

N° 711

# SÉNAT

SESSION EXTRAORDINAIRE DE 2010-2011

---

---

Enregistré à la Présidence du Sénat le 5 juillet 2011

## RAPPORT

FAIT

*au nom de la commission des finances (1), comportant le texte de la commission, sur la proposition de résolution européenne de M. Pierre BERNARD-REYMOND, présentée au nom de la commission des affaires européennes en application de l'article 73 quater du Règlement, sur la **directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) (E 6136),***

Par M. Philippe MARINI,

Sénateur

---

(1) Cette commission est composée de : M. Jean Arthuis, *président* ; M. Yann Gaillard, Mme Nicole Bricq, MM. Jean-Jacques Jégou, Thierry Foucaud, Aymeri de Montesquiou, Joël Bourdin, François Marc, Serge Dassault, *vice-présidents* ; MM. Philippe Adnot, Jean-Claude Frécon, Mme Fabienne Keller, MM. Michel Sergent, François Trucy, *secrétaires* ; M. Jean-Paul Alduy, Mme Michèle André, MM. Bernard Angels, Bertrand Auban, Denis Badré, Mme Marie-France Beaufils, MM. Claude Belot, Pierre Bernard-Reymond, Auguste Cazalet, Yvon Collin, Philippe Dallier, Jean-Pierre Demerliat, Mme Marie-Hélène Des Esgaulx, MM. Éric Doligé, Philippe Dominati, Hubert Falco, André Ferrand, François Fortassin, Jean-Pierre Fourcade, Adrien Gouteyron, Charles Guené, Claude Haut, Edmond Hervé, Pierre Jarlier, Yves Krattinger, Roland du Luart, Philippe Marini, Jean-Pierre Masseret, Marc Massion, Gérard Miquel, Albéric de Montgolfier, François Rebsamen, Jean-Marc Todeschini, Bernard Vera.

**Voir le(s) numéro(s) :**

**Sénat : 580 rect. (2010-2011)**



## SOMMAIRE

	<u>Pages</u>
<b>EXPOSÉ GÉNÉRAL</b> .....	7
<b>AVANT-PROPOS</b> .....	7
<b>I. UNE IDÉE ANCIENNE CONCRÉTISÉE PAR LA PROPOSITION DE DIRECTIVE DU 16 MARS 2011</b> .....	9
A. UNE LONGUE MATURATION.....	9
B. L'OBJECTIF : LIMITER LES COÛTS SUPPORTÉS PAR LES ENTREPRISES DU FAIT DE LA DIVERSITÉ DES SYSTÈMES FISCAUX DANS L'UNION EUROPÉENNE .....	10
1. <i>Une harmonisation dictée par l'évolution du marché intérieur</i> .....	10
2. <i>L'ACCIS, une option parmi d'autres</i> .....	12
C. UN TRAVAIL TECHNIQUE APPROFONDI MALGRÉ LA RÉTICENCE INITIALE DE NOMBREUX ETATS MEMBRES .....	13
<b>II. LE PROJET D'UNE ASSIETTE COMMUNE ET CONSOLIDÉE : UNE INTÉGRATION FISCALE AU NIVEAU EUROPÉEN</b> .....	13
A. UNE ASSIETTE OPTIONNELLE .....	13
B. UNE ASSIETTE COMMUNE.....	14
1. <i>Les produits exonérés et les charges déductibles sont globalement conformes aux pratiques fiscales nationales</i> .....	14
2. <i>Un régime d'amortissement original mais critiquable</i> .....	16
a) <i>L'amortissement par panier : un amortissement linéaire et non individualisé</i> .....	16
b) <i>Un système simple ou simpliste ?</i> .....	16
3. <i>Des règles anti-abus nécessaires mais perfectibles</i> .....	17
C. UNE ASSIETTE CONSOLIDÉE NÉCESSITANT UNE CLEF DE RÉPARTITION.....	18
1. <i>La consolidation s'impose à tous les membres du groupe</i> .....	18
a) <i>Le groupe comprend les établissements stables et les filiales installés dans l'Union européenne</i> .....	18
b) <i>Une intégration fiscale plus large que le droit français</i> .....	19
c) <i>Les transactions intragroupe sont neutralisées pour le calcul de l'assiette consolidée</i> .....	20
2. <i>La clef de répartition est censée représenter le poids de chaque membre dans l'ensemble du groupe</i> .....	20
a) <i>Le facteur main d'œuvre</i> .....	21
b) <i>Le facteur immobilisations</i> .....	21
c) <i>Le facteur chiffre d'affaires</i> .....	22
d) <i>La directive prévoit une clause de sauvegarde</i> .....	22
3. <i>Les déficits peuvent faire l'objet d'un report en avant illimité</i> .....	23
D. UN GUICHET UNIQUE.....	23

<b>III. UNE PROPOSITION RÉPUTÉE FAVORABLE À L'UNION EUROPÉENNE EN GÉNÉRAL ET À LA FRANCE EN PARTICULIER.....</b>	<b>24</b>
A. UN DISPOSITIF CONÇU POUR ÊTRE PROPICE AU DYNAMISME ÉCONOMIQUE DE L'UNION EUROPÉENNE.....	24
1. <i>Un gain certain pour les entreprises</i> .....	24
2. <i>En conséquence, une perte de recettes publiques tout aussi certaine</i> .....	25
3. <i>Des effets dynamiques plus difficiles à identifier</i> .....	26
B. UNE PROPOSITION PROBABLEMENT AVANTAGEUSE POUR LA FRANCE .....	26
<b>IV. DE NOMBREUSES QUESTIONS EN SUSPENS .....</b>	<b>27</b>
A. UN DROIT FISCAL AUTONOME ENCORE TROP IMPRÉCIS .....	27
1. <i>Une divergence fiscal-comptable</i> .....	27
2. <i>Des notions imprécises</i> .....	28
B. UNE HARMONISATION INEXISTANTE DES DOCTRINES ET DES JURISPRUDENCES FISCALES AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE .....	29
C. UNE PROPOSITION QUI LAISSE SUBSISTER DE NOMBREUSES POSSIBILITÉS DE CONCURRENCE FISCALE .....	30
1. <i>La recherche d'une concurrence saine et transparente fondée sur les taux d'imposition</i> .....	30
2. <i>Une concurrence fiscale vraiment plus lisible ?</i> .....	30
<b>V. UNE ASSIETTE COMMUNE SEMBLE PLUS RÉALISTE À MOYEN TERME .....</b>	<b>31</b>
A. UNE ASSIETTE CONSOLIDÉE : UNE OPPOSITION POLITIQUE TROP VIVE .....	31
B. UNE ASSIETTE COMMUNE : LEVER DES OBSTACLES TECHNIQUES .....	33
C. UN TRAVAIL APPROFONDI DOIT ENCORE ÊTRE CONDUIT SUR L'ENCADREMENT DES PRIX DE TRANSFERT DANS ET EN DEHORS DE L'UNION EUROPÉENNE.....	34
1. <i>Les prix de transfert : un enjeu majeur de la fiscalité internationale et de la construction du marché intérieur</i> .....	35
a) La diversité des réglementations relatives aux prix de transfert constitue un obstacle à l'achèvement du marché intérieur .....	35
b) Un instrument privilégié de transfert de bénéfices .....	36
2. <i>Une harmonisation des règles relatives aux prix de transfert au sein de l'Union européenne à consolider</i> .....	38
a) Les avancées récentes de l'Union européenne.....	38
b) Une harmonisation des exigences de documentation des prix de transfert encore insuffisante au sein de l'Union européenne.....	38
c) Une coopération souhaitable des administrations fiscales sur la fixation préalable des prix de transfert .....	39
3. <i>Un renforcement nécessaire du contrôle des transferts de bénéfices à destination des pays en dehors de l'Union européenne</i> .....	39
<b>VI. PRÉSENTATION DES AMENDEMENTS ADOPTÉS PAR LA COMMISSION.....</b>	<b>40</b>
<b>PROPOSITION DE RÉSOLUTION EUROPÉENNE ADOPTÉE PAR LA COMMISSION .....</b>	<b>41</b>

<b>TRAVAUX DE LA COMMISSION</b> .....	43
<b>AMENDEMENTS EXAMINÉS PAR LA COMMISSION</b> .....	55
<b>TABLEAU COMPARATIF</b> .....	57



Mesdames, Messieurs,

Les conclusions du Conseil européen des 24 et 25 mars 2011 invitent les Etats membres à « **une coordination pragmatique des politiques fiscales** » en tant qu'élément nécessaire d'une « *coordination renforcée des politiques économiques dans la zone euro* » (Pacte pour l'euro plus).

Le Conseil européen estime en outre qu'« **établir une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés pourrait constituer un moyen de garantir, sans incidence sur les recettes, la cohérence entre les régimes fiscaux nationaux tout en respectant les stratégies fiscales nationales et de contribuer à la viabilité budgétaire et à la compétitivité des entreprises européennes** ».

Dans un contexte de crise de la dette, les Etats européens sont de plus en plus **préoccupés par la concurrence fiscale déloyale qui pèse sur les ressources budgétaires** et cherchent des voies de coopération afin de garantir une plus grande cohérence entre les vingt-sept régimes fiscaux existants.

Parmi les pistes évoquées, une assiette commune d'impôt sur les sociétés constitue une des idées les plus anciennes. Toutefois, si le Conseil européen relève que la Commission européenne a présenté, le 16 mars 2011, une proposition de directive du Conseil concernant **une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)**<sup>1</sup>, il convient de souligner que les buts poursuivis par les deux institutions ne sont pas strictement identiques.

La Commission entend conforter **l'efficacité du marché intérieur en supprimant l'essentiel des obstacles de nature fiscale** que peuvent rencontrer les entreprises en son sein.

En effet, en matière d'imposition des bénéficiaires et compte tenu des règles de territorialité de l'impôt, le marché intérieur est **fragmenté** en autant d'Etats membres. Les entreprises qui souhaitent bénéficier de la libre circulation et de la libre installation dans le marché intérieur se voient donc contraintes d'appliquer des régimes fiscaux différents et supportent des coûts qui n'existeraient pas dans une zone fiscalement intégrée.

L'étude d'impact jointe à la proposition de directive souligne qu'« *avec vingt-sept régimes fiscaux qui coexistent et sont incompatibles à bien des égards, le marché de l'Union européenne reste très fragmenté. De ce fait, l'Union européenne souffre d'un handicap concurrentiel très important* ».

---

<sup>1</sup> Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121, 16 mars 2011.

*par rapport à ses principaux partenaires commerciaux, les Etats-Unis et le Japon, qui sont chacun perçus comme un seul et même marché par les entreprises ».*

L'ACCIS a donc pour objet **d'accentuer la mobilité du capital et d'encourager les investissements transfrontaliers** au sein de l'Union européenne.

Pour ce faire, la proposition de directive fixe **un ensemble unique de règles** que les entreprises exerçant des activités dans l'Union européenne pourraient utiliser pour calculer leur bénéfice imposable. Outre la définition d'une **assiette commune d'imposition**, la proposition prévoit également la **consolidation transfrontalière des bénéfices et des pertes de l'ensemble des membres d'un groupe au sein de l'Union européenne**, à l'instar des règles d'intégration fiscale applicables dans un Etat.

Elle vise uniquement à **harmoniser la définition de l'assiette** de l'impôt sur les sociétés. **Les taux demeurent du ressort de la pleine et entière souveraineté des Etats membres**. Néanmoins, ce projet emporte des **conséquences notables sur la répartition de l'assiette imposable entre les Etats membres** de l'Union européenne et donc sur le **montant de leurs ressources fiscales**. De ce fait, il a suscité de **vives inquiétudes chez certains de nos partenaires**.

**Plus de la moitié des Parlements nationaux se sont exprimés, soit pour la soutenir, soit pour la critiquer, sur la proposition de la Commission européenne.**

A l'initiative de **notre collègue Pierre Bernard-Reymond, le Sénat français est, à son tour, invité à prendre position. La commission des affaires européennes du Sénat a ainsi adopté, le 7 juin 2011, une proposition de résolution européenne.** En application du 3 de l'article 73 *quinquies* du Règlement du Sénat, votre commission des finances est saisie au fond sur cette proposition.

**Son texte deviendra, au terme d'un délai de trois jours francs suivant la publication du présent rapport, la résolution du Sénat**, sauf si le Président du Sénat, le président d'un groupe, le président d'une commission permanente, le président de la commission des affaires européennes ou le Gouvernement demande, dans ce délai, qu'elle soit examinée par le Sénat<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Si, dans les sept jours francs qui suivent cette demande, la Conférence des présidents ne propose pas ou le Sénat ne décide pas son inscription à l'ordre du jour, la proposition de résolution de la commission devient la résolution du Sénat.



## I. UNE IDÉE ANCIENNE CONCRÉTISÉE PAR LA PROPOSITION DE DIRECTIVE DU 16 MARS 2011

### A. UNE LONGUE MATURATION

La fiscalité directe des personnes ou des entreprises n'a jamais figuré, au fil des traités successifs, parmi les compétences relevant de la Communauté puis de l'Union européenne. Pourtant, dès 1962, une première étude, le rapport Neumark, aborde la question de l'harmonisation de l'imposition des sociétés tant en ce qui concerne l'assiette que les taux. En 1970, le rapport Tempel estime à nouveau que ce sujet doit, à l'instar de la TVA, **recevoir une attention particulière en tant qu'élément crucial de l'établissement puis de l'achèvement du marché intérieur.**

En effet, les entreprises doivent être en mesure de s'établir librement partout en Europe sans être entravées par des obstacles de nature fiscale. Comme l'indique la Commission européenne dans une communication du 23 octobre 2001 (*cf. infra*), « **la disparité des régimes fiscaux entraîne des pertes d'efficacité et empêche les opérateurs de recueillir tous les bénéfices du marché unique. Cela risque de se traduire par une perte de bien-être pour l'Union européenne et une dégradation de la compétitivité des entreprises** ».

La Commission a très tôt focalisé son attention **sur l'impossibilité, pour une entreprise, de consolider les bénéfices et les pertes de l'ensemble de ses établissements et filiales installés en Europe**, ce qui conduit à un **surcroît d'imposition qui n'existerait pas dans un contexte purement national.**

De fait, compte tenu des **règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés**, les Etats sont très réticents à prendre en compte les pertes exposées dans un autre Etat pour établir l'impôt qui leur est dû puisque, dans tous les cas, ils ne pourront ensuite imposer les bénéfices réalisés. C'est ainsi que, en France, un dispositif tel que le bénéfice mondial consolidé n'est octroyé que sous couvert d'un agrément ministériel et fait l'objet d'un encadrement strict.

A l'inverse, l'intégration fiscale à l'intérieur d'un Etat apparaît comme une pratique fiscale normale. La Commission européenne, sur les bases des études précitées, **visé donc à ce que l'Union européenne devienne le territoire d'application d'une intégration fiscale européenne.** Ainsi, entre 1975 et 1985, elle présenta plusieurs propositions de directives relatives à la prise en compte par les entreprises des pertes subies par leurs établissements et filiales dans d'autres Etats membres (compensation transfrontalière des bénéfices et des pertes).

Ces initiatives n'ont pas prospéré en raison de nombreuses réserves émises par les Etats membres. La Commission européenne a donc fait le choix de retirer l'ensemble de ses propositions pour se concentrer sur la résolution

de problèmes spécifiques : la directive « fusions »<sup>1</sup> et la directive « mères-filles »<sup>2</sup> ont ainsi été publiées en 1990.

Au tournant des années 2000, dans le contexte de la Stratégie de Lisbonne<sup>3</sup>, le Conseil a mandaté la Commission sur la question de « *l'incidence de la fiscalité sur la localisation des activités économiques et des investissements* ». En conclusion de ses travaux, la Commission a publié une communication le 23 octobre 2001 intitulée « *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales. Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne* ».

