des règles spécifiques relatives à la sous/surcapitalisation).

45. 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.

46. 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 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'égalité²⁴.

47. Un contribuable recevant un don de nature non monétaire (y compris un don pour une valeur symbolique) devrait inclure ce don dans son revenu imposable à la valeur du marché. Si le don est un bien amortissable, il ne serait toutefois pas traité comme une acquisition de bien amortissable.

▪ *Commentaires des EM*

À propos des paragraphes 46 et 47, un État insiste sur la fixation d'une limite pour la déductibilité fiscale des libéralités et considère que l'organisation caritative bénéficiaire du don ne devrait pas être taxée. Un État exprime des doutes quant aux dons non monétaires et à la nécessité d'encourager ce type de transactions.

▪ *Business Europe juge très contestable la suggestion de devoir faire des dons non-monétaires à la valeur du marché et serait favorable à ce que ces transactions soient évaluées selon leur valeur comptable.*

²³ La définition de parties liées est mentionnée plus bas.

48. 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.
49. Les gains et pertes découlant de l'opération de conversion de la devise étrangère en EUR seraient inclus dans l'assiette fiscale au titre de l'année fiscale au cours de laquelle ils ont été réalisés/subis.
50. Il conviendrait d'exiger le rapprochement des gains et pertes pour les transactions incluant une opération de couverture ('hedging'). Des règles détaillées sont souhaitables dans ce domaine. Un projet sera élaboré pour une prochaine réunion.
51. Il est nécessaire de fixer certains principes en ce qui concerne l'évaluation des stocks. Toutefois, le principe le plus important est celui consistant à appliquer les mêmes principes d'une année sur l'autre.
52. 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 marchande²⁵.
53. 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.

Business Europe souhaiterait que la méthode LIFO «dernier entré - premier sorti» soit autorisée.. Lorsqu'un groupe opte pour le régime de l'ACCIS, il devrait également pouvoir indiquer s'il applique la méthode FIFO «premier entré - premier sorti» ou LIFO «dernier entré - premier sorti» .

54. 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.

²⁴ Si l'objet du don est une immobilisation du pool, la valeur du pool sera réduite de la valeur de marché de cette immobilisation objet du don, à moins que le don soit consenti à une organisation caritative.

Un État membre émet des doutes quant à l'inclusion des coûts indirects dans l'évaluation des stocks et juge discriminatoire d'exiger des contribuables qui souhaitent les inclure d'avoir utilisé traditionnellement cette méthode.

55. Les travaux en cours afférents à des contrats à long terme (voir ci-dessus) n'entreraient pas dans le calcul de la variation de stocks.

3 Amortissement

56. 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 ('Pooling').

6 EM ont soumis des commentaires.

Un EM souligne que, de manière générale, le système préconisé par les SC semble raisonnable.

Pour un EM: l'existence d'un amortissement individuel et d'un amortissement groupé (pooling) est source de difficultés. La simplicité ne peut pas être utilisée comme un argument en faveur du groupement, plusieurs EM ayant manifesté leur volonté d'établir des barèmes uniformes de taux d'amortissement. D'un autre côté, un EM partisan de l'amortissement sur base individuelle reconnaît que les procédures visant à simplifier l'évaluation (amortissement groupé) devraient être autorisées pour certains types d'actifs.

Deux EM notent que la méthode de l'amortissement groupé est problématique dans le cas de la réorganisation d'entreprises notamment de divisions et de transferts de branches d'activités car il est impossible de calculer la valeur fiscale nette d'un actif individuel si le produit de cessions d'actifs est déduit de la valeur du groupement. Il serait donc judicieux d'utiliser la méthode groupée pour les actifs de courte durée et habituellement non cédés (les actifs ayant une durée d'utilisation courte ou moyenne ne sont généralement pas vendus ou s'ils le sont, le produit de la vente devrait être proche de la valeur fiscale nette dudit actif). Une limite raisonnable pour la durée de vie utile des actifs à inclure dans le groupement serait par exemple de huit ans et le taux d'amortissement pourrait être supérieur, par exemple 25 %. Les actifs ayant une durée de vie utile supérieure à huit ans seraient amortis sur une base individuelle.

Un autre État craint que le système du groupement ne crée des difficultés et insiste sur le report d'imposition implicite des plus-values induit par cette méthode. En tout état de cause, cet EM recommande la mise en place de plusieurs catégories d'actifs amortis de manière groupée afin de faire coïncider le plus possible amortissement fiscal et amortissement économique.

Business Europe: se déclare satisfait de la proposition en faveur de l'amortissement groupé pour sa contribution à une plus grande simplicité du système (cette méthode devrait être utilisée au moins pour les actifs de courte ou de moyenne durée).

²⁵ Si la valeur marchande est inférieure au coût de revient, la différence sera déduite via l'ajustement des stocks.

57. 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.

Business Europe: il semble raisonnable d'utiliser l'approche «départ à zéro» pour les coûts d'amélioration et de les traiter comme un nouvel actif à des fins d'amortissement.

58. 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.

59. 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.

60. 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 économique²⁶.

61. 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.

Un État se déclare ouvert au concept de «propriétaire économique» à condition qu'un seul contribuable soit autorisé, à un moment donné, à procéder à l'amortissement et que l'actif ne soit jamais déprécié au-delà de son coût d'acquisition.

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

²⁶ 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.

63. 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.
64. 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.
65. 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 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 à long terme (individuels)				
	Actif		Amélioration, amortie à 4 % en tant qu'actif «départ à zéro»	Amélioration amortie à un taux supérieur sur le reste de la durée d'utilisation de l'actif initial
Coût	100			
Exercices d'amortissement 1-10 à 4 %	- 40			
Valeur fiscale nette	60			
Coût, Exercice 11			50	50
Amortissement au cours de l'exercice 11 à 4 %	- 4		- 2	
25 ans – 10 ans = 15 ans à 6,67 %				- 3,3
Valeur fiscale nette	56		48	46,7

Actif regroupé par catégorie («pool»)				
	Actif		Amélioration, amortie à 20 % en pool «on repart à zéro»	Amélioration amortie à un taux supérieur sur le reste de la durée d'utilisation de l'actif initial
Coût	100			Non applicable
Exercice d'amortissement 1, 20 %	- 20			
Valeur fiscale nette	80			
Exercice d'amortissement 2, 20 %	- 16			
Valeur fiscale nette	64			
Exercice d'amortissement 3, 20 %	- 12,8			
Valeur fiscale nette	51,2			
Exercice fiscal 4 ajouté au pool	50			
Valeur fiscale nette	101,2			
Exercice d'amortissement 4, 20 %	- 20,24			
Valeur fiscale nette	80,96			

Actifs amortis sur une base individuelle

66. 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 EUR²⁷.

▪ *Cinq EM ont présenté des observations concernant ce point:
Un EM considère que le seuil de 5 000 000 EUR est trop élevé.
Deux EM estiment que les coûts ne doivent pas être corrélés à la durée de vie utile de l'actif.*

²⁷ Les règles détaillées définissant un actif devront être insérées dans la directive ou être définies conformément à la procédure de comitologie.

Trois EM jugent la durée de 25 ans trop longue.

Un EM estime que le pourcentage de 2,5 % pour les bâtiments est approprié.

- *Pour Business Europe: le seuil de 5 000 000 EUR est trop bas. Il n'y a pas de corrélation entre les coûts et la durée.*

67. Certains types d'actifs seraient dans tous les cas à considérer, de préférence, comme des actifs de longue durée, tels que les aéronefs, les navires et les aéroglisseurs.

68. 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 ans²⁸.

Commentaire d'un EM qui salue la proposition des services de la Commission concernant les actifs incorporels.

69. 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'.

Business Europe souscrit à cette proposition parce qu'elle favorise la simplicité.

70. Lors de la cession d'un élément d'actif amorti individuellement (que ce soit volontairement ou involontairement) au cours d'un exercice fiscal, sa valeur fiscale nette serait déduite de l'assiette fiscale dudit exercice. Ceci est une conséquence de l'imposition sur les produits de cession.