Ce document rappelle que la « *fiscalité des entreprises peut jouer un rôle important [...] pour assurer aux entreprises l'égalité des conditions de concurrence dans l'Union européenne* ». Il a servi de point de départ aux travaux qui ont abouti à la **proposition de directive du 16 mars 2011 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)**<sup>4</sup>.

## ***B. L'OBJECTIF : LIMITER LES COÛTS SUPPORTÉS PAR LES ENTREPRISES DU FAIT DE LA DIVERSITÉ DES SYSTÈMES FISCAUX DANS L'UNION EUROPÉENNE***

### **1. Une harmonisation dictée par l'évolution du marché intérieur**

La communication de la Commission européenne d'octobre 2001 précitée relève tout d'abord que **l'environnement économique a fortement évolué** : développement des fusions et acquisitions transfrontalières ; émergence du commerce électronique ; intégration accrue au sein du marché intérieur.

Elle identifie cependant plusieurs obstacles fiscaux préjudiciables pour les entreprises du fait de l'existence de vingt-sept assiettes d'impôt sur les sociétés et susceptibles de **pénaliser l'investissement transfrontalier ou de freiner l'activité économique au sein du marché intérieur**.

Les entreprises ayant une activité transfrontalière sont en effet tenues de supporter des coûts de gestion supplémentaires, résultant de la nécessité de se conformer à différentes législations fiscales. Ces coûts administratifs, aussi appelés **coûts de mise en conformité**, représentent, d'après l'étude d'impact

---

<sup>1</sup> Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

<sup>2</sup> Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre.

<sup>3</sup> Aujourd'hui renouvelée sous le titre « Europe 2020, une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive ».

<sup>4</sup> Common consolidated corporate tax base (CCCTB), en anglais.

réalisée par la Commission européenne, en moyenne **2,2 %** du montant des impositions acquittées par les **sociétés les plus importantes** ; par ailleurs, ces coûts peuvent atteindre **31 %** de l'imposition payée par les **petites et moyennes entreprises** (PME), soit environ 10 milliards d'euros (chiffres de 2008). En ce qui concerne les firmes multinationales, la majeure partie des coûts de mise en conformité découle des **prix de transfert**, qui réclament un important effort de gestion et l'établissement d'une documentation complexe.

Les situations de **double imposition** doivent également être réglées soit par des règles internes *ad hoc*<sup>1</sup>, soit par la signature d'un réseau de conventions fiscales entre les différents Etats membres, auquel cas « *351 traités seraient nécessaires pour couvrir toute l'Union* »<sup>2</sup>.

La **surimposition** résulte de l'impossibilité, pour une entreprise ou un groupe établi dans au moins deux Etats membres, de **consolider les bénéfices et les pertes de l'ensemble de ses établissements pour le calcul de son impôt sur les sociétés** (IS). D'après la Commission, l'absence d'une telle possibilité entraînerait un **surcoût global d'imposition de l'ordre de 1,3 milliard d'euros dans l'Union européenne**<sup>3</sup>.

Elle relève aussi que la fragmentation du paysage fiscal est source d'une **complexité de gestion pour les administrations** et offre d'**importantes opportunités pour la fraude et l'évasion fiscales**.

La Commission n'entend pas cependant exclure la possibilité d'une concurrence fiscale. Elle note ainsi que les Etats membres « *se font concurrence en utilisant tous les éléments de leurs systèmes fiscaux pour attirer les investissements et l'activité sur leur territoire* ». Elle souhaite seulement s'attaquer « *à toute forme de concurrence fiscale qui serait dommageable ou économiquement non souhaitable* ».

L'harmonisation de l'impôt sur les sociétés doit par conséquent conduire à une **mobilité accrue du capital** et à **l'augmentation de la fréquence des transactions transfrontalières**. Elle doit se traduire par un **accroissement du bien-être au sein de l'Union européenne**, notamment **par des gains de compétitivité**.

Par ailleurs, ces travaux doivent également permettre de trouver une solution fiscale applicable à la forme juridique de la « société européenne » (SE)<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Par exemple, par l'imputation sur l'impôt français de l'imposition déjà acquittée à l'étranger.

<sup>2</sup> Michel Aujean, « Vers une assiette commune consolidée d'imposition sur les sociétés », [www.taj-strategie.fr](http://www.taj-strategie.fr), 15 avril 2009.

<sup>3</sup> La Commission utilise également l'expression de « **double imposition économique** » qui apparaît « **lorsque les pertes ne peuvent pas être absorbées au niveau économique** ».

<sup>4</sup> Règlement (CE) n° 2157/2001 du Conseil du 8 octobre 2001 relatif au statut de la Société européenne. La loi n°2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie a introduit le statut de la « société européenne » en droit français.

## 2. L'ACCIS, une option parmi d'autres

Une étude du cabinet Baker & McKenzie réalisée pour la Commission en 2001 montre que **le taux national d'imposition est le facteur le plus important dans la détermination du taux d'imposition effectif** : « *en général, la composition de la base imposable a peu d'impact sur la pression fiscale effective et le taux d'imposition est le vrai facteur de la différence de charge fiscale* ». Les écarts de taux d'imposition feraient plus que compenser les écarts dans la base d'imposition.

La Commission européenne en déduit que la concurrence fiscale loyale doit se concentrer sur les taux, **l'assiette devant rester la plus neutre possible**. Dès lors, conformément au principe de subsidiarité, les Etats doivent rester libres de fixer les taux d'imposition, l'harmonisation européenne étant limitée à la seule assiette.

Le diagnostic ainsi posé, **la Commission disposait de plusieurs options dont certaines furent rapidement écartées**. Par exemple, la possibilité d'utiliser les règles d'imposition de l'Etat membre du siège social de la société mère n'a pas été retenue car elle aurait pu être la source d'une concurrence particulièrement indésirable entre Etats membres.

L'étude d'impact annexée à la proposition de directive du 16 mars 2011 évoque quatre options, en fait deux selon que chacune d'entre elle est obligatoire ou facultative.

La première consiste à élaborer une assiette commune mais non consolidée d'impôt sur les sociétés (ACIS) ; la seconde à mettre en œuvre une assiette commune et consolidée (ACCIS).

L'ACIS, tant obligatoire que facultative, **a été écartée** par la Commission car elle **ne permet pas de répondre** à sa principale préoccupation, à savoir **éviter la « double imposition économique » en permettant la compensation transfrontalière des bénéfices et des pertes et éliminer, au sein de l'Union européenne, les problèmes liés à la fixation des prix de transfert**.

L'ACCIS facultative est préférée à l'ACCIS obligatoire car, d'après l'exposé des motifs de la proposition de directive, « *cette option évite d'imposer à chaque société de l'Union de passer à une nouvelle méthode de calcul de l'assiette imposable qu'elle opère ou non dans plusieurs Etats membres* ».

Dans un document explicatif annexé à la proposition de directive, la Commission européenne estime en outre qu'une « *ACCIS obligatoire outrepasserait le principe de subsidiarité, car elle impliquerait l'introduction de mesures de l'Union européenne pour couvrir, outre des activités au niveau de l'Union, des activités purement nationales* ».

### ***C. UN TRAVAIL TECHNIQUE APPROFONDI MALGRÉ LA RÉTICENCE INITIALE DE NOMBREUX ETATS MEMBRES***

Les premières initiatives de la Commission européenne concernant l'harmonisation de l'imposition des sociétés **se sont soldées par des échecs**, les Etats membres étant **fort peu enclins à communautariser une part essentielle de leur souveraineté nationale**. De fait, les décisions en matière fiscale relèvent toujours de **l'unanimité**<sup>1</sup>.

Encore aujourd'hui le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) **n'offre pas de base légale à l'harmonisation de la fiscalité directe**. La proposition de directive ACCIS vise ainsi l'article 115 du TFUE qui dispose que « **le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur** ».

La Commission a donc adopté une méthode originale reposant sur un processus consultatif associant tous les Etats membres. C'est ainsi que, à la suite de la publication de la communication du 23 octobre 2001 précitée, elle a supervisé un **travail de longue haleine** : à partir de **novembre 2004 et jusqu'en avril 2008, un groupe de travail sur l'ACCIS, lui-même subdivisé en plusieurs sous-groupes, s'est réuni à treize reprises** pour étudier l'ensemble des problèmes soulevés par la conception d'une assiette commune et consolidée.

L'étude d'impact jointe à la proposition de directive rappelle que, paradoxalement, **l'ensemble des Etats membres ont « joué le jeu » du travail technique quand bien même ils avaient clairement affirmé leur opposition, au niveau politique, à l'idée d'une ACCIS**.

## **II. LE PROJET D'UNE ASSIETTE COMMUNE ET CONSOLIDÉE : UNE INTÉGRATION FISCALE AU NIVEAU EUROPÉEN**

La proposition de directive de la Commission européenne comprend 136 articles et trois annexes. L'objet du présent rapport n'est pas de les analyser en détail mais d'en exposer les grandes lignes.

### ***A. UNE ASSIETTE OPTIONNELLE***

L'annexe I de la proposition de directive définit les **sociétés éligibles à l'ACCIS** : il s'agit des **sociétés assujetties, de plein droit ou sur option, à l'IS en France ou à un impôt équivalent dans les autres Etats membres**.

---

<sup>1</sup> Article 113 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Les sociétés sont **libres d'opter ou non pour l'ACCIS**. Celle-ci devient par conséquent **un vingt-huitième régime d'imposition existant en parallèle de vingt-sept régimes nationaux**. En revanche, « *lorsqu'une société répond aux critères d'éligibilité et opte pour le régime établi par la présente directive, elle cesse d'être soumise aux dispositions nationales relatives à l'impôt sur les sociétés* » (article 7). La directive a une force juridique supérieure aux accords bilatéraux conclus entre Etats membres (article 8).

**L'option est ouverte pour une durée initiale de cinq exercices fiscaux<sup>1</sup>, renouvelables par période de trois exercices fiscaux**. La résiliation peut être exercée dans les trois mois précédant la fin de la période initiale ou d'une période de renouvellement.

## ***B. UNE ASSIETTE COMMUNE***

Dans l'esprit de la Commission, l'assiette consolidée constitue l'objet principal de la directive, mais la consolidation implique que l'assiette de chaque entité du groupe, dans tous les Etats membres, soit calculée selon des règles strictement identiques. La détermination d'une **assiette commune** est donc **le préliminaire indispensable à l'élaboration d'une assiette consolidée**.

La définition de l'assiette imposable – ou résultat fiscal – obéit au principe général de l'imposition sur les bénéfices : « *l'assiette imposable correspond aux produits diminués des produits exonérés, des charges déductibles et des autres éléments déductibles* » (article 10).

La proposition distingue les charges déductibles que l'on peut regrouper sous l'expression « frais généraux » des autres éléments déductibles que sont les amortissements, les dépréciations et les provisions.

### **1. Les produits exonérés et les charges déductibles sont globalement conformes aux pratiques fiscales nationales**

La liste des produits exonérés d'impôt sur les sociétés (article 11) correspond principalement à des produits ayant d'ores et déjà subi une imposition (**élimination de la double imposition**) : distributions de bénéfices, revenus d'un établissement stable dans un pays tiers, *etc.*

Les charges déductibles obéissent à une définition très proche de celle en vigueur dans le droit français<sup>2</sup> : « *les charges déductibles incluent tous les coûts des ventes et charges, hors taxe sur la valeur ajoutée déductible, supportés par la contribuable<sup>3</sup> en vue d'obtenir ou de préserver ses revenus,*

---

<sup>1</sup> La durée d'un exercice fiscal est de douze mois (article 9).

<sup>2</sup> Article 13 et 39 et s. du code général des impôts.

<sup>3</sup> La Commission européenne utilise le féminin pour le mot contribuable car elle fait référence à « la » société contribuable.

*y compris les coûts de recherche et développement et les coûts liés à l'émission de fonds propres ou à la souscription d'emprunts pour les besoins de l'entreprise* » (article 12).

Il convient de relever que le régime ainsi institué est **particulièrement favorable à la recherche et au développement** et prévoit, comme en droit français, une déductibilité des intérêts d'emprunts.

L'article 14 fixe une **liste limitative de charges non déductibles**, soit parce que ces charges n'ont pas été engagées conformément à l'intérêt normal de l'entreprise ou de l'ordre public (« pots-de-vin », amendes, 50 % des frais de représentation, dons, etc.), soit par cohérence avec d'autres articles de la directive (non-déductibilité d'une partie des coûts engagés en vue d'obtenir des produits exonérés).

Les dons versés aux organisations caritatives<sup>1</sup> sont déductibles dans la limite de 0,5 % des produits de l'exercice fiscal.

L'article 17 pose le principe d'une **comptabilité d'engagement** selon lequel les produits, les charges et tous les autres éléments déductibles sont pris en compte au titre de l'exercice fiscal au cours desquels ils sont acquis ou engagés.

L'article 25 impose, de manière similaire aux normes en vigueur en droit français, l'obligation de constituer des provisions à la fin de l'exercice.

En revanche, l'article 26 s'en écarte sensiblement en ce qui concerne les provisions pour pensions. En droit français, **les provisions pour pensions ne sont pas fiscalement déductibles**, seules le sont les prestations effectivement versées. En Allemagne, pourtant moins permissive en matière de provisions, cette déductibilité est autorisée du fait de l'existence de régimes de retraite d'entreprise sans équivalent en France.

Les provisions pour pensions peuvent porter sur des montants élevés, réduisant d'autant l'assiette imposable. Ainsi, au regard du système de retraite français qui repose principalement sur la puissance publique, on pourrait **s'interroger sur la justification économique de la déductibilité prévue par la directive au regard de son coût potentiel pour les finances publiques**. A l'inverse, d'un point de vue allemand, cette disposition n'est qu'une simple transposition d'une règle nationale bien établie et qui permet de limiter la charge des entreprises en matière de financement des retraites.

Plusieurs autres articles, notamment sur la dépréciation des stocks et en-cours ou des créances, très classiques en droit fiscal, n'appellent pas de commentaires particuliers.

---

<sup>1</sup> Les organisations caritatives sont définies par l'article 16 de la proposition de directive.

## 2. Un régime d'amortissement original mais critiquable

### *a) L'amortissement par panier : un amortissement linéaire et non individualisé*

Les règles d'amortissement ont fait l'objet de **travaux nourris** dans le cadre du groupe de travail ACCIS entre 2004 et 2008. En effet, selon les modalités d'amortissement retenues, **la proposition de directive est plus ou moins favorable aux entreprises, l'amortissement constituant un des principaux éléments déductibles.**

La Commission européenne a finalement proposé un système en vigueur dans peu de pays européens et qui n'avait pas été retenu par le groupe de travail ACCIS. Il s'agit de **l'amortissement « par panier ».**

L'article 34 pose tout d'abord le principe selon lequel l'amortissement est déduit par le **propriétaire économique**, c'est-à-dire la personne supportant l'essentiel des risques et retirant l'essentiel des avantages liés à une immobilisation, qu'elle en soit ou non le propriétaire légal<sup>1</sup>.

Les **bâtiments, les immobilisations corporelles de long terme et les immobilisations incorporelles sont amorties individuellement** sur des durées fixées par la directive, soit, en l'état actuel du texte, respectivement, 40 ans, 15 ans et 15 ans (article 36).

**Toutes les autres immobilisations sont amorties en même temps dans un « panier d'immobilisations » à un taux annuel de 25 % de sa base d'amortissement :** ce dispositif revient à faire « comme si » toutes les immobilisations étaient individuellement amorties sur une **durée de quatre ans.**

La base d'amortissement<sup>2</sup> du panier correspond à sa valeur à la fin de l'exercice précédent rectifiée pour tenir compte des immobilisations entrant et quittant le panier durant l'exercice en cours (article 39).

Les immobilisations corporelles « **non soumises à l'usure normale et à l'obsolescence** telles que les terres, les objets d'art, les antiquités ou les bijoux » ainsi que les **actifs financiers** ne sont **pas amortissables** (article 40).

### *b) Un système simple ou simpliste ?*

L'amortissement « par panier » a le **mérite de la simplicité** puisqu'il ne nécessite pas de calculer l'amortissement pour chaque immobilisation. Mais il se révèle **excessivement simpliste** dès lors qu'il s'agit de calculer la plus-value ou la moins-value de cession d'un bien sortant du panier.

La proposition de directive est imprécise sur ce point mais elle renvoie au concept de « valeur fiscale » de l'immobilisation – c'est-à-dire la

---

<sup>1</sup> Cette disposition est importante pour les opérations de crédit-bail.

<sup>2</sup> La base d'amortissement d'une immobilisation comprend tout coût directement lié à l'acquisition, à la construction ou à l'amélioration de cette immobilisation (article 34).



base d'amortissement diminuée de l'amortissement total à la date considérée – qui se rapproche de la notion de « valeur nette comptable »<sup>1</sup> en vigueur en France.

Le calcul de la valeur fiscale nécessite par conséquent de connaître la date d'entrée du bien dans le panier. **Un registre, d'ailleurs prévu par l'article 32, est donc inévitable pour suivre individuellement des immobilisations pourtant amorties collectivement.**

Ainsi, le système proposé par la Commission apparaît **fruste** sans pour autant gagner en efficacité. Or, dans chaque pays, la doctrine comptable établit des tables d'amortissement qui servent de référence pour les biens les plus usuels (ordinateurs, voitures, mobiliers, machines, *etc.*). **L'harmonisation de ces tables ne poserait guère de difficultés et permettrait de disposer d'une méthode d'amortissement plus conforme à la pratique comptable en usage dans la grande majorité des pays européens.**

### 3. Des règles anti-abus nécessaires mais perfectibles

L'article 80 de la proposition de directive pose un principe général d'anti-abus aux termes duquel « *les transactions artificielles réalisées dans le seul but d'échapper à l'impôt ne sont pas prises en considération aux fins du calcul de l'assiette imposable* ». Le même article énonce toutefois que, dans le cadre d'une activité économique réelle, un contribuable a toujours la possibilité de choisir la méthode fiscalement la plus favorable. Cette disposition se rapproche de la **notion d'abus de droit** définie à l'article 64 du Livre des procédures fiscales.

Plusieurs articles visent à **lutter contre la concurrence fiscale déloyale des pays tiers**. Par exemple, l'article 73 prévoit que les produits exonérés d'impôt sur les sociétés en raison de l'élimination de la double imposition – à savoir les dividendes, les plus-values de cession de parts et les revenus d'établissements stables étrangers – se voient **refuser cette exonération si l'impôt afférent à ces produits a été prélevé dans un pays tiers à un taux légal d'impôt sur les sociétés inférieur à 40 % du taux légal moyen d'imposition applicable dans les Etats membres** (ou si le pays tiers applique un « *régime spécial [...] permettant un niveau d'imposition nettement plus bas que le régime général* »).

Une disposition identique est reprise pour les intérêts versés à des entreprises associées résidant dans un pays tiers (article 81).

De même, certains revenus non distribués d'une société étrangère non cotée contrôlée<sup>2</sup> par une société européenne ayant optée pour l'ACCIS sont

---

<sup>1</sup> La plus-value de cession correspond à la différence entre le prix de vente et la valeur nette comptable.

<sup>2</sup> Le contrôle est défini par la détention directe ou indirecte de plus de 50 % des droits de vote et de plus de 50 % du capital ou des droits sur le bénéfice.

intégrés à l'assiette imposable de cette dernière lorsque le taux d'impôt sur les sociétés est inférieur de 40 % au taux légal moyen d'imposition applicable dans les Etats membres (ou si la société étrangère bénéficie d'un « régime spécial [...] permettant un niveau d'imposition nettement plus bas que le régime général »)<sup>1</sup>.

La Commission européenne a également été **très soucieuse d'éliminer les possibilités d'optimisation fiscale entre entreprises associées ou résultant de transactions intragroupe**. En effet, l'établissement d'une assiette consolidée implique de neutraliser les transactions intragroupe (cf. *infra* C. 1.). Dès lors, il peut être tentant de céder des immobilisations, telles que des biens immobiliers, en exonération d'impôt puis de vendre la société qui a les acquises. L'article 75 vient prévenir ce type de schéma.

De même, les articles 78 et 79 régissent les relations avec les « **entreprises associées** », c'est-à-dire lorsqu'une contribuable soumise à l'ACCIS « *participe directement ou indirectement à la gestion, au contrôle ou au capital* » d'une autre société n'appartenant pas au même groupe. Dans ce cas, la directive considère que « *les revenus qui auraient été perçus* » par la société soumise à l'ACCIS mais qui ne l'ont pas été, du fait de l'association des deux entreprises, sont « *inclus dans les revenus de cette contribuable et imposés en conséquence* »<sup>2</sup>.

Les règles anti-abus édictées par la directive sont naturellement les **bienvenues**. Néanmoins, au vu de la pratique fiscale récente et des schémas d'optimisation de plus en plus complexes et alors que le législateur national ne cesse de renforcer l'arsenal anti-abus, **les dispositions de la proposition de directive apparaissent encore insuffisantes**. A titre d'exemple, elle ne comporte aucune disposition visant à lutter contre la sous-capitalisation entre entreprises associées.

### **C. UNE ASSIETTE CONSOLIDÉE NÉCESSITANT UNE CLEF DE RÉPARTITION**

#### **1. La consolidation s'impose à tous les membres du groupe**

a) *Le groupe comprend les établissements stables et les filiales installés dans l'Union européenne*

Aux termes de l'article 55, « **une contribuable forme un groupe à partir :**

« - **de l'ensemble de ses établissements stables situés dans d'autres Etats membres de l'Union européenne ;**

---

<sup>1</sup> L'article 209 B du code général des impôts institue un mécanisme similaire pour les Etats à régime fiscal privilégié (taux d'imposition inférieur de plus de 50 % au taux français).

<sup>2</sup> L'article 57 du code général des impôts prévoit un dispositif identique pour les entreprises associées.

« - de l'ensemble des établissements stables situés dans un Etat membre qui appartiennent à ses filiales [...] résidant dans un pays tiers ;

« - de l'ensemble de ses filiales [...] résidant dans un ou plusieurs Etats membres ;

« - d'autres contribuables résidentes ayant le statut de filiales [...] de la même société résidant dans un pays tiers [...] ».

La notion d'établissement stable, habituelle en droit fiscal, est définie à l'article 5, tandis que celle de **filiale** est précisée à l'article 54. Il s'agit des **sociétés dans lesquelles la société-mère détient, directement ou indirectement, cumulativement :**

- plus de 50 % des droits de vote ;

- et plus de 75 % du capital ou plus de 75 % des droits sur le bénéfice.

Il convient de noter qu'un contribuable non résident peut former un groupe à partir de l'ensemble de ses établissements stables présents sur le territoire de l'Union européenne.

**La directive ne permet pas à une société-mère de choisir lesquels de ses filiales ou de ses établissements stables font partie du groupe au titre de l'assujettissement à l'ACCIS.** Dès lors que les critères sont remplis, chaque filiale ou établissement stable calcule son propre résultat fiscal conformément aux règles exposées plus haut (*cf. II. B.*). Dans un second temps, « **les assiettes imposables des membres d'un groupe font l'objet d'une consolidation** » (article 57).

*b) Une intégration fiscale plus large que le droit français*

Les critères de définition de la filiale apparaissent sensiblement plus larges que ceux en vigueur en France. Ainsi, pour bénéficier du régime de l'intégration fiscale (articles 223 A et suivants du code général des impôts), la société-mère doit posséder, directement ou indirectement, **95 % du capital, mais la société mère peut alors choisir le périmètre d'intégration.** A l'inverse, dans le régime du bénéfice mondial consolidé sont comprises toutes les filiales dans lesquelles la mère détient, directement ou indirectement, 50 % au moins des droits de vote<sup>1</sup>.

La Commission retient quant à elle **un double critère de pouvoir et de propriété** (soit sur le capital, soit sur le bénéfice).

Initialement, la Commission avait proposé un seuil de détention de 50 % du capital ou des droits sur le bénéfice. Néanmoins, certains Etats, dont la France, estiment que l'intégration ne doit être ouverte qu'à un niveau bien supérieur (au minimum 90 %). A l'inverse, en droit allemand, l'intégration est possible dès lors qu'une société possède plus de 50 % du capital d'une filiale.

---

<sup>1</sup> A ce titre, en droit français, il n'y a pas une identité totale entre intégration et consolidation.

La position française entend réserver l'intégration fiscale à des groupes qui sont très étroitement liés d'un point de vue économique et dont la relation ne peut se réduire à une simple participation financière même majoritaire. La position allemande considère qu'il ne revient pas à la puissance publique de juger de l'étroitesse des liens entre deux entités économiques et que, par conséquent, l'intégration fiscale doit suivre les règles de l'intégration économique (propriété de plus de 50 % du capital) et comptable.

**Le seuil de 75 % inscrit dans la proposition constitue simplement le juste milieu entre deux positions opposées et difficilement réconciliables.**

*c) Les transactions intragroupe sont neutralisées pour le calcul de l'assiette consolidée*

**Les articles 59 et 60 prévoient, fort logiquement, la neutralité fiscale des transactions intragroupe et permet en particulier l'élimination des problèmes liés à l'élaboration des prix de transfert.** Le premier article dispose que « *les profits et pertes résultant de transactions directement réalisées entre membres d'un groupe n'entrent pas en ligne de compte aux fins du calcul de l'assiette imposable consolidée* » ; tandis que le second interdit toute retenue à la source sur lesdites transactions.

Pour ce faire, les groupes doivent se doter d'une « *méthode uniforme et convenablement documentée* », qui ne peut changer que « *pour des motifs économiques valables* », destinée à permettre l'enregistrement des transactions intragroupe. « *La méthode d'enregistrement [...] permet l'identification de tous les transferts et ventes intragroupe pour leur coût de revient* ».

Là encore, **en comparaison du droit français<sup>1</sup> applicable pour l'intégration fiscale, cette règle de neutralisation apparaît trop générale et, par là, trop imprécise.** Par exemple, est-ce qu'un abandon de créance ou des subventions entre sociétés du groupe seraient considérées comme une « transaction intragroupe » ?

## **2. La clef de répartition est censée représenter le poids de chaque membre dans l'ensemble du groupe**

Lorsque l'assiette imposable consolidée est positive, elle fait l'objet d'une répartition entre « *les membres du groupe* » et non entre les Etats membres. La distinction peut sembler subtile mais elle a son importance, notamment pour la répartition des bénéfices résultant d'activités facilement délocalisables, tel que le commerce électronique (*cf. infra*).

La répartition du résultat consolidé a pour but de **distribuer à chaque membre du groupe la quote-part représentative de son poids dans l'ensemble.** Pour ce faire, la clef de répartition comprend **trois facteurs**, chacun affecté d'une **pondération égale d'un tiers** :

---

<sup>1</sup> Articles 223 A à 223 U du code général des impôts.

- la main d'œuvre ;
- les immobilisations corporelles ;
- le chiffre d'affaires.

#### **Exemple chiffré de répartition du résultat fiscal**

Le groupe est composé de A et B. L'assiette fiscale consolidée est de 900.

Main d'œuvre totale = 100 ;      A = 70 ;      B = 30 ;

Immobilisations totales = 1 000 ;      A = 600 ;      B = 400 ;

Chiffre d'affaires total = 5 000 ;      A = 3 500 ;      B = 1 500.

Quote-part A =

$$\begin{aligned} & [(1/3 \times 70/100) + (1/3 \times 600/1\,000) + (1/3 \times 3\,500/5\,000)] \times \text{Assiette fiscale consolidée} \\ & = [0,23 + 0,2 + 0,23] \times 900 \\ & \approx 600 \end{aligned}$$

La quote-part de A sera (0,66 x 900), soit environ 600, soit l'équivalent de deux tiers de l'assiette consolidée.

#### *a) Le facteur main d'œuvre*

Pour chaque membre d'un groupe, le facteur main d'œuvre est constitué **pour moitié du montant total de la masse salariale et pour moitié du nombre d'employés.**

Si l'on affine l'exemple chiffré ci-dessus, le facteur main d'œuvre se calcule selon la formule suivante :

$$1/3 * [(1/2 \times \text{employés A} / \text{employés groupe}) + (1/2 \times \text{masse salariale A} / \text{masse salariale groupe})].$$

La proposition de directive définit en détail ce que recouvrent les notions d'employés et de masse salariale.

#### *b) Le facteur immobilisations*

**Il n'est constitué que des seules immobilisations corporelles.** En effet, compte tenu de leur caractère par trop mobile, **les immobilisations incorporelles et les actifs financiers ne sont pas retenus** : le risque de déplacement de la matière imposable serait trop élevé.

A titre dérogatoire, l'article 92 prévoit que les coûts supportés en **matière de recherche et développement, de commercialisation et de publicité au cours des six années ayant précédé l'entrée dans le régime ACCIS** seront également inclus dans le facteur « immobilisations » en tant **qu'indicateur représentatif des immobilisations incorporelles** et ce pour **une période de cinq ans.**

*c) Le facteur chiffre d'affaires*

Le chiffre d'affaires désigne **le produit de toutes les ventes de biens et prestations de services.**

L'article 96 dispose que « *les ventes de biens sont incluses dans le facteur "chiffres d'affaires" du membre du groupe situé dans l'Etat membre d'arrivée de l'expédition* » ; de même, les « *prestations de services sont incluses dans le facteur [...] du membre du groupe situé dans l'Etat membre dans lequel la prestation de services est matériellement exécutée* ».

Le **principe de la vente par destination** a des conséquences importantes, notamment en matière de vente par correspondance ou de commerce électronique. Soit un acheteur français qui acquiert un bien auprès d'une entreprise allemande, deux cas peuvent alors se présenter :

- soit l'entreprise allemande fait partie d'un groupe soumis à l'ACCIS et ledit groupe a une filiale en France : **le produit de la vente est compté, pour la répartition du résultat consolidé, dans le facteur « chiffre d'affaires » de la filiale française alors même qu'elle n'est pas partie à la vente ;**

- soit le groupe n'a pas de filiale en France et le produit de la vente est inclus dans le facteur « chiffre d'affaires » de tous les membres du groupe au *prorata* de leurs facteurs « main d'œuvre » et « immobilisations ».

Aujourd'hui, lorsqu'un professionnel français achète un service de **publicité en ligne** auprès d'une entreprise légalement sise dans un autre Etat membre, le chiffre d'affaires résultant de cette vente est imposé dans l'autre Etat membre. Du fait du principe de la vente par destination, la proposition de directive aurait un effet bien différent. **Dès lors que l'entreprise vendant le service posséderait ne serait-ce qu'un établissement stable en France, la vente serait comptabilisée dans le facteur « chiffre d'affaires »** dudit établissement.

En matière de commerce électronique, la proposition aurait pour conséquence de **re-territorialiser une partie de l'assiette de l'impôt sur les sociétés** qui, pour le moment, échappe aux Etats membres dont la fiscalité est la moins favorable.

*d) La directive prévoit une clause de sauvegarde*

L'article 103 dispose que « *le montant de l'imposition de chaque membre du groupe est le montant résultant de l'application du taux d'imposition national à la quote-part de résultat* ». La souveraineté fiscale des Etats en matière de fixation des taux **n'est pas remise en cause** par la proposition de directive.