71. Si ces produits sont réinvestis dans un bien de remplacement au cours d'une période donnée, l'excédent du produit de cession par rapport à la valeur fiscale nette devrait être déduit de l'assiette fiscale au cours de l'exercice de la cession et le même montant soustrait de la base d'amortissement du nouvel actif de remplacement. Cela signifie que l'imposition des plus-values sur les cessions d'actifs peut être reportée sur la durée de

²⁸ C'est-à-dire les fonds commerciaux amortis sur 15 ans.

vie des actifs de remplacement. Le même principe s'appliquerait alors aux actifs regroupés en «pool».

Commentaires de deux EM:

L'un suggère de ne pas d'exclure de ce mécanisme les situations où l'actif de remplacement est situé en dehors de l'UE.

L'autre EM exprime des doutes sur ce mécanisme qu'il juge trop complexe.

Actifs amortis par catégories («pooling»)

72. L'approche suggérée consiste à utiliser la méthode d'amortissement dégressif au taux de 20 % par an et à déduire les produits de cession de la valeur résiduelle du «pool», différant ainsi dans le temps les plus-values de cession sur les actifs.

73. Les actifs détenus pour les besoins de l'exploitation autres que ceux précités (et amortis individuellement) seraient amortis ensemble dans une catégorie d'actifs («pool») au taux de 20 % par exercice fiscal.

Un État propose un taux d'amortissement de 25 %, à condition que seuls les actifs à court terme soient incorporés dans le « pool ».

Business Europe suggère que le taux soit porté à 30 % (et explique que selon une méthode d'amortissement dégressive, le taux d'amortissement effectif décroît dans la pratique; un taux de 20 % imposerait donc une durée d'amortissement complète trop longue.

74. La base d'amortissement serait la valeur fiscale nette du «pool» d'actifs au début de l'exercice fiscal, majorée des coûts d'acquisition, de construction ou d'amélioration des actifs d'exploitation acquis ou créés au cours de l'exercice, déduction faite des produits de cession des actifs d'exploitation cédés et de toute compensation reçue pour la perte ou la destruction de ces actifs pendant l'exercice fiscal (c'est-à-dire que, pour les actifs individuels comme pour les actifs regroupés par catégorie, l'amortissement serait déduit au cours de l'année d'acquisition ou d'entrée en service et pas au cours de l'année de la cession).

75. Si la base d'amortissement calculée selon la méthode indiquée ci-dessus est négative, celle-ci se verrait majorée de sorte qu'elle serait ramenée à zéro, le montant de cette majoration étant ajouté à l'assiette fiscale. Si la base d'amortissement est positive, elle serait alors réduite de 20 %, soit l'équivalent de l'amortissement déductible annuel, de manière à obtenir la valeur fiscale nette du «pool» à la fin de l'exercice. Cette valeur

fiscale nette correspondrait à celle de la catégorie d'actifs au début de l'exercice fiscal suivant.

Amortissement individuel et par catégorie

76. L'amortissement d'un actif détenu pour les besoins de l'exploitation commencerait au cours de l'année d'acquisition ou de l'année de mise en service de l'actif, si cette dernière est ultérieure.

Autres

77. En cas de diminution permanente de la valeur d'un actif non amortissable visé ci-dessus, le montant de la perte de valeur serait déductible à titre d'amortissement. En cas de cession d'un tel actif, il serait imposé de la même manière qu'un actif amorti individuellement (les produits de la cession sont alors imposables, tandis que le coût d'acquisition diminué des amortissements serait déduit de l'assiette).

Commentaire d'un EM

Des déductions au titre de réduction de valeur permanente donnent lieu à un traitement asymétrique et constituent une source supplémentaire de complexité.

4. Parties liées

78. Il importe de définir la notion de «parties liées», puisque les transactions entre parties liées sont mesurées par référence au prix de pleine concurrence (comme indiqué plus haut), à moins que les règles spéciales pour les sociétés consolidées ne s'appliquent (voir plus bas). Les parties sont réputées liées lorsqu'une partie contrôle l'autre partie ou est contrôlée par l'autre partie, ou encore lorsqu'elles sont toutes les deux sous contrôle commun. La partie qui exerce le contrôle peut être une personne physique. Il semble opportun d'adopter un concept de contrôle large comprenant des situations dans lesquelles il existe un potentiel d'influence significative. Il semble également préférable d'opter pour un seuil fixe plutôt que pour une approche au cas par cas. Une participation effective ou des droits de vote de 20 % ou plus seraient appropriés. Le seuil serait déterminé en multipliant les taux successifs de participation. Toutefois, aux fins de ce calcul, une entité qui possède plus de 50 % des droits de vote d'une autre entité est

réputée détenir 100 % des droits de vote de cette entité. Les parties liées comprennent également les administrateurs et les membres de la famille des parties liées.

Commentaires de trois EM + de Business Europe

- *Pour 2 EM, la définition de «parties liées» devrait dériver de celle du modèle de l'OCDE; ils s'étonnent des différences de seuil proposées pour la détermination des parties liées et l'exemption de participation.*

Un EM est opposé à un seuil fixe et favorable à l'établissement de critères juridiques.

Un EM estime que cette définition devrait également inclure les particuliers

- *Business Europe: favorable à un seuil fixe par souci de sécurité.*

5. Revenus d'un pays tiers et revenus de source UE autres que les revenus d'un ES

79. Il serait envisageable, du moins à court terme, d'introduire une assiette commune pour les sociétés non membres d'un groupe sans modifier pour autant les dispositions nationales existantes applicables au traitement des revenus de source UE et pays tiers (même si, à plus long terme, des dispositions communes seraient souhaitables pour les pays tiers). Toutefois, pour la base consolidée, il est nécessaire d'introduire des règles uniformes dans les plus brefs délais. Compte tenu de la préférence très nette marquée par la Commission pour une assiette consolidée²⁹, l'application d'un traitement différencié pour les revenus en provenance des pays tiers et les revenus de source UE, selon qu'il s'agit de sociétés non membres d'un groupe ou de groupes consolidés, risque de créer des distorsions. Le traitement des revenus en provenance de pays tiers et de l'UE pour les sociétés non membres d'un groupe est donc identique à celui des groupes consolidés. C'est la raison pour laquelle les règles sur les revenus de source étrangère sont abordées ci-dessous, immédiatement après la section consacrée à la consolidation (voir chapitre VII. Traitement des revenus d'origine étrangère et exemption des revenus de participations financières). Toutefois, toutes les mesures de protection, notamment un mécanisme éventuel de « switch-over » (et des règles CFC), qui seraient applicables dans un contexte intracommunautaire, devraient être compatibles avec le droit communautaire.

6. Revenus d'un ES dans l'UE

80. Lors de l'introduction d'une assiette commune pour les sociétés non membres d'un groupe, il serait possible soit de maintenir en l'état le traitement national existant des ES de l'UE,

²⁹ Voir, par ex. COM(2006)157, page 7

soit d'opter pour une méthode commune, par exemple, un crédit ou une exonération d'impôt (avec compensation des pertes et mécanisme de récupération). Toutefois, le fait de consolider les ES dans l'UE (et les filiales) des groupes, mais d'exclure les sociétés ayant seulement un ES dans l'UE de ce traitement constituerait une distorsion. Ces sociétés ayant seulement un ES dans l'UE devront donc être couvertes par les règles consolidées.

7. Entités transparentes et hybrides

81. Lorsqu'une entité est considérée comme fiscalement transparente par l'EM où elle est établie, un contribuable qui compte parmi les associés de cette entité inclurait sa quote-part du résultat de l'entité dans sa propre assiette fiscale, cette quote-part devant être alors calculée conformément aux règles de la base commune. Si l'assiette fiscale du contribuable vient à être répartie (soit parce que le contribuable est un membre d'un groupe consolidé soit parce que l'entité transparente est située dans un autre EM), la répartition s'effectuerait sur la base de la même quote-part des facteurs de répartition de l'entité transparente. Les transactions entre le contribuable et cette entité ne seraient pas prises en compte dans le cadre de la consolidation à hauteur des droits du contribuable dans cette entité. Les transactions avec l'entité seraient traitées comme des transactions avec des tiers (et soumises au principe de pleine concurrence) à hauteur des droits détenus par les tiers dans l'entité.
82. Si l'entité fiscalement transparente est située dans un pays tiers, le revenu serait compris dans l'assiette conformément au principe d'imposition mondiale mais bénéficierait d'un allègement pour l'élimination de la double imposition conformément aux principes applicables aux revenus étrangers (généralement ceux d'un ES).
83. Si une entité qui a pour associé un contribuable soumis à l'ACCIS est traitée comme une entité non transparente par l'EM où l'entité est établie, l'État de résidence du contribuable la reconnaîtrait comme telle. L'entité peut alors éventuellement être un contribuable ACCIS si la forme sociale de cette entité figure dans la liste annexée à la directive.