Toutefois, un Etat membre ou la société-mère peuvent estimer que « *la quote-part de résultat attribuée à un membre du groupe à l'issue de l'exercice de répartition ne reflète pas fidèlement le volume d'activité de ce*

*membre du groupe* ». Ils peuvent alors **demander** « *qu'une autre méthode soit utilisée* ».

Dans ce cas, l'ensemble des autorités fiscales compétentes doivent se mettre d'accord sur une nouvelle méthode et en informer la Commission.

La proposition de directive prévoit également des dispositions particulières concernant les facteurs « chiffre d'affaires » et « immobilisations » pour les établissements financiers ; les entreprises d'assurance ; le secteur pétrolier et gazier ; le transport maritime, fluvial et aérien.

### **3. Les déficits peuvent faire l'objet d'un report en avant illimité**

L'article 43 prévoit qu'un **déficit peut être déduit, sans limitation de durée, lors des exercices fiscaux suivants**, à l'instar du principe posé par l'article 209 du code général des impôts. Le **report en arrière n'est pas autorisé**<sup>1</sup>, principalement pour des raisons tenant **aux difficultés de gestion inhérentes à un tel dispositif**.

De même, le résultat fiscal consolidé peut, s'il est négatif, faire l'objet d'un report en avant et être imputé sur la prochaine assiette imposable consolidée positive (article 57).

#### ***D. UN GUICHET UNIQUE***

La proposition de directive met en place **un système de guichet unique** afin de simplifier « *les démarches des entreprises en permettant aux sociétés implantées dans plusieurs Etats membres de l'Union européenne de satisfaire l'ensemble de leurs obligations déclaratives auprès d'une seule administration fiscale* »<sup>2</sup>.

Ainsi, la proposition distingue la « contribuable principale », tête du groupe, et « l'autorité fiscale principale » qui est l'administration fiscale de l'Etat membre dont la « contribuable principale » est résidente.

La contribuable principale regroupe les déclarations individuelles de chaque membre du groupe et dépose la déclaration fiscale consolidée auprès de l'autorité fiscale principale (article 109). **Il lui revient également de calculer la quote-part de résultat de chaque membre et le montant d'impôt que chacun doit acquitter *in fine***.

De son côté, l'autorité fiscale principale coordonne les actions appropriées de vérification et de suivi de la déclaration. Toutes les autorités

---

<sup>1</sup> L'article 220 quinquies du code général des impôts autorise le report en arrière sur les trois exercices fiscaux précédents.

<sup>2</sup> Eric Meier, Bénédicte Aubert, « L'ACCIS : réalité proche ou projet trop ambitieux ? » in *Revue de droit fiscal*, 14 avril 2011.

fiscales ont néanmoins accès à la déclaration fiscale consolidée et aux pièces justificatives par l'intermédiaire d'une base de données centralisée.

Aux termes de l'article 122, l'autorité fiscale principale peut lancer, éventuellement à la demande d'autres autorités fiscales, des audits sur des membres d'un groupe, mais qui seront alors réalisés dans le respect de la législation nationale de l'Etat membre dans lequel il se déroule. Pour le cas français, cette démarche s'apparente à la vérification de comptabilité.

Par ailleurs, les autorités fiscales des autres Etats membres peuvent contester, éventuellement devant les tribunaux, certaines décisions de l'autorité fiscale principale (article 123).

Le texte prévoit également un mécanisme de **rescrit**. Aux termes de l'article 119 « *une contribuable peut demander l'avis de l'autorité compétente<sup>1</sup> [...] concernant l'application de la présente directive à une transaction spécifique* ». Il ajoute que, « *pour autant que toutes les informations pertinentes concernant la transaction prévue [...] aient été divulguées, l'avis rendu par l'autorité compétente a une nature contraignante pour elle, sauf si les tribunaux de l'Etat de l'autorité fiscale principale en décident autrement par la suite* ».

### **III. UNE PROPOSITION RÉPUTÉE FAVORABLE À L'UNION EUROPÉENNE EN GÉNÉRAL ET À LA FRANCE EN PARTICULIER**

#### ***A. UN DISPOSITIF CONÇU POUR ÊTRE PROPICE AU DYNAMISME ÉCONOMIQUE DE L'UNION EUROPÉENNE***

##### **1. Un gain certain pour les entreprises**

La **réduction des charges** résultant de la diversité des législations fiscales parmi les Etats membres de l'Union européenne est estimée, d'après la Commission, à **près de 3 milliards d'euros**. Elle se décompose ainsi :

- **700 millions d'euros** au titre de la **diminution des coûts de mise en conformité** ;

- **1 milliard d'euros** du fait des **économies** réalisées lors du **développement transfrontalier** d'entreprises européennes ;

- **1,3 milliard d'euros** du fait la **consolidation** des bénéfiques et des pertes.

Au total, la mise en place de l'ACCIS serait favorable au dynamisme de l'économie européenne. L'étude d'impact réalisée par la Commission

---

<sup>1</sup> *L'autorité fiscale compétente est celle de l'Etat membre de résidence ; elle doit être distinguée de l'autorité fiscale principale.*



européenne estime que l'instauration de l'ACCIS pourrait être à l'origine **d'une hausse du PIB comprise en 0,02 % et 0,06 %**. En effet, l'ACCIS est susceptible de :

- **favoriser le développement des entreprises, notamment des PME, au niveau européen**, dès lors qu'elle permet de **réduire les dépenses liées à la fiscalité lors de l'ouverture d'une filiale ou d'un établissement dans un autre Etat membre**. A cet égard, l'ACCIS entraînerait une diminution de plus de 60 % des coûts supportés par une entreprise de taille moyenne dans une telle situation. D'autre part, ce dispositif **réduit les risques de redressements fiscaux**, en faisant notamment disparaître les difficultés relatives à la détermination des prix de transfert, et encourage ainsi les investissements transfrontaliers ;

- **favoriser l'investissement des entreprises**, dans la mesure où les liquidités dégagées du fait de la réduction des coûts administratifs, de la double imposition et de la surimposition peuvent abonder les marges d'autofinancement ou d'investissement de celles-ci. Ce sont de ce fait près de **2 milliards d'euros qui pourraient être reportés sur l'investissement** ;

- **favoriser l'investissement direct étranger dans l'Union européenne**, en offrant l'accès à un marché européen plus intégré au niveau fiscal, au sein duquel les coûts administratifs et l'incertitude inhérents à une fiscalité éclatée ainsi que les doubles impositions et surimpositions sont réduits.

Le même document considère que, en moyenne, chaque année *« environ 50 % des groupes multinationaux non financiers de l'échantillon [étudié] et 17 % des groupes multinationaux financiers de l'échantillon pourraient bénéficier d'une compensation transfrontalière immédiate des pertes »*.

## **2. En conséquence, une perte de recettes publiques tout aussi certaine**

L'adoption de l'ACCIS conduit à une **diminution de la matière fiscale de l'ordre de 1,3 milliard d'euros au titre de la consolidation transfrontalière des bénéfiques et des pertes**. Certes, ce montant correspond à une double imposition économique et la Commission démontre que, dans un contexte national, elle n'aurait pas lieu d'être.

Les Etats membres subissent néanmoins, collectivement, une perte de recettes fiscales à un moment où les finances publiques au sein de l'Union européenne sont sous contraintes. Or **les bénéfiques économiques attendus de l'ACCIS sont incertains et seraient décalés dans le temps par rapport à la perte subie**.

L'étude d'impact jointe à la proposition de directive **ne fournit aucune simulation sur la répartition géographique de l'assiette imposable**

compte tenu de la clef de répartition. Or il s'agit d'un **élément essentiel pour apprécier l'effet de l'ACCIS sur les ressources de chacun des Etats membres.**

De manière assez piquante, la Commission affirme cependant *« qu'aucune conclusion générale ne devrait être tirée quant à l'effet final sur les recettes ou la position budgétaire des différents Etats membres, puisque ces derniers éléments dépendront en définitive des choix opérés au niveau national entre les différentes combinaisons possibles en matière d'instruments fiscaux ou des taux d'imposition appliqués »*. En un mot, il reviendra aux Etats membres qui ne veulent pas perdre de ressources budgétaires d'augmenter leur taux d'imposition sur les sociétés ou tout autre impôt.

### **3. Des effets dynamiques plus difficiles à identifier**

L'estimation d'une hausse du PIB comprise entre 0,02 % et 0,06 % doit être **appréciée avec circonspection**. En effet, il est très difficile, voire quasiment impossible de **calculer avec précision l'ensemble des effets dynamiques d'une réforme aussi structurante**. Par exemple, l'introduction d'une ACCIS conduirait les Etats membres à modifier leurs taux d'imposition – à la hausse ou à la baisse selon les cas – mais aussi à élaborer de nouvelles stratégies de concurrence fiscale. Dans un tel contexte, **le comportement des agents économiques apparaît très difficile à anticiper**.

La Commission européenne admet d'ailleurs que son modèle d'équilibre général contient *« des hypothèses et spécifications simplificatrices »*. A moyen terme, si toutes les conséquences décrites ci-dessus se réalisent effectivement, alors l'Union européenne devrait connaître une hausse du PIB.

#### **B. UNE PROPOSITION PROBABLEMENT AVANTAGEUSE POUR LA FRANCE**

La France pourrait **gagner à un double titre à l'instauration de l'ACCIS** : l'activité économique pourrait être stimulée et les recettes fiscales de l'impôt sur les sociétés pourraient s'accroître. D'ailleurs, l'étude commanditée par le gouvernement irlandais au cabinet Ernst & Young sur l'impact économique et budgétaire de l'ACCIS **place la France parmi les Etats membres qui ont le plus intérêt à sa mise en œuvre<sup>1</sup>**.

Le taux nominal d'impôt sur les sociétés (IS) français est l'un des plus élevés dans l'Union européenne, alors que l'assiette y est une des plus restreintes. Sur la base de la proposition de directive, la taille de l'assiette servant de base au calcul de l'IS en France augmenterait de 5 % à 10 %. Un tel

---

<sup>1</sup> Ernst & Young, Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union, janvier 2011.

élargissement permettrait de **renforcer notre compétitivité fiscale** en adoptant un taux d'IS pour les sociétés ayant optées pour l'ACCIS **différent et sensiblement plus bas que notre taux national actuel**. Dans un contexte où l'ACCIS a vocation à **favoriser l'investissement transfrontalier, l'attractivité du territoire français serait affermie**.

La France pourrait également **bénéficier d'une hausse de ses recettes fiscales** car la formule de répartition de l'assiette consolidée lui apparaît très favorable.

L'étude d'impact indique en effet que *« l'utilisation des données provenant des comptes financiers [...] fait apparaître que la [clef de répartition] entraînerait une augmentation des assiettes principalement dans les Etats membres d'Europe centrale et orientale, ainsi qu'en Allemagne, en Espagne, en France, en Grèce et en Italie. Il ressort des enquêtes que la modification de la pondération des facteurs de répartition n'a que peu d'effets sur la distribution relative de l'assiette imposable entre pays »*.

Il semble logique, par exemple, que le facteur « chiffre d'affaires » combiné au « principe de vente par destination » soit stimulé par la forte consommation française. De même, compte tenu de sa démographie et de ses salaires bruts élevés, le facteur « main d'œuvre » sera probablement plus important que dans la plupart des pays européens et un raisonnement analogue pourrait être tenu pour le facteur « immobilisations », la France occupant une place centrale en Europe et a toujours été une terre d'accueil des investissements internationaux.

Pour les raisons exposées plus haut, **il n'est pas possible de quantifier les gains que la France pourrait retirer de l'ACCIS**. Le Gouvernement a demandé à la direction générale du Trésor de lui remettre une étude sur ce point.

#### **IV. DE NOMBREUSES QUESTIONS EN SUSPENS**

##### ***A. UN DROIT FISCAL AUTONOME ENCORE TROP IMPRÉCIS***

###### **1. Une divergence fiscal-comptable**

La Commission européenne a fait le choix de présenter un texte qui constitue un **ensemble autonome au regard de la comptabilité : le résultat fiscal n'est pas établi à partir du résultat comptable**. Il est calculé à partir des **règles propres** fixées par la directive.

A l'inverse, **en France, le droit fiscal n'est pas autonome**. Les entreprises commencent d'abord par déterminer le résultat comptable puis, dans un second temps, elles procèdent à des **rectifications extra-comptables**

en vertu des règles du droit fiscal<sup>1</sup>. Elles obtiennent ainsi le résultat fiscal, c'est-à-dire l'assiette imposable.

Cette question renvoie, en fait, à un sujet de fond au sein de l'Union européenne : en l'état actuel du droit, **il n'existe pas de normes comptables harmonisées admises par tous les Etats membres**. Seules les entreprises cotées sur un marché réglementé ont l'obligation d'appliquer les normes internationales IFRS intégrées dans la législation communautaire. Par conséquent, la directive ACCIS ne sauraient s'appuyer sur des règles comptables.

Or l'autonomie à l'égard de ces règles constitue une **faiblesse** de la directive. En effet, **faute de référentiel comptable commun, même des concepts bien établis tel qu'un actif, une immobilisation, etc. doivent être à nouveau définis**. En un mot, le choix de l'autonomie nécessite de **reconstruire un corpus comptable suffisamment fin et précis pour ne pas laisser de prise à l'optimisation fiscale**.

A ce titre, il est probable que la simplicité de la méthode de l'amortissement « par panier » – dont il a été démontré plus haut qu'elle en fait simpliste – résulte de l'impossibilité de se référer à des normes comptables mieux établies.

Le Gouvernement a donc **demandé à l'Autorité des normes comptables d'examiner la proposition de la Commission** européenne afin d'étudier les voies d'amélioration. En particulier, il sera probablement **nécessaire de prévoir un ensemble de règles distinctes pour les établissements financiers** et les entreprises d'assurance compte tenu de leurs spécificités comptables.

Pour autant, il n'est pas envisageable de demander à la Commission de recréer un référentiel comptable commun hors IFRS. Il revient donc aux autorités comptables nationales de d'adapter et d'établir des règles harmonisées sur lesquelles pourraient se fonder une assiette commune d'impôt sur les sociétés.

## 2. Des notions imprécises

Au-delà même de la question fiscal-comptable, **de nombreuses notions sont utilisées sans être clairement définies**. Par exemple, l'article 14 dispose que 50 % des frais de représentation ne sont pas déductibles mais sans préciser les éléments qui entrent dans les « frais de représentation ».

Un commentateur souligne d'ailleurs que *« si la proposition évoque plusieurs notions biens connues, la simplicité des définitions laisse une*

---

<sup>1</sup> Il s'agit, par exemple, de rendre fiscalement non déductibles des charges qui sont comptablement déductibles.

*marge de manœuvre extrêmement importante sur l'interprétation et la portée qu'il conviendra de leur donner »<sup>1</sup>.*

## **B. UNE HARMONISATION INEXISTANTE DES DOCTRINES ET DES JURISPRUDENCES FISCALES AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE**

L'ACCIS repose sur un système de guichet unique : l'autorité fiscale principale, celle du pays d'implantation de la société-mère (« contribuable principale ») ayant optée pour l'ACCIS, sera chargée d'enregistrer et de contrôler la déclaration fiscale pour tous les Etats membres. Cet évident facteur de simplification **pose néanmoins une réelle difficulté d'harmonisation de vingt-sept doctrines administratives et d'autant de jurisprudences.**

A ce jour, les administrations fiscales des Etats membres n'ont pas **forgé de doctrine commune en matière d'imposition des bénéficiaires.** Il s'agit donc d'un chantier majeur à ouvrir durant la phase de mise en œuvre de la directive.

Autrement dit, « *dès lors que les modalités de recours et de contestations de la détermination de l'assiette imposable seront de la compétence exclusive de l'Etat concerné, de nombreuses difficultés ne manqueront pas d'apparaître compte tenu des appréciations nécessairement différenciées par les autorités fiscales et les juridictions des différents Etats membres* »<sup>2</sup>.

Le **risque de divergence** administrative mais aussi juridictionnelle est **important** et pourrait logiquement **conduire à des comportements d'optimisation.** Il n'est pas certain que l'administration fiscale dispose de tous les moyens nécessaires pour assurer un suivi effectif de l'ensemble des décisions qui pourraient être prises par des autorités étrangères, notamment en matière de rescrit<sup>3</sup>.

A ce titre, la coexistence de l'ACCIS avec un régime d'imposition national est, en soi, un **facteur de difficulté de gestion pour les administrations fiscales** et crée un biais tendant à répliquer la doctrine applicable à l'impôt national sur l'ACCIS.

Pour les autres impôts ayant fait l'objet d'une harmonisation européenne, le programme Fiscalis 2013<sup>4</sup> organise d'ores et déjà la coopération des administrations fiscales. La Commission européenne envisage

---

<sup>1</sup> Anne Colmet-Daâge, « Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés : Saison 2 ! » in *Lettre juridique et fiscale*, Ernst & Young, avril 2011.

<sup>2</sup> Anne Colmet-Daâge, *article précité*.

<sup>3</sup> *En cas de désaccord, l'autorité fiscale d'un Etat membre devra porter le litige devant un tribunal de l'autorité fiscale principale.*

<sup>4</sup> *Décision n° 1482/2007/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2007 établissant un programme communautaire pour améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux sur le marché intérieur (Fiscalis 2013).*

de s'appuyer sur cet outil pour aider les Etats membres à gérer le nouveau régime.

Il convient également de souligner que la Cour de justice de l'Union européenne aura à jouer un rôle d'harmonisation des jurisprudences nationales, comme elle a pu le faire auparavant pour la TVA ou les accises.

### ***C. UNE PROPOSITION QUI LAISSE SUBSISTER DE NOMBREUSES POSSIBILITÉS DE CONCURRENCE FISCALE***

#### **1. La recherche d'une concurrence saine et transparente fondée sur les taux d'imposition**

La proposition de directive se limite strictement à une harmonisation de l'assiette. Comme le souligne la Commission européenne, « *l'ACCIS ne porte pas sur les taux d'imposition et la Commission n'a pas pour projet d'harmoniser les taux fixés par les Etats membres en matière d'impôt sur les sociétés. Les Etats membres continueront à décider de leurs propres taux d'imposition* ».

Plus encore, elle considère que, « *lorsqu'elle n'entraîne pas de distorsions, l'existence de taux d'imposition différents permet le maintien d'un certain degré de concurrence fiscale dans le marché intérieur* ».

Il s'agit même d'un but poursuivi et assumé par la Commission qui indique qu'en créant « *une assiette uniforme, l'ACCIS améliorera la transparence et, partant, garantira une concurrence s'exerçant sur le taux d'imposition effectif plutôt que sur d'éventuels éléments dissimulés dans les différentes assiettes. Il devrait en résulter une concurrence fiscale plus ouverte et plus équitable* ».

De fait, le taux facial de l'impôt sur les sociétés apparaît souvent comme un déterminant majeur du choix de localisation des entreprises, alors même que les différences existant entre les assiettes peuvent conduire à ce que les montants d'imposition effectifs ne soient que faiblement en lien avec les taux faciaux.

Dès lors, l'ACCIS devrait permettre que **la comparaison des taux d'imposition pratiqués par les Etats membres se fasse sur des bases identiques.**

#### **2. Une concurrence fiscale vraiment plus lisible ?**

Le cadre conceptuel de la Commission apparaît cependant assez fragile et semble faire fi du fait que **l'imagination conduit à un développement de la concurrence fiscale sur des bases toujours renouvelées.**

Il convient tout d'abord de souligner que le caractère optionnel de l'ACCIS contribue à contredire l'objectif que se fixe la Commission. Il y aura désormais **vingt-huit régimes d'imposition des bénéficiaires**, l'ACCIS devenant une nouvelle variable de comparaison.

Or il est possible pour un Etat membre d'appliquer **un taux d'imposition différent selon que l'entreprise a opté ou non pour l'ACCIS**. Par exemple, l'assiette fiscale française sous ACCIS serait de 5 % à 10 % plus large. Il serait donc nécessaire d'adopter un taux sensiblement plus bas que 33,1/3 % pour maintenir un taux effectif d'imposition à peu près égal entre toutes les entreprises établies en France.

Ainsi, **notre pays et de nombreux autres Etats membres seraient amenés à afficher deux taux d'IS** – soit potentiellement **54 taux** au sein de l'Union européenne –, **ce qui ne semble pas de nature à renforcer la lisibilité des différents systèmes fiscaux**.

En outre, **il est toujours possible de diminuer l'impôt dû par le biais de réductions ou de crédits d'impôt**. Ces dispositifs dérogatoires ne relèvent ni des règles d'assiette, ni du taux. A ce titre, **le crédit d'impôt-recherche serait compatible avec l'option à l'ACCIS**.

Des niches fiscales aujourd'hui ciblées sur l'assiette pourraient donc se transformer en crédits d'impôt. Toutefois, comme le relève un commentateur, « *les crédits d'impôt restant imputables au niveau de chaque entité sur la part nationale de l'impôt après répartition de l'assiette, il appartiendra à chaque Etat membre d'apprécier s'ils sont compatibles avec les règles de concurrence (aide d'Etat)* »<sup>1</sup>.

Enfin, la concurrence fiscale continuera de porter sur l'ensemble du système fiscal et social : charges sociales, impôt sur le revenu pour les sociétés de personnes, imposition des plus-values, etc.

Ainsi, il convient de ne pas **surestimer la contribution de l'ACCIS dans le sens d'une clarification des conditions de concurrence** entre les Etats membres.

## **V. UNE ASSIETTE COMMUNE SEMBLE PLUS RÉALISTE À MOYEN TERME**

### ***A. UNE ASSIETTE CONSOLIDÉE : UNE OPPOSITION POLITIQUE TROP VIVE***

Comme le remarquent, à juste titre, deux commentateurs, la proposition de directive « *remet au goût du jour les ambitions de la Commission européenne dont on pouvait imaginer qu'elles resteraient lettre*

---

<sup>1</sup> Michel Aujean, article précité.

*morte* »<sup>1</sup>. De fait, le projet ACCIS semble vivre tel un phénix et il faut saluer l'abnégation de la Commission à vouloir faire aboutir cette œuvre depuis si longtemps sur le métier.

Il n'en reste pas moins que **l'opposition politique demeure vive et que le projet suscite toujours beaucoup d'inquiétudes parmi les Etats membres**. A ce titre, le tableau ci-dessous montre que **treize assemblées parlementaires nationales sur trente-huit, soit environ un tiers, ont d'ores et déjà émis un avis défavorable sur la proposition de la Commission**.

En effet, même si celle-ci affirme, dans l'étude d'impact, que l'effet de l'ACCIS « *sur le volume et la répartition des assiettes imposables des sociétés dans l'Union n'est pas en soi un but recherché de l'initiative* », le projet a pour conséquence directe de **réduire la matière imposable** au niveau agrégé et, de surcroît, de **modifier** – ou de risquer de modifier – **sensiblement sa répartition entre les Etats membres**. La Commission ne le nie pas puisqu'elle écrit : « *les options envisagées supposent une modification de la taille et de la répartition entre pays des assiettes de l'impôt sur les sociétés* ».

Il convient en outre d'ajouter que le droit d'option à l'ACCIS entraînera plusieurs inconvénients. Tout d'abord, **il ne profitera qu'aux seules entreprises y ayant intérêt**, c'est-à-dire à celles profitant **déjà à plein des pratiques d'optimisation fiscale**. Il se traduirait inévitablement par une **perte de recettes publiques**. Ensuite, **il compliquera la tâche des services fiscaux qui devront gérer en parallèle deux assiettes d'imposition**. Enfin, comme indiqué plus haut, **il ne permettra pas de rendre la concurrence fiscale plus lisible**.

Même **l'Allemagne**, qui a longtemps défendu le projet dans son entièreté, apparaît aujourd'hui **moins enthousiaste**. Bien que très probablement gagnante, elle s'interroge également sur l'avenir de ses recettes fiscales. Parmi les grands Etats, **seule la France semble encore vouloir soutenir la proposition dans sa cohérence globale**.

La Commission européenne défend un projet sans doute **rationnel** d'un point de vue économique et **conforme à son positionnement institutionnel** au sein de l'Union européenne. Néanmoins, **dans une matière où les décisions se prennent à l'unanimité, il semble fort peu réaliste qu'une proposition aussi ambitieuse puisse aboutir en l'état**.

---

<sup>1</sup> Eric Meier, Bénédicte Aubert, article précité.



**Positions des Parlements nationaux sur la proposition de directive ACCIS**

	F	D	NsP		F	D	NsP
<b>Allemagne</b>				<b>Lettonie</b>			
Bundesrat			x	Parlement			x
Bundestag			x	<b>Lituanie</b>			
<b>Autriche</b>				Parlement		x	
Conseil national	x			<b>Luxembourg</b>			
Conseil fédéral			x	Chambre des députés			x
<b>Belgique</b>				<b>Malte</b>			
Sénat			x	Chambre des représentants		x	
Chambre des représentants		x		<b>Pays-Bas</b>			
<b>Bulgarie</b>				Sénat	x		
Assemblée nationale		x		Chambre des représentants		x	
<b>Chypre</b>				<b>Pologne</b>			
Chambre des représentants			x	Sénat			x
<b>Danemark</b>				Sejm		x	
Parlement	x			<b>Portugal</b>			
<b>Espagne</b>				Assemblée de la République			x
Cortes	x			<b>République tchèque</b>			
<b>Estonie</b>				Sénat	x		
Parlement			x	Chambre des députés	x		
<b>Finlande</b>				<b>Roumanie</b>			
Parlement			x	Sénat			x
<b>France</b>				Chambre des députés		x	
Sénat			x	<b>Royaume-Uni</b>			
Assemblée nationale			x	Chambre des communes		x	
<b>Grèce</b>				Chambre des Lords		x	
Parlement			x	<b>Slovaquie</b>			
<b>Hongrie</b>				Conseil national		x	
Assemblée nationale			x	<b>Slovénie</b>			
<b>Irlande</b>				Assemblée nationale			x
Oireachtas		x		Conseil national			x
<b>Italie</b>				<b>Suède</b>			
Sénat			x	Parlement		x	
Chambre des députés		x			<b>6</b>	<b>13</b>	<b>19</b>

Source : commission des finances.

F : favorable ; D : défavorable ; NsP : ne s'est pas prononcé.

**B. UNE ASSIETTE COMMUNE : LEVER DES OBSTACLES TECHNIQUES**

Il serait d'autant plus regrettable de faire échouer la discussion sur ACCIS en s'arc-boutant sur la consolidation alors que **la directive requiert encore d'être profondément améliorée sur les aspects relatifs à la définition de l'assiette.**

A titre d'exemple, la divergence fiscal-comptable évoquée plus haut montre qu'un travail de fond, au demeurant particulièrement stimulant, doit encore être mené. **Le texte a ainsi besoin de mûrir sur de nombreux points**

**techniques** afin de lever les imprécisions dans lesquelles l'optimisation vient inévitablement se nicher.

Néanmoins, au-delà de la dimension purement intellectuelle, les Etats membres **peuvent accepter d'adopter une assiette commune et unique qui s'imposerait à tous**. Au lieu d'instituer un vingt-huitième régime, **un seul dispositif viendrait se substituer à vingt-sept régimes existants**. Car, à bien y réfléchir, l'instauration d'un régime supplémentaire sous l'empire de l'ACCIS n'est pas de nature à rendre le droit applicable plus lisible ou à simplifier la gestion de l'impôt.

Une assiette **commune** (ACIS), même **non consolidée, procurerait déjà des gains substantiels**. La simplification serait indéniable pour tous les contribuables et les conditions de concurrence seraient plus claires. L'étude d'impact de la Commission indique d'ailleurs que *« le principal effet positif de la réforme de l'ACIS dérive de la réduction attendue des coûts de mise en conformité. Dans l'ensemble, une ACIS obligatoire permet de maintenir la prospérité au niveau européen à un niveau quasi constant »*.

Certes, l'assiette commune ne permet pas de mettre fin à la double imposition économique et elle conduit à maintenir un système complexe de documentation relative aux prix de transfert, deux points qui conféraient à la proposition de la Commission sa puissance économique.

Mais, à l'inverse de l'ACCIS, la concurrence fiscale serait plus **transparente** avec l'assiette commune obligatoire. Elle pourrait alors s'apparenter à un **thermomètre** : tous les Etats disposant exactement de la même base imposable, **la comparaison des taux nominaux serait immédiate et particulièrement aisée**.

Au total, **l'assiette commune est peut-être moins révolutionnaire mais elle constitue peut-être la seule voie réaliste pour poursuivre l'utopie fiscale d'une harmonisation de la fiscalité des entreprises au sein de l'Union européenne**.

**Peut-être faudra-t-il d'ailleurs envisager à terme d'engager une coopération renforcée avec au moins neuf de nos partenaires pour faire aboutir ce projet.**

### ***C. UN TRAVAIL APPROFONDI DOIT ENCORE ÊTRE CONDUIT SUR L'ENCADREMENT DES PRIX DE TRANSFERT DANS ET EN DEHORS DE L'UNION EUROPÉENNE***

L'établissement d'une assiette consolidée d'impôt sur les sociétés **emporte la neutralisation de toutes les transactions intragroupe**. A ce titre, elle permet **d'éliminer l'épineuse question de la fixation des prix de transfert**. Toutefois, dès lors qu'il ne semble pas opportun d'adopter une assiette consolidée, il importe que **l'Union européenne, par le biais d'autres instruments, s'attache à régler les problèmes inhérents aux prix de transfert**.

## 1. Les prix de transfert : un enjeu majeur de la fiscalité internationale et de la construction du marché intérieur

Dès 1992, le rapport Ruding considérait que les prix de transfert constituaient un enjeu majeur en matière de fiscalité internationale et pour l'achèvement du marché intérieur. L'actualité d'un tel constat perdure ; en effet, les règles encadrant les prix de transfert, telles qu'elles sont actuellement conçues, apparaissent souvent comme des **entraves à la construction du marché intérieur** et ne semblent **pas en mesure de limiter efficacement les transferts injustifiés de bénéfices**.

*a) La diversité des réglementations relatives aux prix de transfert constitue un obstacle à l'achèvement du marché intérieur*

Les entreprises procédant à des transactions intragroupe au sein de l'Union européenne sont tenues de **respecter les règles inhérentes aux prix de transfert applicables dans chacun des Etats membres** dans lesquels elles détiennent une activité. Une telle situation est à l'origine d'importants **coûts de mise en conformité**<sup>1</sup>, notamment pour établir la documentation requise par les législations fiscales des différents Etats concernés.

Ces différences réglementaires entraînent par ailleurs de nombreux cas de **double imposition**, par exemple lorsqu'une administration fiscale procède unilatéralement à la rectification d'un prix de transfert. Ainsi, à la fin de l'année 1999, Ernst & Young a publié une enquête<sup>2</sup> sur les prix de transfert portant sur dix-neuf pays dont neuf Etats membres ; cette étude établit une relation évidente entre les prix de transfert et la double imposition : selon les entreprises interrogées, 42 % des ajustements de bénéfices imposables portant sur des prix de transfert par les administrations fiscale ont conduit à une double imposition.

Enfin, les divergences de réglementation relative aux transactions intragroupe peuvent aboutir à l'application de pénalités aux entreprises multinationales n'ayant pas justement apprécié leurs prix de transfert.