3 EM + Business Europe ont présenté des observations:

- *Un EM soutient le principe de reconnaissance mutuelle suggéré par la Commission.*

Mais deux EM expriment des réserves: l'un considère les principes fixés dans l'ébauche comme trop flous et l'autre souligne que la reconnaissance mutuelle ne devrait pas conduire à une double non- imposition.

- *Business Europe partage ce point de vue et insiste sur la nécessité de traiter les entités transparentes comme des entités éligibles.*

8. Déficits

84. Il est suggéré que les déficits ACCIS puissent être reportés en avant sans limite de temps mais que les reports sur les exercices antérieurs soient interdits.

V. Consolidation

La consolidation constitue sans aucun doute le principal avantage du projet. En permettant aux sociétés de se libérer des règles d'établissement des prix de transfert intragroupes et en permettant la consolidation des pertes d'une manière similaire à de nombreux régimes nationaux, une assiette consolidée devrait contribuer à faire de l'Europe une région très attrayante pour le monde des affaires et à assurer une assiette fiscale stable dans un environnement mondial concurrentiel.

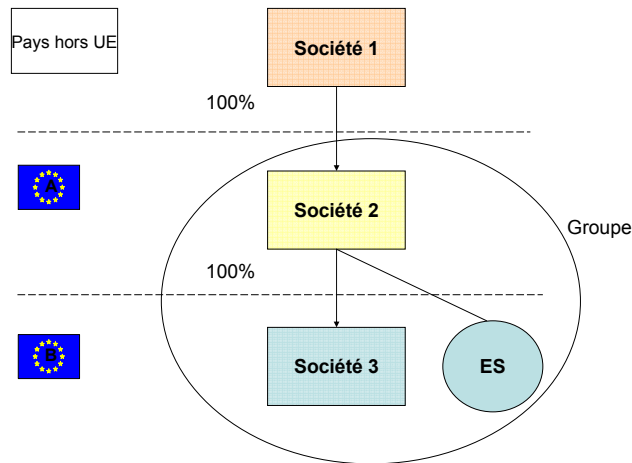
1. Groupes

85. La consolidation serait obligatoire pour toutes les sociétés optant pour l'ACCIS et ayant une filiale répondant aux critères définis ci-dessous ou un ES dans un autre État de l'UE (c'est-à-dire l'application du principe d'universalité du périmètre).

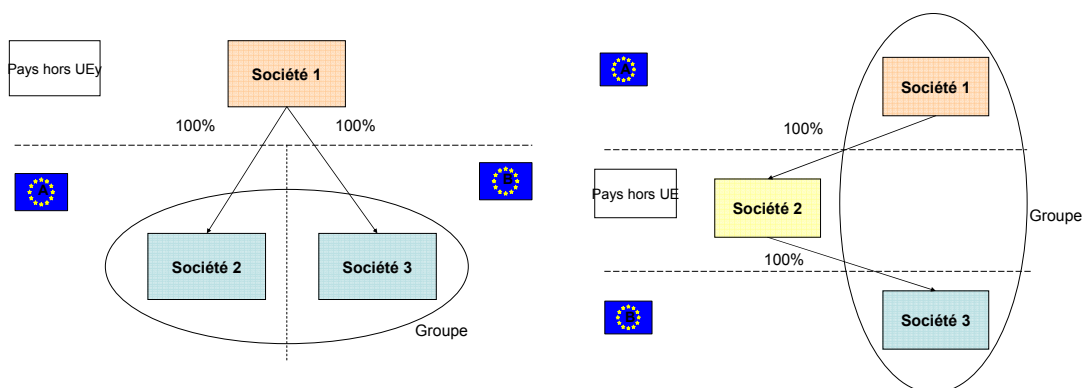
86. La consolidation s'étendrait à l'ensemble de l'assiette fiscale de tous les contribuables d'un groupe. En d'autres termes, la consolidation suppose la consolidation de 100 % de l'assiette fiscale³⁰ de toutes les entités appartenant au groupe (sous réserve des règles applicables aux entités transparentes, voir ci-dessus).

³⁰ Ainsi, si une société possède une filiale à 95 %, elle consolidera 100 %. Selon toute vraisemblance, il n'est pas nécessaire d'indemniser les actionnaires minoritaires dans le système ACCIS puisque chaque membre du groupe se verra attribuer une part des résultats du groupe. Tous les membres du groupe sont ainsi impactés de façon positive et négative. Le système est donc différent, par exemple, d'un système de compensation de groupe où l'indemnisation peut s'avérer nécessaire puisque l'avantage est à sens unique, les membres du groupe cédant leurs pertes à une société habilitée à les utiliser pour alléger sa charge fiscale.

87. Un groupe comprendrait une société mère résidant dans l'UE et ses filiales résidant dans l'UE (y compris les ES), que la société mère résidant dans l'UE soit ou non contrôlée par une société mère ne résidant pas dans l'UE.

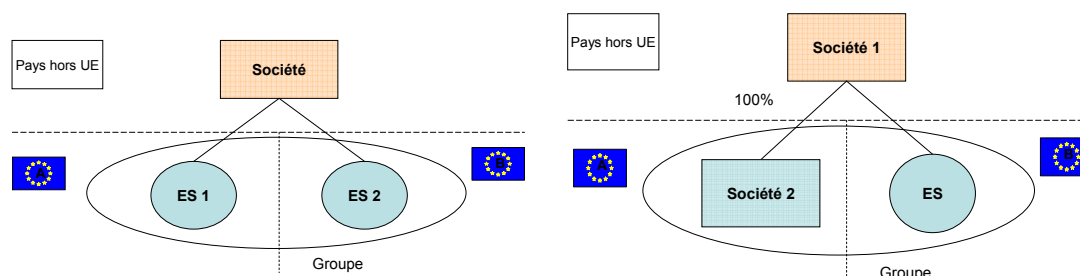


Il couvrirait également un groupe de filiales résidant dans l'UE sous contrôle commun d'une société mère ne résidant pas dans l'UE. Le fait que la chaîne de détention d'un groupe de sociétés de l'UE comprenne un maillon non UE (situation dite du «sandwich») ne rompt par la chaîne ; dans le cas contraire les contribuables pourraient fractionner les groupes en groupes multiples. (Ceci s'applique également au seuil de 50 % pour l'option ACCIS car, autrement un groupe pourrait opter pour une partie du groupe et maintenir une partie de ce groupe hors de l'assiette commune).



Comme indiqué ci-dessus, un contribuable ayant un ES dans l'UE est également considéré comme un groupe aux termes des règles de la consolidation.

88. La consolidation s'étendra également aux ES implantés dans deux EM d'une société ou d'un groupe ne résidant pas dans l'UE; il en sera de même d'un ES et une filiale implantés dans deux EM d'une société ou d'un groupe ne résidant pas dans l'UE.



89. Pour qu'une filiale soit admise à la consolidation, il faudra que ses droits de vote soient détenus directement ou indirectement (c'est-à-dire via une chaîne de participation) à hauteur de 75 %³¹ ou plus. Aux fins du calcul du niveau de détention indirecte de la société mère, les pourcentages de participation respectifs seront multipliés. Lorsqu'une participation directe est supérieure à 75 %, elle comptera pour 100 %. Ceci garantit que toutes les filiales sur lesquelles la société mère a le contrôle direct ou indirect de 75 % des droits de vote seront comprises dans la consolidation. Sans cela, une chaîne détenue à 75 % via plusieurs niveaux se fragmenterait en un cumul de plusieurs groupes. Lorsqu'une participation directe est de 50 % ou moins, elle comptera pour zéro. En effet, la consolidation requiert un contrôle par le groupe de toutes les sociétés dans la chaîne de détention indirecte à 75 %.

- 6 EM ont soumis des commentaires sur ce point.

4 EM considèrent qu'il serait plus pertinent de choisir le critère de la propriété du capital plutôt que le critère des droits de vote ou de prévoir une combinaison des deux. Un EM insiste sur le fait, qu'en cas de détention indirecte, une multiplication stricte devrait s'appliquer pour déterminer la détention et souligne que cette approche serait plus cohérente avec la méthode de la consolidation intégrale.

Deux EM notent que lorsque deux entités hors UE sont impliquées dans la chaîne de participation, la consolidation ne devrait pas s'appliquer.

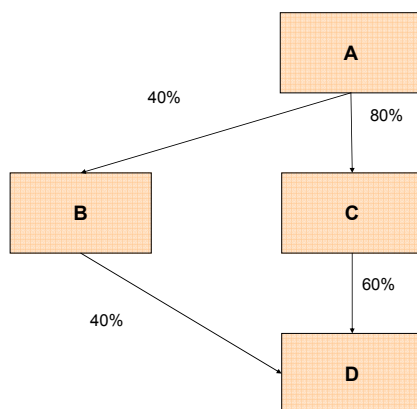
Un EM serait favorable à un seuil plus élevé (90 %) contrairement à un autre qui serait implicitement favorable à un seuil plus faible (plus de 50 %).

- *Business Europe note que le taux de 75 % est évidemment un compromis mais qu'il convient de garder à l'esprit que certains groupes risquent d'être découragés de passer*

³¹ Ceci s'applique également lorsqu'une société maillon de la chaîne de participation est une entité hors UE.

à l'ACCIS si une part substantielle du groupe ne pourra pas bénéficier de la consolidation et recommande donc d'aligner les deux seuils (50 % au lieu de 75 %).

90. Une participation de 50 % ou moins comptera pour zéro afin d'éviter la situation suivante :



Sans la règle des 50 %, D fait partie du groupe

Participation de A via C soit 80 % x 60 % calculée comme

$$100 \% \times 60 \% = 60 \%$$

Participation de A via B soit

$$40 \% \times 40 \% = 16 \%$$

76 %, soit > 75 %

Or, la participation de A dans B est une participation minoritaire. Les 40 % de B ne peuvent pas être contrôlés par A car A ne détient que 40 % de B. B pourrait même appartenir à un autre groupe ACCIS.

Avec la règle des 50 %, D ne fait pas partie du groupe

Participation de A via C soit 80 % x 60 % calculée comme

$$100 \% \times 60 \% = 60 \%$$

Participation de A via B égale à 40 % x 40 % calculé comme

$$0 \% \times 40 \% = 0 \%$$

60 %, soit < 75 %

91. Dans un souci de simplification, tous les membres d'un groupe ACCIS devraient avoir le même exercice fiscal. Des règles seraient établies exigeant que les sociétés souhaitant faire partie du groupe ajustent le cas échéant leur exercice fiscal.

I EM note que tous les groupes ACCIS devraient avoir le même exercice fiscal à savoir l'année civile, ce qui apporterait une certaine simplification, par exemple dans le cas d'une société vendue à un autre groupe.

2. Modifications du niveau de participation

92. On suggère qu'un contribuable soit considéré comme détenu à 75 % et donc inclus dans un groupe consolidé s'il passe le test des 75 % au début et à la fin de l'exercice fiscal et si cette participation ne tombe jamais en dessous du seuil des plus de 50 % à tout moment au cours de l'exercice fiscal.

93. Le contribuable adhérerait au groupe à la date où le seuil des 75 % est atteint. La même chose s'appliquerait aux filiales d'un contribuable qui remplit les conditions précitées. Toutefois, un contribuable ne serait pas inclus dans un groupe tant qu'il n'aurait pas rempli les conditions de participation pendant au moins 6 mois.

▪ *2 EM ont présenté des observations:*

1 EM propose de subordonner l'accès à un groupe à une double condition:

- 90 % au début, à la fin et durant six mois ininterrompus.
- 50 % minimum.

Un autre EM souscrit à la «période d'attente» proposée de six mois.

▪ *Business Europe: un critère de détention de six mois semble raisonnable.*

94. Le contribuable serait exclu du groupe le jour où la part des droits de vote qu'il détient:

- tombe en dessous du seuil de plus de 50 % à tout moment, ou
- tombe en dessous du seuil de 75 %,

à condition qu'elle reste en dessous de 75 % jusqu'à la fin de l'exercice fiscal. Il en serait de même pour les filiales d'un contribuable.

95. La proposition qui précède vaut en dépit du fait que le critère du seuil doive, en principe, être rempli tout au long de l'exercice fiscal. Comme on a pu le suggérer à plusieurs occasions, il importe d'éviter qu'une variation insignifiante de la participation entraîne l'exclusion d'une société. Ceci contribuerait à assurer la stabilité du groupe et à éviter la manipulation potentielle du périmètre (qui, dans le cas contraire, pourrait s'opérer par la vente d'un très faible pourcentage des parts). Toutefois, une méthode simple de calcul de la moyenne pourrait se révéler difficile à appliquer dans la pratique, notamment si le seuil de 75 % n'est pas atteint au début et à la fin de l'exercice fiscal.

Un EM considère que cette méthode est trop complexe.

96. Il est donc suggéré qu'une société ne soit pas nécessairement obligée de quitter le groupe au moment où la participation passe en dessous de 75 % des droits de vote. Toutefois, comme une consolidation totale s'appliquerait sans indemnisation pour les actionnaires minoritaires, il paraît censé qu'une société soit toujours tenue de quitter un groupe lorsque la participation passe en dessous des 50 % des droits de vote.

97. Les sociétés qui intègrent et quittent un groupe entreront dans le périmètre de consolidation ou quitteront le périmètre à la date de leur entrée ou de leur sortie (ainsi, leur exercice fiscal de transition serait scindé en deux). Une autre solution possible serait que l'entrée d'une entité dans un groupe ou sa sortie soit réputée acquise le premier jour de l'exercice fiscal suivant ou le premier jour de l'exercice fiscal en cours. Toutefois, la première solution semble mieux refléter la réalité des situations et permettre une consolidation immédiate des sociétés intégrant le groupe et une « déconsolidation » immédiate des sociétés qui en sortent. Par ailleurs, cette approche semble être déjà appliquée par certains EM et avoir la préférence des entreprises.

- *Les règles sont jugées trop compliquées par un EM. Le fait de scinder l'exercice fiscal en deux est source de complication. Il serait préférable d'appliquer la consolidation uniquement si les conditions sont remplies du début à la fin de l'exercice fiscal.*
- *Business Europe est favorable à la scission de l'exercice fiscal. Une certaine souplesse devrait être prévue pour permettre la consolidation d'activités récemment acquises. Des sociétés devraient être autorisées, à titre facultatif, à restructurer avec effet rétroactif à des fins comptables et fiscales.*

98. Cette méthode présente toutefois une difficulté potentielle en ce sens qu'il peut se produire, qu'à la fin de l'exercice fiscal, la société ne sache pas si elle fait partie du groupe consolidé ou non. Par exemple, dans un groupe où l'exercice fiscal correspond à l'année civile, une société est acquise à 75 % en octobre, cette participation tombant six mois plus tard (soit en mars) en dessous du seuil des 75 % (tout en restant supérieure à 50 %). La consolidation de la société est subordonnée au respect de deux critères: i) les conditions de participations doivent être satisfaites pendant au moins 6 mois (voir ci-dessus) et ii) lorsqu'une participation tombe en dessous du seuil des 75 %, si elle repasse au-dessus des 75 % avant la fin de l'exercice fiscal, alors la société reste dans le groupe. Dans cet exemple, le groupe devra attendre jusqu'à la fin du second exercice fiscal (décembre) pour savoir si les conditions de ii) sont satisfaites et par la même occasion celles de i) et si la société peut être consolidée pour les deux exercices. Cet

inconvenient pourrait être évité en consolidant des sociétés uniquement à partir de la date à laquelle les conditions ont été satisfaites pendant 6 mois.

99. Une autre question mérite d'être examinée: les risques de répercussions sur le calcul des facteurs liés au mécanisme de partage si une société intègre ou quitte un groupe ACCIS en milieu d'exercice fiscal.

100. Les déficits subis par un contribuable avant l'intégration dans un groupe couvert par le régime de l'ACCIS ne seraient pas pris en compte dans la consolidation. Ces déficits seraient imputés sur la part des futurs bénéfices consolidés attribués à ce contribuable, cette imputation s'effectuant conformément aux règles nationales.

Business Europe trouve cette solution pertinente mais estime qu'il faut s'assurer qu'elle ne sera pas trop complexe.