La diversité des règles inhérentes aux prix de transfert applicables dans les Etats de l'Union européenne entraîne par conséquent des coûts pour les firmes multinationales qui sont autant d'**entraves à l'achèvement du marché unique**, venant limiter la libre circulation des marchandises mais aussi des capitaux et la liberté d'établissement.

---

<sup>1</sup> Selon les estimations de la Company Tax Study (2001), les coûts de mises en conformité inhérents aux prix de transfert représentent un à deux millions d'euros par an pour les entreprises de taille moyenne.

<sup>2</sup> Ernst & Young, Transfert Pricing 1999 Global Survey: Practices, Perceptions, and Trends for 2000

*b) Un instrument privilégié de transfert de bénéfices*

Les transactions intragroupe demeurent un **instrument privilégié de transfert des bénéfices vers des Etats à la fiscalité plus clémente**. En effet, les prix de transaction « agressifs » représentent un coût substantiel pour les finances publiques de nombreux pays ; ainsi, dans un contexte américain, l'étude menée par Simon Pak et John Zdanowicz<sup>1</sup> a montré que les transferts indirects de bénéfices ont entraîné une perte de recettes fiscales de près de 53,1 milliards de dollars pour les Etats-Unis en 2001. De telles conclusions semblent pouvoir être étendues sans difficulté aux pays de l'Union européenne<sup>2</sup>.

Néanmoins, sous l'impulsion de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), **les exigences documentaires en matière de prix de transfert se sont accrues**<sup>3</sup>. Comme l'indiquait le Gouvernement en réponse à un questionnaire adressé par votre rapporteur général, « *les principes de l'OCDE, s'ils constituent une norme internationale communément admise, ne sont pas applicables en tant que tels en droit interne* ».

Toutefois, comme le montre le tableau ci-dessous, à ce jour, parmi les membres de l'OCDE avec lesquels les transactions sont les plus importantes, **seuls la Belgique, le Japon et la Suisse** ne requièrent pas l'établissement d'une documentation.

**Le cadre juridique français applicable aux prix de transfert a lui-même fait l'objet d'un renforcement sensible** à l'occasion de l'examen des projets de loi de finances rectificatives pour 2009 et pour 2010<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Pak S. et Zdanowicz D., « *Trade with the World. An Estimate of 2001 Lost U.S. Federal Income Tax Revenues Due to Over-Invoiced Imports and Under-Invoiced Exports* », 31 octobre 2002.

<sup>2</sup> Cf. Bartelsman E. et Beetsma R., « *Why pay more? Corporate Tax Avoidance through transfer pricing in OECD countries*, CES ifo Working Paper Series, Working Paper No. 324, CES ifo Institute, Munich, Août 2000.

<sup>3</sup> OCDE, Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, 18 août 2010 pour la dernière édition.

<sup>4</sup> Articles 22 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 et 69 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

### Obligations en matière de prix de transfert dans certains pays de l'OCDE

Pays	Existence d'une obligation documentaire en matière de prix de transfert	Exigence quant au contenu de la documentation prix de transfert			Production de certains éléments de la documentation prix de transfert lors du dépôt de la déclaration de résultats	Production de la documentation prix de transfert sur demande de l'administration fiscale	Pénalités appliquées en l'absence de documentation	Existence d'accords préalables en matière de prix de transfert (APA)		
		Analyse fonctionnelle	Justification de la méthode retenue	Analyse du prix de pleine concurrence				APA unilatéral	APA bilatéral	APA multilatéral
Allemagne	X	X	X	X		X	X		X	X
Australie	X		X	X	X	X		X	X	X
Belgique						X		X	X	X
Canada	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Chine	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Corée	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Espagne	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Etats-Unis	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
France	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Inde	X	X	X	X	X	X	X			
Irlande	X					X				
Italie	X	X	X	X	X	X	X	X		
Japon					X	X		X	X	X
Pays-Bas	X	X	X	X	X	X		X	X	X
Portugal	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Royaume-Uni	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Suisse								X	X	X

Source : réponse au questionnaire sur les obligations relatives aux prix de transfert adressé par votre rapporteur général au ministre du budget.

## **2. Une harmonisation des règles relatives aux prix de transfert au sein de l'Union européenne à consolider**

### *a) Les avancées récentes de l'Union européenne*

Progressivement, se met en place un encadrement des prix de transfert au sein de l'Union européenne afin de permettre la pleine réalisation du marché intérieur. A cet effet, le Conseil de l'UE a mis en place en 2001 un Forum sur les prix de transfert. Celui-ci a pour principale vocation de travailler à l'amélioration de la **Convention d'arbitrage relative au règlement des différends en matière de prix de transfert**, entrée en vigueur en 1995. La Convention tend à permettre le règlement des litiges qui peuvent survenir entre les administrations fiscales d'Etats membres au sujet de transactions intragroupe et a pour caractéristique d'accorder au contribuable la possibilité de prendre l'initiative d'une procédure de négociation. Par ailleurs, le Forum précité a rédigé un **code de bonne conduite** afin de garantir l'effectivité de l'application de ce dispositif.

En outre, l'action de l'Union européenne dans le domaine des prix de transfert vise à l'**approfondissement des relations entre les administrations fiscales européennes**, tout à la fois pour lutter efficacement contre la fraude et pour éviter les coûts induits par un éventuel désaccord entre Etats sur les prix de transfert, notamment en recommandant des suspensions de recouvrement des dettes fiscales dans de tels cas.

### *b) Une harmonisation des exigences de documentation des prix de transfert encore insuffisante au sein de l'Union européenne*

Comme cela a été souligné, les différences d'exigences inhérentes à la documentation des prix de transfert parmi les Etats membres sont à l'origine d'importants coûts de mise en conformité pour les entreprises multinationales. Par conséquent, le Conseil de l'UE a adopté dès le 27 juin 2006 un **code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne**, visant à harmoniser la documentation que ces entreprises doivent fournir aux autorités fiscales au sujet de la méthode de fixation des prix de transfert qu'elles utilisent pour leurs transactions intragroupe transfrontalières.

Néanmoins, simple résolution, ce code n'a pas de valeur obligatoire et n'a été suivi que par peu de pays, parmi lesquels figure l'Espagne. C'est pourquoi **les efforts de l'Union européenne en direction d'une harmonisation effective des exigences touchant à la documentation des prix de transfert doivent être approfondis**. Une telle démarche permettrait à la fois de **concilier la liberté de gestion** et la diversité des modèles économiques et sectoriels avec **une plus grande transparence** de la part des entreprises.

Les principes de l'OCDE précités constituent à cette fin une solide base de départ. Il serait donc en tout premier lieu **souhaitable que les Etats membres les appliquent, tout particulièrement la Belgique et l'Irlande dont on peut constater qu'elles ont les exigences parmi les plus faibles au sein de l'Union européenne.**

*c) Une coopération souhaitable des administrations fiscales sur la fixation préalable des prix de transfert*

Afin de sécuriser la situation des firmes multinationales en matière de prix de transfert, l'OCDE recommande la conclusion d'**accords préalables de prix de transfert (APP)** entre les administrations fiscales nationales et les entreprises. Il s'agit d'un accord fixant, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (concernant par exemple la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs, *etc.*) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période. La conclusion d'un tel accord permet ainsi d'éviter les contentieux relatifs à la fixation des prix de transfert entre les contribuables et l'administration fiscale.

La conclusion d'**APP communs à plusieurs administrations fiscales d'Etats membres** pourrait constituer une voie pertinente pour, d'une part, sécuriser le traitement fiscal des prix de transfert de firmes ayant des activités dans différents pays de l'Union européenne et, d'autre part, diminuer les risques de différends entre ces Etats.

Néanmoins, **le nombre d'APP signés apparaît encore faible** au regard du nombre d'entreprises concernées. Ainsi, le Gouvernement, en réponse au questionnaire précité, indique que, **sur la période 2005-2010, « 54 accords bilatéraux ont été signés, avec un rythme moyen de 9 accords par an. [...] Pour les accords signés en 2010, la conclusion d'un accord bilatéral ou multilatéral demandait un délai moyen de 26 mois ».**

### **3. Un renforcement nécessaire du contrôle des transferts de bénéfices à destination des pays en dehors de l'Union européenne**

Enfin, **il est regrettable que l'Union européenne ne se soit pas engagée en faveur d'un encadrement renforcé des transferts de bénéfices à destination des pays tiers.** Il apparaît en effet souhaitable qu'une harmonisation des règles applicables aux prix de transfert en partance d'Etats membres et à destination de pays en dehors de l'Union soit engagée, notamment afin de limiter les opportunités d'optimisation fiscale vers les pays « à fiscalité privilégiée ».

## VI. PRÉSENTATION DES AMENDEMENTS ADOPTÉS PAR LA COMMISSION

Considérant l'ensemble de ces éléments, votre commission des finances a **adopté cinq amendements** sur la proposition de résolution européenne.

Outre des modifications de nature rédactionnelle ou de mise en cohérence (amendements n° 1 et 3) elle a tenu à rappeler que cette proposition de directive s'inscrit pleinement dans **le contexte du « Pacte pour l'euro Plus »** (amendement n° 1).

Par ailleurs, votre commission des finances a également souligné que la proposition de la Commission européenne risquerait de se traduire par une **perte de recettes publiques** mais que, **faute de simulations précises, il n'est pas possible d'appréhender** (amendements n° 3 et 5).

S'agissant des taux d'imposition, votre commission des finances a estimé qu'ils doivent **continuer de rester de la pleine et entière souveraineté des Etats membres**. Néanmoins, elle a rappelé que **l'appartenance à la zone euro implique une convergence des structures économiques et des systèmes fiscaux et, en particulier, des taux nominaux d'impôt sur les sociétés** (amendement n° 4)

Au total, votre commission des finances a jugé qu'il ne semblait **pas opportun d'adopter en l'état la proposition de directive ACCIS**, compte tenu des imprécisions qu'elle comporte. Elle a par conséquent demandé à la Commission européenne et aux Etats membres de poursuivre le dialogue technique (amendement n° 6).

Elle a également **invité le Gouvernement à défendre une assiette commune obligatoire, non consolidée, pour l'impôt sur les sociétés qui viendrait se substituer aux vingt-sept régimes nationaux existants**. En conséquence, il importe que **l'Union européenne s'attache à régler les problèmes inhérents aux prix de transfert** par d'autres instruments que celui d'une assiette consolidée (amendement n° 6).

Au cours de sa réunion du mardi 5 juillet 2011, présidée par M. Jean Arthuis, président, la commission des finances a examiné le rapport de M. Philippe Marini sur la proposition de résolution européenne n° 580 rectifié (2010-2011) sur la directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS).

Elle a modifié et complété la rédaction de la proposition de résolution européenne, dont le texte figure ci-après.



## PROPOSITION DE RÉOLUTION EUROPÉENNE ADOPTÉE PAR LA COMMISSION

- ① Le Sénat,
- ② Vu l'article 88-4 de la Constitution,
- ③ Vu la proposition de directive du Conseil (E 6136) concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS),
- ④ Considérant qu'en raison des différences considérables qui existent entre les régimes fiscaux nationaux dans l'Union européenne, les entreprises se heurtent à de nombreuses difficultés pour exercer leurs activités dans plusieurs États membres et qu'ainsi elles peinent à tirer pleinement parti du marché unique mis en place pour garantir la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux ;
- ⑤ Considérant que, faute d'une méthode de calcul unique de l'assiette imposable et faute de la possibilité de consolider leurs résultats, les entreprises exerçant leurs activités sur le territoire de l'Union sont souvent confrontées à la surimposition et à la double imposition et que l'ACCIS leur permettrait de réaliser des économies importantes ;
- ⑥ Considérant que la situation actuelle décourage les investissements dans l'Union et qu'elle va à l'encontre des priorités établies par l'Union dans sa communication « Europe 2020 – Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive » ;
- ⑦ Considérant que les Etats signataires du « Pacte pour l'euro Plus » se sont engagés à rechercher une « *coordination pragmatique des politiques fiscales* » ;
- ⑧ Considérant enfin qu'une concurrence fiscale déloyale en matière de taxation des bénéficiaires des entreprises nuit à l'emploi et à la croissance en Europe ;
- ⑨ – approuve dans son esprit la démarche de la Commission telle que contenue dans sa proposition de directive ;
- ⑩ – juge que cette proposition de directive est une étape importante et positive dans l'établissement progressif d'une harmonisation fiscale européenne ;
- ⑪ – estime que l'ACCIS constitue le pendant indispensable à la future société de droit européen ;
- ⑫ – s'interroge sur la faculté laissée aux sociétés d'opter pour l'ACCIS ou de se maintenir dans le système actuel dans la mesure où ce choix compliquerait la tâche des services fiscaux, risquerait de se traduire par une perte de recettes publiques et surtout dans la mesure où la concurrence fiscale entre les États membres ne peut être lisible et loyale que si les taux d'imposition comparés s'appliquent à des bases identiques ;

- ⑬ – considère que l'appartenance à la zone euro implique une convergence des structures économiques et des systèmes fiscaux et, en particulier, des taux nominaux d'impôt sur les sociétés, dans le respect de la souveraineté des Etats ;
- ⑭ – estime que les premières difficultés rencontrées par cette proposition de directive ne doivent pas amener à y renoncer et qu'au contraire, en l'absence de consensus, il conviendrait d'envisager une coopération renforcée pour sa mise en œuvre ;
- ⑮ – regrette cependant l'absence de simulations précises sur la répartition géographique de l'assiette imposable compte tenu de la clef de répartition retenue par la proposition de directive ;
- ⑯ – considère, en tout état de cause, que la Commission européenne et les Etats membres doivent poursuivre le dialogue en vue de corriger les imprécisions relatives à la définition de l'assiette imposable ;
- ⑰ – appelle l'Union européenne à renforcer son action en matière d'encadrement et de contrôle des prix de transfert tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'Union européenne ;
- ⑱ – invite le Gouvernement à défendre une assiette commune obligatoire, non consolidée, pour l'impôt sur les sociétés qui viendrait se substituer aux vingt-sept régimes nationaux existants.

## TRAVAUX DE LA COMMISSION

Réunie le mardi 5 juillet 2011, sous la présidence de M. Jean Arthuis, président, la commission a examiné, en application de l'article 73 *quinquies*, alinéa 3, du Règlement, le rapport de M. Philippe Marini, rapporteur, sur la proposition de résolution européenne n° 580 rectifié (2010-2011), présentée par M. Pierre Bernard-Reymond, au nom de la commission des affaires européennes, sur la directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) (E 6136).

### EXAMEN DU RAPPORT

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – Le 16 mars dernier, la Commission européenne a présenté une proposition de directive concernant une assiette commune et consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). Nous avons évoqué cette proposition lors de nos déplacements du printemps, notamment à La Haye et à Bruxelles. A l'excellente initiative de notre collègue Pierre Bernard-Reymond, la commission des affaires européennes du Sénat a adopté, le 7 juin dernier, une proposition de résolution portant sur cette proposition de directive. Il faut se féliciter de l'occasion qui est donnée au Parlement français, notamment au Sénat, de s'exprimer sur cette question, alors même que plus de la moitié des Parlements nationaux se sont déjà exprimés sur la proposition de la Commission européenne, que cela soit pour la soutenir ou pour la critiquer.

Saisie au fond, votre commission examine la proposition de résolution rédigée par la commission des affaires européennes. Elle peut l'amender et le texte qu'elle adoptera deviendra la résolution du Sénat sous un délai de trois jours à moins qu'un débat en séance publique ne soit demandé.

L'idée d'une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés n'est pas nouvelle. Il s'agit même d'un vieux serpent de mer de la Commission européenne qui, semble-t-il, a été évoqué pour la première fois en 1962. Elle revient sur le devant de la scène, poussée tout à la fois par la Commission européenne et par le Conseil européen.