101. Lorsque la consolidation a pour résultat un déficit global pour le groupe, ce déficit serait reporté au niveau du groupe et compensé avec les futurs bénéfices consolidés, avant la répartition des bénéfices consolidés nets (nets du report déficitaire du groupe consolidé).

102. Le but de cette opération serait de garantir l'absence de pertes bloquées. Si le groupe subit un déficit d'ensemble, et si ce déficit était alors immédiatement réparti, au cours des exercices suivants, lorsque les bénéfices sont répartis, certaines sociétés pourraient avoir des déficits non imputés, tandis que d'autres se retrouveraient avec des bénéfices imposables.

103. Aucun déficit ne serait attribué à un contribuable quittant un groupe. Cela est cohérent avec l'idée qu'un groupe doit être traité, dans la mesure du possible, comme une entité individuelle. Par conséquent, lorsqu'une société est vendue, tous les reports déficitaires au niveau du groupe (voir ci-dessus) demeureraient dans le groupe. L'alternative consistant à attribuer des déficits aux sociétés qui quittent le groupe impliquerait que les déficits de la société sortante soient forfaitairement évalués conformément au mécanisme de répartition à la date de la vente.

104. Toutefois, lorsqu'un groupe cesse, il ne peut plus être traité comme une entité individuelle. En pareil cas, les reports déficitaires du groupe seraient répartis entre les contribuables appartenant au groupe consolidé au moment où le groupe cesse d'exister. Cette attribution des déficits serait réalisée selon la clé de répartition à la date de cessation du groupe.

5 EM ont soumis des commentaires sur ce point.

Certains EM jugent illogique de traiter différemment les déficits subis par un groupe qui cesse ses activités et ceux d'une entité sortante. Un EM prend l'exemple d'un groupe acquis par un autre groupe ACCIS. Si le groupe acquis cesse d'exister, les déficits subis par ce groupe ne pourront pas être imputés aux profits futurs réalisés par les sociétés faisant partie de l'ancien groupe qui appartiennent désormais au nouveau groupe. Une telle situation semble déloyale. Deux États seraient favorables à l'attribution des déficits aux entités sortantes et en cas de dissolution du groupe, mais un de ces États note que l'utilisation de la formule l'année de l'exercice de cessation d'activités devrait être examinée attentivement compte tenu des risques d'abus.

105. Le traitement apparemment incohérent réservé aux sociétés quittant le groupe et aux sociétés au moment de la cessation du groupe semble inévitable. Il semble raisonnable de répartir les déficits lors de la fin du groupe.

3. Vente d'actifs³² ou de titres de participations

106. Lorsqu'un groupe de sociétés vend des actifs, ceux-ci seraient imposés suivant les règles normales. Lorsque des transferts d'actifs intragroupe sont réalisés à la valeur fiscale nette, il n'y a aucun effet sur l'assiette consolidée³³.

107. Lorsqu'un groupe vend les titres d'une société du groupe et que celle-ci quitte le groupe, cette opération ne serait pas imposée si les règles d'exonération des titres de participations s'appliquent (voir ci-dessous). La question qui se pose ensuite est celle de savoir s'il est nécessaire d'avoir un mécanisme de taxation de la plus-value non réalisée sur les actifs sous-jacents de la société sortante.

108. Une approche extrême consisterait à assimiler les cessions de parts à des cessions d'actifs et à traiter la transaction comme une vente d'actifs. Ceci serait cohérent avec le

³² Des règles transitoires seront nécessaires pour les actifs appartenant à des groupes de sociétés avant la mise en place du groupe consolidé.

principe sous-jacent selon lequel, en matière de fiscalité, le groupe est considéré comme une seule entité consolidée, l'aliénation d'une société étant en effet une aliénation d'une partie de l'exploitation. Certains pourront toutefois considérer que la logique est ici poussée trop loin.

Un EM soutient cette option.

109. L'autre autre position extrême consisterait à appliquer l'exonération normale intégralement dans tous les cas. Cette solution laisserait toutefois la porte ouverte à tous les abus, puisque les actifs pourraient facilement être transférés à une société et les actions vendues. La solution intermédiaire suggérée consisterait à ne pas exonérer les plus-values réalisées sur la cession de ces parts, dès lors que les actifs ont été transférés à la société sortante durant l'exercice fiscal en cours ou précédent et que la cession aurait entraîné une plus-value³⁴ (éventuellement un contribuable pourrait faire échec à cette sanction s'il a la possibilité d'avancer des raisons commerciales valables)³⁵.

- *3 EM ont soumis des commentaires sur ce point.*

Un EM considère qu'il serait équitable d'imposer les plus-values latentes afférentes aux actifs de la société sortante. Toutefois, la règle prévue dans le document (critère des deux ans) est trop facile à contourner.

Un autre EM pense que deux ans constituent un délai trop court.

- *Un EM craint qu'une telle règle ne porte atteinte à l'attractivité de l'assiette. Business Europe fournira des commentaires spécifiques séparément.*

4. Transactions intragroupe

110. L'assiette fiscale consolidée ne comprendrait aucun bénéfice ni aucune perte sur les transactions intragroupe entre les membres du groupe consolidé. Ceci comprend tous les profits et pertes sur l'aliénation des stocks, immobilisations, titres des sociétés du groupe consolidé ou autres actifs corporels ou incorporels. De même, elle ne comprendrait pas les provisions intragroupe. Ce point est expliqué de manière plus complète ci-après.

5. Méthodes de consolidation

³³ On peut noter que si les biens meubles corporels sont un facteur dans toute formule de ventilation, il peut s'avérer nécessaire d'envisager une certaine forme de règle contre les abus.

³⁴ Ou, dans le cas d'actifs regroupés en «pool», une réduction des futures dotations aux amortissements.

111. Les sociétés appartenant à des groupes ACCIS doivent consolider leurs assiettes fiscales lorsqu'ils atteignent le seuil de participation de 75 %. Comme indiqué ci-dessus, cela suppose la neutralisation des transactions intragroupe afin que seules les transactions entre le groupe et les tiers et d'autres sociétés du groupe non consolidées aient un impact fiscal.
112. Il existe deux approches de base: les revenus et les dépenses intragroupe autres que ceux liés aux biens amortissables peuvent être soit i) ignorés complètement, soit ii) inclus par chaque société du groupe et éliminés lorsque la consolidation sera réalisée.
113. Les transactions intragroupe concernant les biens amortissables ne peuvent pas être ignorées complètement car elles doivent être enregistrées à la valeur fiscale nette.
114. L'évaluation des stocks est plus problématique. Si, en fin d'exercice, les stocks comprennent des biens achetés à l'intérieur du groupe, l'évaluation inclura un élément de profit intragroupe, à moins que toutes les ventes et tous les achats intragroupe n'aient été comptabilisés au prix coûtant par le vendeur. Théoriquement c'est un profit à éliminer. Toutefois, pour calculer cet ajustement avec précision, il serait nécessaire soit d'avoir un système intégré d'évaluation des stocks pour les groupes soit de tenir les comptes d'une manière qui permette d'évaluer les stocks en tenant compte des seuls coûts payés aux tiers (entités hors groupe consolidé) à chaque mouvement de marchandises au sein du groupe. Il est possible que certaines sociétés aient déjà cette information à disposition et soient capables de réaliser facilement cet ajustement des stocks. Il semble toutefois qu'il ne soit pas impératif d'exiger que les sociétés procèdent ainsi, dès lors qu'elles utilisent une même méthode d'une façon cohérente.
115. Les exemples chiffrés³⁶ de l'annexe illustrent comment les deux options fonctionneraient dans la pratique. L'option i) semble être la plus simple, même si, comme le montrent les exemples 1 et 2, elle connaît une variante consistant à enregistrer les transactions intragroupe aux coûts d'acquisition. Pour les exemples 3 et 4, les coûts

³⁵ Comme il y a une réserve d'ordre commercial, il n'est pas nécessaire de faire de prévision de réinvestissement sur ce que sont les produits de la vente des actions, c'est-à-dire que la vente d'actions requalifiée comme vente d'actifs sans motifs commerciaux ne serait pas éligible à un allègement fiscal pour réinvestissement.

³⁶ Les exemples ne sont pas exhaustifs, par exemple les créances douteuses intragroupe suivront le même traitement.

doivent être enregistrés et, pour les exemples 5 et 6 il ne semble pas y avoir de difficultés particulières. L'option ii) semble être plus complexe en ce sens qu'elle nécessite un plus grand nombre d'ajustements de consolidation. En conséquence, l'option i) semble préférable, mais tous les commentaires sont les bienvenus quant à savoir si l'option ii) devrait ou non être également permise. Toutefois, il convient de souligner qu'il ne serait pas logique pour un EM individuel d'exiger l'une ou l'autre de ces options car cela pourrait avoir pour conséquence d'obliger un groupe de sociétés présent dans plusieurs EM à suivre deux méthodes différentes.

4 EM + Business Europe ont soumis des commentaires.

- *Deux EM seraient favorables à l'option 2.*

Un EM ne voit pas la nécessité d'éliminer les pertes et profits intragroupe sur les transactions courantes (vente de biens, prestation de services).

Un État est opposé à l'introduction d'options et considère que tous les EM devraient appliquer la même méthode de consolidation.

- *Business Europe considère que la première méthode est préférable car elle supposerait la déclaration des opérations intragroupe entité par entité. Par ailleurs, Business Europe se demande pourquoi les ventes d'actifs intragroupe devraient être comptabilisées à leur valeur fiscale nette.*

VI. Le mécanisme de répartition

116. Le présent document ne contient pas de détails sur le mécanisme de répartition. Des détails concernant les postes de charges à ne pas déduire, le cas échéant, de l'assiette fiscale consolidée mais plutôt après répartition, au niveau de la part individuelles revenant à chaque EM, de la base consolidée, seront inclus dans un futur document de travail. Les services de la Commission suggèrent que certaines taxes locales soient incluses dans ces postes de dépenses non déductibles de l'assiette consolidée. Il est également suggéré que toutes les mesures d'incitation fiscale revêtent la forme de crédits d'impôt à imputer sur l'impôt dû dans chaque EM. Tous les commentaires sont les bienvenus sur ce point, notamment quant à savoir s'il devrait y avoir un cadre commun pour ces mesures incitatives.

Commentaires de deux EM:

Un EM soutient l'approche des SC concernant les mesures incitatives nationales éventuelles: les crédits d'impôt, s'ils sont accordés au contribuable conformément à la législation d'un EM, devraient être accordés localement après répartition des bénéfices consolidés et donc imputés sur la cotisation d'impôt établie au niveau national..

Un autre État soumet ses commentaires préliminaires sur les différents facteurs à inclure dans la formule de répartition: pour le facteur travail, tant les salaires que les cotisations

sociales devraient être prises en compte; en ce qui concerne les actifs, l'exclusion des actifs incorporels est difficilement acceptable; les ventes par destination semblent préférables vu les risques très élevés de manipulation des ventes par origine.

VII. Traitement des revenus d'origine étrangère et exemption des revenus de participations financières

9 EM ont soumis des commentaires sur les questions relatives aux revenus d'origine étrangère en général.

Certains expriment des doutes quant à la possibilité d'inclure les revenus d'origine étrangère dans l'ACCIS, principalement pour des raisons de faisabilité et de complexité excessive. 4 EM soulignent qu'ils doivent éviter la double imposition (la directive ACCIS ne pourra pas prévaloir sur les clauses des traités conclus avec des pays tiers en matière de double imposition) et continuer à calculer l'exonération fiscale en fonction des règles fixées dans le traité conclu avec le pays tiers. Un État soulève la question spécifique d'un groupe ACCIS incluant un ES UE d'une société étrangère et les conflits potentiels avec les dispositions du traité entre les autres États UE impliqués et un pays tiers, ces dispositions pouvant être un obstacle à l'attribution du bénéfice de cet ES à un EM dans lequel cette société étrangère n'a pas d'ES (impact de la répartition).

Un autre État souligne que les dérogations aux règles prévues par l'ACCIS pour tenir compte des dispositions d'un traité avec un pays tiers ne devraient pas être temporaires mais sans limite de temps, afin de ne pas risquer de mettre les États dans une position délicate lors de négociations avec les pays tiers.

Un État estime que les revenus étrangers devraient recevoir un traitement uniforme indépendamment de la question de savoir si l'assiette fiscale est simplement commune ou commune et consolidée.

117. Des propositions de règles communes ont été élaborées en tenant compte des différents types d'accords actuellement en vigueur avec les pays tiers³⁷. Les règles concernant les revenus de source étrangère à intégrer dans la future directive devraient assurer un niveau adéquat de protection à l'assiette, tout en limitant les risques de conflit avec les accords bilatéraux en vigueur. Néanmoins, il sera nécessaire de permettre, dans certains cas, aux EM de déroger temporairement à la directive, afin de respecter les obligations découlant d'accords avec des pays tiers.

118. Les revenus de source étrangère seraient inclus dans l'ACCIS en vertu du principe de l'imposition des revenus d'origine mondiale, même si une grande partie de ces revenus serait exonérée.

Business Europe soutient entièrement une ACCIS fondée sur la méthode de l'exonération.

119. Quatre types généraux de revenus doivent être pris en compte:

- revenus en provenance d'établissements stables;
- revenus de participations financières importantes;
- revenus des participations en portefeuille (placements de trésorerie);
- autres revenus «passifs»: redevances, revenus de brevets, intérêts, etc.³⁸

120. Il est nécessaire de faire la distinction entre les revenus en provenance de pays tiers et les revenus de source UE. En ce qui concerne les revenus trouvant leur source dans un pays tiers, les dividendes provenant de participations financières importantes et les revenus des établissements stables seraient exonérés, sous réserve de la taxation de ces derniers et de l'adoption de la méthode du crédit d'impôt (pour éviter la double taxation) lorsque le taux de l'impôt sur les sociétés dans le pays tiers est peu élevé. Les dividendes provenant de participations en portefeuille (placements de trésorerie) et les autres revenus passifs seraient imposés, avec un crédit d'impôt accordé pour l'impôt payé à la source. Lorsque lesdits revenus étrangers perçus par un membre d'un groupe consolidé sont imposables, ils seraient partagés entre les EM conformément à la clef de répartition, de même que le «coût» (pour les EM) du crédit d'impôt pour l'impôt payé à l'étranger. Un mécanisme sera également mis en place pour calculer le crédit d'impôt maximal accordé par chaque EM.

Un État exprime des réserves sur la répartition des retenues à la source qui semble vraiment complexe et recommande d'inclure à la place le revenu perçu net de retenues à la source.

121. En ce qui concerne les revenus de source UE, s'ils proviennent d'un établissement stable, ils seront toujours consolidés avec l'assiette fiscale du groupe ou de la société non consolidée dont dépend cet établissement stable. Les dividendes provenant de participations importantes seront également consolidés à condition que le seuil minimal de participation en matière de consolidation (75 %) soit atteint. Si tel n'est pas le cas, le traitement applicable sera le même que celui pour le revenu en provenance de pays tiers³⁹. Les dividendes issus de participations en portefeuille (placement de trésorerie) subiront le même traitement que les dividendes en provenance de pays tiers, tout comme les autres revenus «passifs», à moins que les exigences en matière de consolidation ne soient satisfaites. Les revenus de source UE comprendraient également les revenus nationaux.

³⁷ La directive aurait la primauté sur tout accord conclu entre États membres en cas de dispositions conflictuelles.

³⁸ Un revenu étranger peut être perçu par un ES installé dans l'UE.

122.

Entité résidente dans l'UE ou établissement stable dans l'UE relevant d'une entité non-résidente dans l'UE recevant des	Provenant d'un pays tiers	Provenant de l'UE (c'est-à-dire d'un autre EM)
Revenus d'établissements stables	Exonérés, sous réserve de la taxation anti-abus ('switch over') et de la méthode du crédit d'impôt, revenus partagés (+ crédits partagés)	Consolidés
Revenus de participations financières importantes	Exonérés, sous réserve de la taxation anti-abus ('switch over') et de la méthode du crédit d'impôt, revenus répartis (+ crédits répartis)	> 75 % → consolidés 10-75 % → exonérés, pas de mesure de taxation anti-abus ('switch over') et de système de crédit d'impôt
Revenus de participations en portefeuille (placements de trésorerie)	Imposables, revenus répartis + crédits répartis	Revenus et crédit consolidés (retenue à la source le cas échéant) à répartir.
Autres revenus «passifs»: redevances, revenus de brevets, intérêts, etc	Imposables, revenus répartis + crédits répartis	Revenus et crédit consolidés (retenue à la source le cas échéant) à répartir.