Toutefois, ces deux institutions ne poursuivent pas exactement les mêmes objectifs. Le Conseil européen, dans le cadre du « Pacte pour l'euro Plus », a invité les Etats membres à une « *coordination pragmatique des politiques fiscales* », élément nécessaire à une « *coordination renforcée des politiques économiques dans la zone euro* ». Il s'agit de lutter contre une concurrence fiscale déloyale qui peut se révéler coûteuse pour les ressources budgétaires des Etats, notamment dans un contexte de crise de la dette. La Commission européenne, quant à elle, vise à renforcer le marché intérieur, alors même que le paysage fiscal européen apparaît aujourd'hui fragmenté. Une telle

fragmentation empêcherait les entreprises de profiter pleinement de la liberté d'établissement. En effet, les investissements réalisés dans d'autres pays de l'Union européenne (UE) impliquent de supporter des coûts de mise en conformité aux règles fiscales des autres Etats membres, des coûts inhérents aux phénomènes de double imposition, ainsi que des coûts résultant de l'impossibilité de compenser les bénéfices réalisés dans un Etat avec les pertes subies dans un autre.

Après plusieurs échecs, la Commission européenne a créé un groupe de travail ACCIS qui s'est réuni entre 2004 et 2008, aboutissant à l'élaboration de la proposition de directive qui nous est transmise.

Il convient tout d'abord de préciser que l'ACCIS est une assiette optionnelle. En effet, les entreprises ont le choix d'opter pour ACCIS. Deux catégories d'entreprises coexisteraient alors, selon qu'elles optent pour ce régime ou non. Il s'agirait par conséquent d'un vingt-huitième régime d'impôt sur les sociétés (IS), existant en parallèle de ceux des vingt-sept Etats membres. A ce titre, la Commission européenne estime qu'une ACCIS obligatoire n'aurait pas été conforme au principe de subsidiarité, argument que nous sommes en droit de contredire. En outre, cette nouvelle assiette est commune : les entreprises calculent l'assiette imposable à l'IS de l'ensemble de leurs établissements ou filiales dans l'UE sur la base de règles communes. Néanmoins, la définition de cette assiette est sujette à débat, notamment en ce qui concerne les règles d'amortissement qui nous paraissent simplistes. Par ailleurs, l'assiette est consolidée. Cela implique que soit faite la somme arithmétique de l'ensemble des pertes et profits réalisés au sein de l'UE afin d'établir le résultat fiscal imposable. Cet aspect du dispositif est sans doute le plus important dans la mesure où la consolidation permet d'éliminer la « double imposition économique » et de contourner les problèmes liés aux prix de transfert : les transactions intragroupes ne sont pas prises en compte dans le calcul du résultat fiscal. Dans de telles conditions, peut-on croire que les groupes qui rapatrient leurs bénéfices dans les Etats à la fiscalité plus favorable opteront pour l'assiette consolidée ? Enfin, la proposition de directive prévoit que le bénéfice fiscal des groupes soumis à l'ACCIS ne serait déclaré qu'auprès de l'administration fiscale de l'Etat membre où est installée la société mère.

Une fois consolidée, l'assiette doit être répartie entre les membres du groupe et imposée au taux applicable dans leur Etat d'établissement. En effet, l'harmonisation proposée par la Commission européenne ne concerne que l'assiette et aucunement les taux. Par suite, la proposition de directive établit une clef de répartition reposant sur trois facteurs, chacun affecté d'une pondération égale à un tiers : la main d'œuvre, le chiffre d'affaires et les immobilisations.

Ces critères de répartition paraissent *a priori* favorables aux Etats industriels et défavorables aux Etats dont l'économie serait essentiellement tournée vers l'immatériel.

Le facteur « chiffre d'affaires » repose sur le principe de la « vente par destination ». A ce titre, le chiffre d'affaires est localisé dans l'Etat membre où le bien a été livré, à condition toutefois que le groupe concerné y détienne un établissement. Ainsi, si d'autres possibilités d'optimisation ne subsistaient pas, le principe de la « vente par destination » pourrait ouvrir des perspectives intéressantes en matière de re-territorialisation de l'assiette imposable résultant du commerce électronique. Les profits de Google ne s'échapperaient plus vers l'Irlande...

Quels impacts macroéconomiques pouvons-nous attendre de l'adoption de la directive ? L'étude d'impact réalisée par la Commission européenne tend à montrer que sa proposition aurait pour conséquence de « rendre » 3 milliards d'euros aux entreprises à raison de :

- 700 millions d'euros au titre de la diminution des coûts de mise en conformité ;

- 1 milliard d'euros du fait des économies réalisées lors d'investissements transfrontaliers ;

- 1,3 milliard d'euros du fait de la consolidation des bénéfices et des pertes.

Mais, on peut estimer que, dans le même temps, les Etats membres subiraient, collectivement, une perte de recettes fiscales d'au moins 1,3 milliard d'euros. La Commission européenne explique que ces recettes n'ont pas lieu d'être dans le marché intérieur car elles n'existeraient pas dans un contexte purement national. Elles résultent de situations de double imposition ou de surimposition.

La directive aurait toutefois pour effet de stimuler l'investissement transfrontalier mais aussi l'investissement direct étranger dans l'Union européenne. D'après la Commission européenne, son adoption pourrait se traduire par une hausse du PIB positive mais faible, de l'ordre de 0,02 % à 0,06 %. Néanmoins, ces chiffres doivent être pris avec la plus grande circonspection, les modèles de prévision utilisés n'étant pas assez fins pour appréhender tous les effets dynamiques qu'entraînerait la mise en œuvre de l'ACCIS.

En ce qui concerne la France, les premières simulations laissent penser qu'elle serait gagnante tant d'un point de vue économique que de celui des finances publiques. L'ACCIS pourrait stimuler notre compétitivité fiscale en nous permettant d'afficher un taux plus faible que le taux nominal de 33,1/3 %, étant précisé que nous pourrions disposer de deux taux, l'un pour l'ACCIS, l'autre pour notre assiette nationale. Compte tenu de l'ensemble des critères de localisation extra-fiscaux que nous pouvons faire valoir, la France pourrait pleinement bénéficier d'une hausse de l'investissement.

Par ailleurs, la clef de répartition de l'assiette imposable devrait conduire à une augmentation de nos rentrées fiscales. Par exemple, le facteur « chiffre d'affaires » nous est favorable compte tenu de la forte consommation française, du principe de la « vente par destination » et de notre démographie.

Malheureusement, il ne s'agit pour l'instant que de supputations non chiffrées mais le Gouvernement nous a indiqué que la direction générale du Trésor s'était attachée à réaliser des simulations.

Au-delà de ces aspects séduisants, nous devons relever que plusieurs questions restent en suspens. Ainsi, force est de constater que de nombreuses imprécisions demeurent dans le texte présenté par la Commission européenne, en particulier s'agissant des concepts comptables. Or l'imprécision en matière fiscale conduit inexorablement à l'optimisation et à la perte de recettes budgétaires.

De même, l'adoption de l'ACCIS nous conduirait à forger, à vingt-sept, une doctrine et une jurisprudence fiscales propres. Cela serait d'autant plus nécessaire que la directive prévoit un système de guichet unique géré par les administrations fiscales nationales. Or tout point de divergence entre elles sera à nouveau source de difficultés pour les entreprises ou une opportunité d'échapper à l'impôt !

Enfin, je relève que la directive n'élimine pas, loin de là, toute possibilité de concurrence fiscale. En premier lieu, chaque pays resterait libre de fixer ses propres taux et même de fixer un taux pour l'ACCIS et un pour son assiette fiscale nationale. Au total, il pourrait donc exister jusqu'à 54 taux normaux dans l'UE, voire plus si l'on compte les taux dérogatoires, par exemple pour les PME. En second lieu, les réductions et les crédits d'impôt, qui portent sur l'impôt dû et non sur l'assiette, seraient compatibles avec la directive. Le crédit d'impôt recherche (CIR) sous sa forme actuelle pourrait tout à fait être maintenu dans le cadre de l'ACCIS.

Toutes ces raisons me conduisent à suggérer une approche plus mesurée que celle de la Commission européenne. A ce jour, près d'un tiers des Parlements nationaux ont fait valoir leur opposition à la proposition de la Commission, soit par hostilité de principe à l'idée d'une harmonisation en matière fiscale (Royaume-Uni, Irlande, notamment), soit en raison des risques de déplacement de matière fiscale préjudiciables à leurs recettes. Nous savons, au vu des récents débats sur la territorialisation de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), combien il est difficile de territorialiser une assiette dont le mode de calcul repose sur des facteurs qui ne sont pas localisés.

La coexistence de deux assiettes et d'au moins deux taux dans chaque Etat ne serait pas réellement une simplification administrative. L'assiette consolidée est au surplus illusoire car les entreprises qui exploitent le mieux aujourd'hui la combinaison des législations nationales n'opteront jamais pour l'ACCIS.

Par conséquent, serait-il réaliste – et même opportun – de réaliser une assiette consolidée au niveau de l'Union européenne ? Il me semble également que le Gouvernement français n'a pas intérêt à s'isoler de ses partenaires en défendant un projet – certes qui nous est favorable – au risque de faire échouer toute discussion sur ces sujets.

Ne faudrait-il mieux pas tenter de se mettre d'accord sur une règle commune pour le calcul de l'assiette d'IS ? En un mot, de disposer d'une assiette unique et obligatoire d'IS dans l'UE. Le « Pacte pour l'euro Plus » que je citais au début de ma présentation fait référence à une « assiette commune » et non pas à « une assiette commune et consolidée ».

Il me semble que la Commission a cherché à relativiser l'hostilité de principe des Etats les plus anglo-saxons par l'intérêt que trouveraient certaines très grandes entreprises à cette proposition. Il ne faut pas s'y tromper, l'approche de la Commission n'est pas seulement technique mais bien politique.

Pour ma part, j'estime qu'il faut disposer d'un seul et même thermomètre pour comparer les taux d'IS de telle sorte que la concurrence se poursuive de manière disciplinée dans le cadre d'un système qui soit le plus neutre possible.

L'assiette commune et obligatoire procurerait d'ores et déjà des gains substantiels pour les entreprises en éliminant une partie des coûts de mise en conformité.

En revanche, l'adoption d'une assiette commune ne réglerait pas la question des prix de transfert intra-européen, ni celle de l'imposition des bénéfices résultant du commerce électronique. Sur ces deux voies, l'Union européenne devrait pouvoir progresser sans pour autant recourir à une assiette consolidée d'IS.

S'agissant des prix de transfert, je note que l'absence de coopération entre administrations fiscales conduit à la fois à des abus et à des doubles impositions. Il serait souhaitable que la Commission sensibilise plus encore les Etats à ce sujet et s'engage dans la voie ou, à tout le moins, encourage une coordination administrative plus approfondie pour que les optimisations liées à une insuffisante maîtrise des prix de transfert perdent un peu de terrain.

**M. Jean Arthuis, président.** – Je vous remercie de cette présentation sur un beau projet qui néanmoins, en l'état, me semble largement relever de la chimère.

**M. Pierre Bernard-Reymond.** – Le projet d'ACCIS est une histoire ancienne mais ne semble pas pour autant près d'aboutir. Il eut été regrettable que le Parlement français, notamment le Sénat, ne se prononce pas sur cette proposition de directive. La commission des affaires européennes a voté la proposition de résolution qui vous a été transmise à l'unanimité, malgré quelques

remarques formulées lors des débats, portant notamment sur le caractère facultatif de l'ACCIS et sur le fait qu'il était institué un vingt-huitième régime d'impôt sur les sociétés. A cet égard, le rapporteur a bien souligné toutes les difficultés restant à résoudre lors des négociations ultérieures, même si un aboutissement rapide de celles-ci n'est pas à espérer.

Il est nécessaire de s'interroger sur la pertinence d'un tel projet. A ce titre, il convient d'être pragmatique ; c'est pourquoi, sous réserve de ce qui a été avancé par le rapporteur, il est souhaitable de donner un avis favorable sur la suite de la négociation. Toutefois, les simulations réalisées par la Commission européenne demeurent insuffisamment précises. Cette dernière explique que la diminution des recettes fiscales, induite par l'instauration de l'ACCIS dans certains pays, pourrait être compensée par une légère hausse des taux. La hausse potentielle des taux ainsi avancée devrait faire l'objet d'une analyse plus approfondie par la Commission afin de s'assurer qu'il ne s'agit pas, dans les faits, d'une politique relative aux taux d'imposition. Une telle perspective provoque chez certains de nos partenaires européens des craintes quant à un lissage éventuel des écarts de taux et l'institution d'un « serpent fiscal », à l'image du « serpent monétaire européen », même si cette évolution peut être souhaitée par d'autres.

**Mme Nicole Bricq.** – La fin du « *dumping* » fiscal n'est pas envisageable à courte échéance dans l'Union européenne. A ce titre, lors du déplacement de notre commission à Bruxelles, il avait été souligné que le projet d'ACCIS visait plus à permettre une simplification en faveur des entreprises qu'à lutter contre le « *dumping* » fiscal. L'ACCIS ne permet en rien l'instauration d'un impôt unique européen, qui semblait pourtant envisagé voici une dizaine d'années.

J'estime que la proposition comporte deux défauts majeurs : le régime prévu est optionnel et n'institue pas de taux minimal, contrairement à ce qui existe pour la TVA.

Par ailleurs, l'ACCIS était supposée faire disparaître les niches fiscales ; qu'en est-il réellement ?

**M. Denis Badré.** – Le mérite de la proposition de directive est de marquer une volonté d'avancer sur un sujet important. De surcroît, il apparaît que la collaboration entre la commission des affaires européennes et la commission des finances est particulièrement fructueuse. L'invocation du principe de subsidiarité par la Commission européenne est éclairante : elle met en évidence le fait que la proposition de directive constitue une tentative de mutualisation des politiques fiscales des Etats membres, et non de mise en place d'une politique fiscale européenne à proprement parler. Il en résulte un système complexe et inabouti, voire inapplicable, qui reste au donc milieu du gué. Toutefois, un tel projet va dans le bon sens.



**M. Pierre Bernard-Reymond.** – Il est nécessaire d’appréhender la dimension tactique de la proposition de directive. Afin de rendre celle-ci acceptable par tous, écarter la question des taux était impératif. En outre, un accord à vingt-sept Etats membres n’était pas envisageable si l’ACCIS n’était pas optionnelle. Enfin, la Commission européenne souhaitait maintenir un possible recours à la coopération renforcée en cas de désaccord de certains Etats. Ces options tactiques induisent de la complexité. C’est pourquoi, il doit être trouvé un juste équilibre entre la stratégie consistant à rendre le projet acceptable et la volonté de présenter un dispositif raisonnablement complexe.

**M. Jean Arthuis, président.** – Ce projet semble artificiel...

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – Il faut prendre garde à ne pas « jeter le bébé avec l’eau du bain ». Le projet d’ACCIS comporte de nombreuses qualités et doit permettre un renforcement du marché intérieur, notamment en instituant une concurrence fiscale plus saine. Il répond à la nécessité pour un marché de disposer d’une information neutre, sincère et homogène. Dès lors, l’instauration d’une assiette commune est un objectif louable. Son caractère consolidé et optionnel est toutefois plus discutable, décevant même. Les discussions intervenues avec les responsables de la direction générale de la fiscalité de la Commission européenne lors du déplacement de notre commission à Bruxelles ont, à cet égard, révélé qu’un changement d’orientation était intervenu. Une telle évolution a certainement résulté d’une prise de conscience par la Commission qu’un soutien de la part des groupes multinationaux était nécessaire pour faire avancer ce projet.