123. Les dispositions ci-dessus auraient pour effet d'éliminer la double imposition économique concernant les participations financières importantes. Les commentaires sont les bienvenus quant à savoir s'il est souhaitable d'étendre l'exonération aux revenus issus des participations en portefeuille (placements de trésorerie), afin d'éliminer également la double imposition économique sous-jacente.

4 EM ont soumis des commentaires sur ce point:

Deux États sont sceptiques quant à l'exonération générale sur les revenus de portefeuille (nécessité d'éviter la double non-imposition / besoin d'un échange satisfaisant d'informations / actifs à court terme détenus à titre spéculatif)

Un État (favorable à l'exclusion de l'ACCIS de tout revenu de pays tiers) considère cependant que si le principe de l'imposition des revenus de source mondiale venait à être appliqué en fin de compte, les dividendes issus de participations de portefeuille devraient être exonérés.

Un État note que l'exonération générale des dividendes reçus n'améliore pas la position des pays UE lors de négociations de traités (certains pays peuvent juger inutile de négocier avec un pays UE si certains revenus vitaux pour le groupe sont déjà exonérés).

³⁹ On ne sait pas clairement si ce mécanisme pourrait légalement être appliqué aux dividendes intra UE (Columbus Containers).

124. Pour les participations financières importantes, les conditions d'exonération seraient établies sur le modèle de la «directive société mère-filiale». L'exonération semble préférable au crédit d'impôt, celui-ci étant complexe à mettre en œuvre dans la pratique, puisqu'il implique de recalculer les bénéfices de toutes les filiales suivant les règles du pays accordant le crédit. La méthode est particulièrement lourde à mettre en pratique dans les groupes à grandes structures, car les filiales des niveaux les plus bas doivent également être prises en compte. De plus, les tendances actuelles semblent pencher en faveur de l'exonération.

125. Il est suggéré qu'une participation financière importante soit définie comme une participation dans laquelle le contribuable destinataire des revenus détient au moins 10 % du capital ou des droits de vote et qui est maintenue pendant une durée ininterrompue d'au moins 12 mois⁴⁰.

La plupart des États ayant soumis des commentaires sur ce point souscrivent à cette définition pour les participations importantes. L'un d'entre eux insiste cependant sur le fait qu'il ne faudrait pas déroger aux critères fixés dans la directive récente «société mère-filiale».

126. Il est également suggéré d'exonérer les plus-values sur les cessions de participations qui remplissent les mêmes conditions, auquel cas des règles seraient également requises pour le traitement des dépenses y relatives. Cette règle s'appliquerait aux plus-values de source UE (y compris nationales) et étrangères.

127. Si l'on opte pour l'exonération comme énoncé ci-dessus, des mesures seraient toutefois nécessaires pour protéger l'assiette fiscale. A cet égard, il faudrait envisager deux possibilités: i) un recours à la taxation anti-abus («switch over») et à la méthode du crédit d'impôt lorsque l'exonération n'est pas justifiée du fait du faible taux local d'imposition applicable aux profits; et/ou ii) des règles communes sur les sociétés étrangères contrôlées (CFC).

128. Pour ce qui concerne la première possibilité (crédit d'impôt), on pourrait par exemple prévoir que l'exonération ne serait accordée que si les profits issus des pays tiers sont

⁴⁰ Le traitement initial consisterait à supposer qu'elle sera maintenue pendant 12 mois. Dans le cas où la participation serait maintenue pendant moins de 12 mois, l'exonération serait annulée rétroactivement.

soumis à un impôt sur les bénéfices à hauteur d'au moins 40 % de la moyenne des taux légaux de l'impôt sur les sociétés applicables dans les EM et qu'à condition qu'ils ne soient pas soumis à un régime spécial aboutissant à un niveau d'imposition nettement inférieur.

▪ *Commentaires des EM*

Un EM estime qu'un taux fixe (par exemple de 10 %) serait plus simple à appliquer que le taux moyen de l'impôt applicable dans l'UE, comme suggéré par les services de la Commission.

Un EM pense, au même titre que Business Europe, que les activités économiques réelles ne devraient pas être affectées par le mécanisme de «switch-over».

- *Business Europe: au vu des taux moyens de l'impôt sur les sociétés au sein de l'UE, un niveau de 5 à 10 % semble raisonnable.*

129. Tout commentaire est le bienvenu quant à l'opportunité de protéger ou non l'assiette fiscale par un régime CFC commun et, dans l'affirmative, quant à l'étendue du champ d'application d'un tel régime. Comme la réforme de ces régimes fait actuellement l'objet de nombreuses discussions, tout commentaire serait le bienvenu concernant: i) Quels types de revenus devraient être couverts par un tel régime ? ii) Quel seuil de participation devrait s'appliquer? iii) Le régime devrait-il s'appliquer uniquement dans le cas de bénéfices non distribués relevant de juridictions à faible taux d'imposition ou devrait-il s'appliquer généralement à certains types de revenus, qu'ils soient distribués ou non? iv) Des arrangements similaires ou différents devraient-ils s'appliquer aux sociétés nationales, de l'UE non consolidées et des pays tiers ? et v) Un tel régime est-il conçu comme une alternative ou une mesure supplémentaire permettant le passage de l'exonération à la taxation et à la méthode du crédit d'impôt?

▪ *6 EM ont présenté des commentaires sur les mesures CFC.*

La plupart des États considèrent que la réglementation CFC devrait principalement couvrir le revenu passif et ne pas entraver les activités économiques réelles. Un État voudrait cependant appliquer les mesures CFC aux activités mobiles, tandis qu'un autre propose de l'appliquer si plus d'un tiers du revenu d'une entité est de nature financière.

Quant à la participation à couvrir, un État recommande d'utiliser un seuil de 25 %, un autre un seuil de 50 % (droits de vote ou capital ou tous droits confondus).

Concernant la couverture géographique des règles CFC, plusieurs États souhaiteraient appliquer les mesures CFC à toute entité non incluse dans un groupe ACCIS et donc inclure tant les entités UE que les entités des pays tiers.

Un État souligne que les règles CFC seraient complémentaires au «switch-over» et ne devraient pas s'appliquer comme une solution alternative.

- *Business Europe considère le mécanisme de switch-over comme suffisant. Une telle clause ne s'appliquerait que vis-à-vis de pays tiers et jamais vis-à-vis d'États UE (même pour ceux qui ne participeraient pas à l'ACCIS).*

130. Malgré l'exonération des dividendes issus des participations importantes, il est pris comme hypothèse que les intérêts sur les emprunts contractés pour l'acquisition de ces participations seraient en principe déductibles. Le refus des déductions des intérêts rendrait l'ACCIS extrêmement peu attractive pour les groupes UE ayant des filiales en dehors de l'UE. Toutefois, tout commentaire est le bienvenu quant à savoir si des mesures protectrices sont nécessaires pour garantir que les sociétés de l'UE ne convertiront pas artificiellement les revenus imposables en revenus exonérés (dividendes), en finançant des filiales non UE ou non consolidées par des niveaux artificiellement élevés de capitaux propres. Le fait d'emprunter pour financer de manière artificielle des niveaux élevés de fonds propres dans une filiale entraînerait une déduction d'intérêts dans l'UE, tandis que les revenus de la participation seraient entièrement ou quasi entièrement exonérés (quand, dans des circonstances normales, l'on pourrait s'attendre à une combinaison de dividendes exonérés et de revenus imposables perçus sous forme d'intérêts). Une possibilité serait d'examiner le ratio fonds propres/emprunts du groupe dans son ensemble et de restreindre la déduction en conséquence pour éviter les arrangements artificiels⁴¹.

Commentaires de trois EM :

Ils se félicitent de la réponse vigoureuse apportée à la question de la planification fiscale fondée sur la répartition fonds propres/ emprunts et considèrent cette problématique comme étant à l'origine des principales distorsions entre les économies des pays UE. Ils prônent l'application de restrictions en ce qui concerne les déductions d'intérêts. Deux d'entre eux suggèrent d'utiliser un ratio fonds propres/emprunts fixe.