A notre collègue Nicole Bricq, je souhaiterais dire que le projet d’ACCIS doit bien faire disparaître certaines niches fiscales mais pas toutes les niches. Certes, les niches « d’assiette », tels que les régimes dérogatoires concernant les amortissements, les provisions ou bien les charges déductibles, sont éliminées. Cependant, demeurent les niches portant sur le paiement de l’impôt : les crédits d’impôt, notamment le crédit d’impôt recherche, ou encore les réductions d’impôt. Il faut aussi rappeler que les objectifs du Conseil européen et de la Commission européenne sont différents. Le Conseil, suivant sans doute une inspiration franco-allemande, tend vers une convergence des politiques fiscales. La Commission, quant à elle, est guidée par une approche microéconomique, encline à faire bénéficier les entreprises de simplifications et de moindres coûts, notamment afin d’attirer les investissements dans l’Union européenne.

Pierre Bernard-Reymond évoquait les coopérations renforcées, mécanisme qui implique la participation d’au moins neuf Etats membres et l’accord unanime du Conseil de l’Union européenne. A ce titre, ma proposition consiste à ce que soit relancée la négociation autour de la notion d’assiette commune, si nécessaire à partir d’une coopération renforcée.

EXAMEN DES AMENDEMENTS

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – L'amendement n° 1 a deux parties : la première est rédactionnelle et la seconde tend à ajouter une référence au « Pacte pour l'euro Plus » dans lequel les Etats membres s'engagent à une « *coordination pragmatique des politiques fiscales* ». Il convient de souligner notre volonté de poursuivre la convergence des politiques en matière de fiscalité.

**M. Pierre Bernard-Reymond.** – Une telle mention pourrait constituer un repoussoir pour les pays hostiles à une convergence des politiques fiscales et particulièrement des taux d'imposition.

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – Il n'est pas demandé d'engagements supplémentaires à des Etats qui ont déjà souscrits au « Pacte pour l'euro Plus ».

*L'amendement n° 1 est adopté à l'unanimité.*

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – La résolution fait un parallèle avec la « société européenne » ; malheureusement, la mise en place de cette dernière n'a pas rencontré le succès escompté. C'est pourquoi, une référence à la « société européenne » paraît peu valorisante. L'amendement n° 2 propose sa suppression de la proposition de résolution. Néanmoins, je m'en remets à l'appréciation de votre commission.

**M. Jean Arthuis, président.** – Cela n'engage à rien...

*L'amendement n° 2 est retiré.*

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – L'amendement n° 3 rappelle que la proposition de directive ACCIS ferait inévitablement perdre aux Etats membres des ressources fiscales. Cette perte serait d'autant plus grande que le régime est optionnel puisque seules les entreprises y ayant intérêt feraient le choix d'opter pour l'ACCIS.

**M. Pierre Bernard-Reymond.** – Il serait nécessaire de pouvoir estimer cette perte de recettes fiscales, notamment parce que celle-ci peut entraîner une hausse des taux...

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – Légère !

La perte de recettes s'élèvera à au moins 1,3 milliard d'euros. Cependant, nous ne disposons pas d'éléments sur la répartition de cette perte entre les Etats membres. Une demande de précision sur ce point a été adressée au ministère en charge du budget qui ne semble pas en mesure d'apporter des réponses pour le moment.

**M. Jean Arthuis, président.** – La suppression des niches fiscales devrait compenser ces pertes de recettes...

**Mme Nicole Bricq.** – Je suis réservée quant au fait de préciser que la proposition de directive ACCIS ferait inévitablement perdre aux Etats membres des ressources fiscales, dès lors que de nombreuses incertitudes entourent l'évaluation de la perte de recettes et surtout les pays concernés.

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – Il s'agit d'une perte de ressources publiques pour l'ensemble des Etats européens s'ils ne relèvent pas leurs taux.

**Mme Nicole Bricq.** – S'il n'est pas institué de taux minimal, la directive conduira nécessairement à ce qu'il y ait des gagnants et des perdants. Je ne suis pas favorable à l'amendement et ce d'autant plus que la proposition de directive peut conduire à la suppression de niches fiscales.

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – Il n'est pas possible d'amender la directive dont nous sommes saisis.

**M. Denis Badré.** – Ne serait-il pas opportun de rectifier l'amendement et d'ajouter que notre commission s'interroge sur l'impact de la proposition de directive ainsi que sur la répartition de cet impact entre les Etats.

**M. Jean Arthuis, président.** – Dès lors que l'adoption de la directive doit conduire à la suppression de niches fiscales, pourquoi est-il prévu une diminution des recettes fiscales ?

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – Parce que l'ACCIS est optionnelle : les entreprises sont des agents économiques rationnels et choisiront la situation la plus conforme à leurs intérêts.

**M. Jean Arthuis, président.** – Tout laisse à penser qu'aucune entreprise n'optera pour ce régime qui élargit l'assiette et supprime des niches fiscales.

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – En réalité, l'ACCIS n'est pas dénuée de tout intérêt pour des entreprises à qui il est ouvert un nouvel espace d'optimisation, notamment par la localisation des pertes et des profits réalisés. Mais peut-être est-il possible de rectifier l'amendement et de préciser que la proposition de directive ACCIS risquerait de se traduire par une perte de recettes publiques.

*L'amendement n° 3 ainsi rectifié est adopté.*

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – La proposition de directive ACCIS n'a pas pour objet d'harmoniser les taux d'imposition. Ceux-ci doivent demeurer de la pleine et entière souveraineté des Etats membres. L'amendement n° 4 rappelle toutefois que la zone euro ne sera viable à long terme que si les

structures économiques et fiscales des Etats membres convergent. Par ailleurs, il proposé de supprimer l'alinéa 13 relatif aux conséquences de la proposition de directive sur le taux d'IS français. En effet, la France, comme tous les Etats membres, resterait libre de fixer deux taux d'IS, l'un pour l'assiette nationale, l'autre pour l'ACCIS. Ainsi, la proposition de directive n'aura pas pour résultat de conduire à une diminution du taux actuel de 33,1/3 %. Cet alinéa semble superfétatoire.

**M. Jean Arthuis, président.** – En effet, l'alinéa 13 contredit les observations faites précédemment.

*L'amendement n° 4 est adopté.*

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – L'amendement n° 5 souligne tout d'abord les inquiétudes de la plupart de nos partenaires vis-à-vis de la proposition de la Commission européenne, compte tenu des pertes de ressources fiscales qu'elle est susceptible de causer. A ce titre, il convient de regretter qu'elle ne soit pas accompagnée par des simulations plus précises sur la taille et la répartition de l'assiette imposable entre les différents Etats membres, compte tenu des caractéristiques de leur tissu économique.

**M. Pierre Bernard-Reymond.** – Cet amendement est contradictoire avec l'amendement n° 3 rectifié qui précise que la proposition de directive ACCIS risquerait de se traduire par une perte de recettes publiques.

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – En effet, il conviendrait de modifier le présent amendement et de supprimer la mention faite aux inquiétudes de la plupart de nos partenaires vis-à-vis de la proposition de directive, compte tenu des pertes de ressources fiscales qu'elle est susceptible de causer.

*L'amendement n° 5 ainsi rectifié est adopté.*

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – Le texte de la proposition de directive se réfère à plusieurs notions qui ne sont pas suffisamment précises. Par conséquent, en vue d'éviter toute possibilité d'optimisation, l'amendement n° 6 vise à ce que la Commission européenne et les Etats membres poursuivent le travail technique sur la définition de l'assiette imposable. Par ailleurs, compte tenu de la réticence de nombreux Etats membres à progresser dans la voie de l'adoption d'une assiette commune et consolidée d'impôt sur les sociétés, le présent amendement invite le Gouvernement français à défendre l'idée d'une assiette commune, obligatoire mais non consolidée. L'assiette commune aurait vocation à se substituer aux vingt-sept assiettes existantes dans l'Union. En conséquence, faute d'une assiette consolidée, l'épineuse question de l'encadrement des prix de transfert doit devenir une priorité pour l'Union européenne, tant pour les transactions à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'Union.

**M. François Marc.** – Dans la mesure où chaque Etat peut maintenir ses propres taux d'imposition, il semble difficile de lutter efficacement contre les pratiques d'optimisation fiscale.

**M. Philippe Marini, rapporteur.** – Un renforcement du contrôle et de l'encadrement des prix de transfert constituerait déjà une avancée notable.

*L'amendement n° 6 est adopté.*

**La proposition de résolution a alors été adoptée dans la rédaction issue des travaux de la commission, le groupe socialiste s'abstenant.**



## AMENDEMENTS EXAMINÉS PAR LA COMMISSION

### Amendement n° 1

#### I. ALINÉA 5

Après le mot :

Union

supprimer le signe de ponctuation :

,

et remplacer le mot :

permettra

par le mot :

permettrait

#### II. APRÈS L'ALINÉA 6

Insérer un alinéa ainsi rédigé :

Considérant que les Etats signataires du « Pacte pour l'euro Plus » se sont engagés à rechercher une « *coordination pragmatique des politiques fiscales* » ;

### Amendement n° 2 – Retiré

#### I. ALINÉA 9

Remplacer les mots :

et positive dans l'établissement progressif

par les mots :

en vue

#### II. ALINÉA 10

Supprimer cet alinéa

### Amendement n° 3 rectifié

#### ALINÉA 11

A. Remplacer le mot :

compliquera

par le mot :

compliquerait

B. Après les mots :

services fiscaux

insérer les mots :

, risquerait de se traduire par une perte de recettes publiques

#### **Amendement n° 4**

##### I. ALINÉA 12

Après les mots :

considère que

rédigier ainsi la fin de l'alinéa :

l'appartenance à la zone euro implique une convergence des structures économiques et des systèmes fiscaux et, en particulier, des taux nominaux d'impôt sur les sociétés, dans le respect de la souveraineté des Etats ;

##### II. ALINÉA 13

Supprimer cet alinéa

#### **Amendement n° 5 rectifié**

##### APRÈS L'ALINÉA 14

Insérer un alinéa ainsi rédigé :

– regrette cependant l'absence de simulations précises sur la répartition géographique de l'assiette imposable compte tenu de la clef de répartition retenue par la proposition de directive ;

#### **Amendement n° 6**

##### APRÈS L'ALINÉA 14

Insérer trois alinéas ainsi rédigés :

– considère, en tout état de cause, que la Commission européenne et les Etats membres doivent poursuivre le dialogue en vue de corriger les imprécisions relatives à la définition de l'assiette imposable ;

– appelle l'Union européenne à renforcer son action en matière d'encadrement et de contrôle des prix de transfert tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'Union européenne ;

– invite le Gouvernement à défendre une assiette commune obligatoire, non consolidée, pour l'impôt sur les sociétés qui viendrait se substituer aux vingt-sept régimes nationaux existants.



## TABLEAU COMPARATIF

<b>Proposition de résolution n° 580 rectifié (2010-2011) de M. Pierre Bernard-Reymond sur la directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)</b>	<b>Proposition de résolution de la commission</b>
Le Sénat,	Alinéa sans modification.
Vu l'article 88-4 de la Constitution,	Alinéa sans modification.
Vu la proposition de directive du Conseil (E 6136) concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS),	Alinéa sans modification.
Considérant qu'en raison des différences considérables qui existent entre les régimes fiscaux nationaux dans l'Union européenne, les entreprises se heurtent à de nombreuses difficultés pour exercer leurs activités dans plusieurs États membres et qu'ainsi elles peinent à tirer pleinement parti du marché unique mis en place pour garantir la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux ;	Alinéa sans modification.
Considérant que, faute d'une méthode de calcul unique de l'assiette imposable et faute de la possibilité de consolider leurs résultats, les entreprises exerçant leurs activités sur le territoire de l'Union, sont souvent confrontées à la surimposition et à la double imposition et que l'ACCIS leur permettra de réaliser des économies importantes ;	Considérant que, faute d'une méthode de calcul unique de l'assiette imposable et faute de la possibilité de consolider leurs résultats, les entreprises exerçant leurs activités sur le territoire de l'Union sont souvent confrontées à la surimposition et à la double imposition et que l'ACCIS leur <u>permettrait</u> de réaliser des économies importantes ;
Considérant que la situation actuelle décourage les investissements dans l'Union et qu'elle va à l'encontre des priorités établies par l'Union dans sa communication « Europe 2020 – Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive » ;	Alinéa sans modification.
Considérant enfin qu'une concurrence fiscale déloyale en matière de taxation des bénéficiaires des entreprises nuit à l'emploi et à la croissance en Europe ;	<u>Considérant que les Etats signataires du « Pacte pour l'euro Plus » se sont engagés à rechercher une « coordination pragmatique des politiques fiscales » ;</u>
– approuve dans son esprit la démarche de la Commission telle que contenue dans sa proposition de directive ;	Alinéa sans modification.
	Alinéa sans modification.

**Proposition de résolution n° 580 rectifié (2010-2011)  
de M. Pierre Bernard-Reymond sur la directive du  
Conseil concernant une assiette commune consolidée  
pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)**

---

– juge que cette proposition de directive est une étape importante et positive dans l'établissement progressif d'une harmonisation fiscale européenne ;

– estime que l'ACCIS constitue le pendant indispensable à la future société de droit européen ;

– s'interroge sur la faculté laissée aux sociétés d'opter pour l'ACCIS ou de se maintenir dans le système actuel dans la mesure où ce choix compliquera la tâche des services fiscaux et surtout dans la mesure où la concurrence fiscale entre les États membres ne peut être lisible et loyale que si les taux d'imposition comparés s'appliquent à des bases identiques ;

– considère que les taux d'imposition des sociétés variant du simple au triple dans l'Union européenne, il conviendrait d'envisager, à terme, une fourchette moyenne plus resserrée, écartant les extrêmes ;

~~– demande au Gouvernement de s'assurer que, le taux d'imposition sur les sociétés étant un des plus élevés en France, la méthode de calcul de l'assiette imposable proposée par la Commission qui élargit sensiblement cette assiette par rapport à la méthode actuellement pratiquée en France, n'ait pas pour conséquence d'alourdir l'impôt sur les sociétés payé sur notre territoire ;~~

– estime que les premières difficultés rencontrées par cette proposition de directive ne doivent pas amener à y renoncer et qu'au contraire, en l'absence de consensus, il conviendrait d'envisager une coopération renforcée pour sa mise en oeuvre.

**Proposition de résolution de la commission**

---

Alinéa sans modification.

Alinéa sans modification.

– s'interroge sur la faculté laissée aux sociétés d'opter pour l'ACCIS ou de se maintenir dans le système actuel dans la mesure où ce choix compliquerait la tâche des services fiscaux, risquerait de se traduire par une perte de recettes publiques et surtout dans la mesure où la concurrence fiscale entre les États membres ne peut être lisible et loyale que si les taux d'imposition comparés s'appliquent à des bases identiques ;

– considère que l'appartenance à la zone euro implique une convergence des structures économiques et des systèmes fiscaux et, en particulier, des taux nominaux d'impôt sur les sociétés, dans le respect de la souveraineté des États ;

*Alinéa supprimé.*

Alinéa sans modification.

– regrette cependant l'absence de simulations précises sur la répartition géographique de l'assiette imposable compte tenu de la clef de répartition retenue par la proposition de directive ;

– considère, en tout état de cause, que la Commission européenne et les États membres doivent poursuivre le dialogue en vue de corriger les imprécisions relatives à la définition de l'assiette imposable ;

**Proposition de résolution n° 580 rectifié (2010-2011)  
de M. Pierre Bernard-Reymond sur la directive du  
Conseil concernant une assiette commune consolidée  
pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)**

---

**Proposition de résolution de la commission**

---

– appelle l'Union européenne à renforcer son action en matière d'encadrement et de contrôle des prix de transfert tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'Union européenne ;

– invite le Gouvernement à défendre une assiette commune obligatoire, non consolidée, pour l'impôt sur les sociétés qui viendrait se substituer aux vingt-sept régimes nationaux existants.