131. Il est considéré qu'un équilibre important doit être trouvé entre, d'une part, prévoir une protection adéquate pour l'assiette fiscale et, d'autre part, obtenir un système compétitif, pratique et qui ne soit pas excessivement complexe.

132. Il est suggéré d'étendre l'exonération applicable aux revenus de participations importantes également aux revenus perçus par des établissements stables car, dans le cas contraire, cela entraînerait une distorsion.

133. Ce qui précède s'appliquerait également à un contribuable non-résident si la participation est liée à aux activités menées par le contribuable non-résident par l'intermédiaire d'un établissement stable dans un EM.

⁴¹ Ce paragraphe fait référence à la « fat capitalisation » ou surcapitalisation. La sous-capitalisation, notamment en rapport avec l'investissement exogène dans l'UE des sociétés liées de pays tiers sera couvert par les règles générales de pleine concurrence.

134. Etant donné qu'il est suggéré que les coûts de gestion liés à la détention de la participation dont est dérivée la distribution des bénéfices exonérés, devraient être des dépenses non déductibles (se reporter au chapitre sur les dépenses déductibles où l'on suggère que ces dépenses soient reprises dans une liste des dépenses non déductibles), ceux-ci pourraient être calculés à un taux fixe de 5 % des bénéfices distribués, à moins que le contribuable soit en mesure de déterminer un chiffre différent.

Business Europe est opposé à cette règle des 95/5 % et estime que ces coûts devraient tous être déductibles sur la base du principe de la taxation nette.

135. En ce qui concerne les revenus issus de participations en portefeuilles (placements de trésorerie) et les autres revenus «passifs» (ces revenus ne seraient pas exonérés), il est proposé que, lors du calcul du crédit d'impôt maximal autorisé, les dépenses déductibles connexes soient déduites desdits revenus. Dans la plupart des cas, ces retenues d'impôt sont imposées sur le revenu brut par l'État de la source, de sorte que la capacité de crédit devrait être ajustée. Il est suggéré que les dépenses liées à ce revenu soient considérées comme s'élevant à 2 % du revenu brut, à moins que le contribuable ne soit en mesure de prouver un chiffre différent. (Ceci pour tenir compte du fait que l'assiette fiscale sur le revenu mondial est calculée sur une base nette, tandis que la retenue d'impôt sur le revenu passif est calculée sur le revenu brut). L'exemple illustre ce point plus en détail.

Deux États notent que ce mécanisme applicable au calcul du crédit d'impôt autorisé illustre la complexité d'un système de taxation sur base des revenus mondiaux.

136. Dans le cas des EM ayant des taux d'imposition progressifs, lorsque le revenu provenant de source extérieure à l'UE d'un contribuable résident est exonéré, un EM pourrait néanmoins tenir compte de manière fictive du revenu exonéré, pour calculer le montant de l'impôt sur le revenu résiduel de ce contribuable résident (réserve de progressivité).

Un État fait observer que cette mesure annulerait dans la pratique l'effet positif du mécanisme des taux d'imposition progressifs.

137. Exemple

L'exemple suivant illustre la façon dont un contribuable résident obtenant un revenu autrement que par l'intermédiaire d'un établissement stable qui, conformément à des accords existants, peut être imposé dans le pays tiers, reçoit un crédit d'impôt égal à l'impôt payé dans le pays tiers. Notons que le montant du crédit exclut, dans le cas d'un dividende, l'impôt à acquitter dans le pays tiers frappant les bénéfices à partir desquels le dividende est distribué. Le crédit se limiterait au montant de l'impôt sur les sociétés

imputable au revenu imposé dans cet État tiers, tel qu'il est calculé avant que le crédit ne soit accordé dans chaque EM respectif. Tant le revenu que l'impôt du pays tiers serait réparti entre les EM conformément au mécanisme de répartition. Lorsque l'impôt du pays tiers dépasse l'impôt dû dans l'EM, l'excédent n'est pas compensé, sauf dispositions contraires existant avec les pays tiers.

Le groupe est composé de 3 sociétés, résidant dans les EM A, B et C

Chaque EM se partage un tiers de l'ACCIS

Taux de l'impôt sur les sociétés	EM1	20 %
	EM2	15 %
	EM3	30 %

ACCIS : Revenus ayant leur source dans les EM	300
Dépenses déductibles	(330)
Dividendes (bruts) trouvant leur source dans un pays tiers	100
Retenue d'impôt à la source sur le dividende dans un pays tiers	[20]
Redevances (brutes) trouvant leur source dans un autre pays tiers	50
Retenue d'impôt à la source sur la redevance dans un pays tiers	[5]
Assiette consolidée	120

		EM1	EM2	EM3
Part de l'ACCIS (1/3*120)		40	40	40
* taux		*0,20	*0,15	*0,30
Assujettissement à l'impôt dans un EM avant crédit		8	6	12
Calcul du revenu dont la source est située dans un pays tiers (un tiers de [revenu brut – les dépenses connexes])	Dividendes	$1/3*(100 - (0,02*100)) = 32,67$	$1/3*(100 - (0,02*100)) = 32,67$	$1/3*(100 - (0,02*100)) = 32,67$
	Redevance	$1/3*(50 - (0,02*50)) = 16,33$	$1/3*(50 - (0,02*50)) = 16,33$	$1/3*(50 - (0,02*50)) = 16,33$
Capacité de crédit maximale pour les dividendes : <i>Le plus bas entre</i>	Impôt payé à l'étranger (20)	$20/3 = 6,67$	$20/3 = 6,67$	$20/3 = 6,67$
	Impôt sur le revenu fictif dans un EM	$0,2*32,67 = 6,53$	$0,15*32,67 = 4,9$	$0,3*32,67 = 9,8$

Capacité de crédit maximale pour la redevance : <i>Le plus bas entre</i>	Impôt payé à l'étranger (5)	5/3=1,67	5/3=1,67	5/3=1,67
	Impôt sur le revenu fictif dans un EM	0,2*16,33 = 3,27	0,15*16,33 = 2,45	0,3*16,33 = 4,9
Crédit total		6,67+1,67= 8,34	6,67+1,67= 8,34	6,67+1,67= 8,34
Déduction autorisée totale pour l'impôt payé à l'étranger		6,53+1,67 mais pas plus de 8	4,9+1,67 mais pas plus de 6	6,67 + 1,67 = 8,34
Impôt sur les sociétés dû après déduction de l'impôt étranger		0	0	3,66
Crédit excédentaire (déduction autorisée uniquement si la pleine application de la méthode du crédit d'impôt est stipulée par la convention fiscale)		0,34	2,34	0

138. Il faut souligner que, lorsque le contribuable résident a des revenus en provenance de plusieurs pays tiers et que le revenu n'est pas exonéré, le crédit d'impôt sera calculé séparément pour chaque État tiers (limite par pays) et pour chaque type de revenu.

139. Comme nous l'avons souligné au début du présent chapitre, bien qu'il ait été tenu compte des accords existants avec des pays tiers, lesdits accords peuvent, dans certains cas, être en conflit avec les approches suggérées et il serait alors nécessaire de permettre aux EM, dans certains cas, de déroger temporairement aux règles adoptées afin de respecter les obligations existantes (exemple: seuil d'exonération pour les participations importantes inférieur au seuil de 10 % suggéré ci-dessus figurant dans les conventions préventives de la double imposition).

VIII. Questions en suspens

140. Les services de la Commission produiront des documents similaires au présent document sur l'administration et le mécanisme de répartition des bénéfices consolidés.

141. Même si le présent document aborde certains aspects liés à la restructuration des entreprises, certains points restent en suspens, comme les fusions et les scissions n'impliquant pas la liquidation des sociétés, les liquidations, le transfert de siège, la

cession de parts de sociétés transparentes. Tout commentaire concernant toute autre question méritant d'être étudiée est le bienvenu.

142. Le présent document a mis en évidence des domaines spécifiques qui requièrent la définition de règles contre les abus. Tout commentaire sur d'autres domaines pour lesquels les EM constatent la nécessité de définir des règles de lutte contre l'évasion fiscale est également le bienvenu.

Un État insiste sur la nécessité d'une imposition à la sortie (exit taxation) sur les actifs transférés hors des territoires fiscaux de l'ACCIS et d'une évaluation de la valeur fiscale des actifs introduits dans le système ACCIS.