



COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

Bruxelles, le 23.12.2005  
COM(2005)702 final

**COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL, AU PARLEMENT  
EUROPEEN ET AU COMITE ECONOMIQUE ET SOCIAL EUROPEEN**

**Lutte contre les obstacles liés à la fiscalité des sociétés qui affectent les petites et moyennes entreprises dans le marché intérieur – Description d’un éventuel système pilote d’imposition selon les règles de l’État de résidence [...]**

{SEC(2005)1785}

## TABLE DES MATIÈRES

1.	Introduction .....	3
1.1.	Objet de la communication .....	3
1.2.	Actions antérieures de la Commission visant à améliorer la situation fiscale des PME .....	4
2.	Nécessité d'améliorer la situation fiscale des petites et moyennes entreprises dans le marché intérieur .....	5
2.1.	Les entraves liées à la fiscalité des sociétés dans le marché intérieur et leur importance pour les PME .....	5
2.2.	Conclusion et nécessité d'une action à l'échelle de l'UE .....	8
3.	L'imposition selon les règles de l'État de résidence: une approche prometteuse pour lutter contre les entraves liées à la fiscalité des sociétés affectant les PME .....	9
3.1.	Approche fondamentale et opportunité du système pour les PME .....	9
3.2.	Cheminement de l'idée .....	10
4.	Conclusion et perspectives .....	13
	ANNEXE: .....	15
	Description d'un éventuel système pilote d'imposition selon les règles de l'État de résidence pour les petites et moyennes entreprises .....	15

## 1. INTRODUCTION

### 1.1. Objet de la communication

*La réalisation des objectifs de Lisbonne requiert des initiatives dans le domaine de la fiscalité.*

La communication de la Commission au Conseil européen de printemps COM(2005) 24 et notamment le document SEC(2005) 192 qui l'accompagne («Plan d'action de Lisbonne») ont donné un nouvel élan à la stratégie de Lisbonne, notamment dans le domaine de la fiscalité. Dans ce contexte, les conclusions de la Présidence du Conseil européen du 23 mars 2005 soulignent à maintes reprises l'importance du rôle joué par les petites et moyennes entreprises (PME) et préconisent des initiatives de grande envergure en faveur des PME<sup>1</sup>.

*C'est notamment vrai pour les petites et moyennes entreprises.*

Le problème fondamental est qu'alors que les PME jouent un rôle prépondérant dans le développement économique de l'Union européenne, leur participation au marché intérieur est considérablement inférieure à celle des entreprises de plus grande taille, et ce notamment pour des raisons fiscales. Cette situation est source d'inefficacité économique et, par voie de conséquence, réduit le potentiel de l'UE en matière de croissance et de création d'emplois, ce qui compromet la réalisation des objectifs de Lisbonne réaffirmés récemment. C'est pourquoi le programme pluriannuel pour les entreprises et l'esprit d'entreprise, en particulier pour les PME (2001-2005)<sup>2</sup>, de même que le plan d'action de la Commission intitulé «l'agenda européen de la politique de l'esprit d'entreprise»<sup>3</sup> recommandent l'élaboration de mesures appropriées pour encourager l'expansion transfrontalière des PME. En outre, la récente communication de la Commission relative à la contribution des politiques fiscales et douanières à la stratégie de Lisbonne et la communication relative à une politique moderne des PME pour la croissance et l'emploi<sup>4</sup> se réfèrent à la nécessité d'un cadre général en faveur des PME et mentionne l'initiative relative à l'imposition selon les règles de l'Etat de résidence.

*La possibilité offerte par l'«imposition selon les règles de l'État de résidence» mérite d'être explorée.*

La présente communication a pour objet, tout d'abord, de décrire les problèmes particuliers que les PME doivent affronter en matière de fiscalité des sociétés lorsqu'elles exercent des activités dans plus d'un État membre, et d'examiner en quoi ces problèmes menacent le bon fonctionnement du marché intérieur. Ensuite, sur la base des travaux de ces dernières années et de la stratégie actuelle de la Commission dans le domaine de la fiscalité des entreprises, la communication présente une solution envisageable et réaliste d'un point de vue pratique, fondée sur l'approche dite de «l'imposition selon les règles de l'État de résidence». La Commission estime que ce concept pourrait être utilement testé par les États membres et les entreprises intéressés, sous forme de système

<sup>1</sup> Conseil européen de Bruxelles des 22 et 23 mars 2005, Conclusions de la Présidence, point 25, par exemple.

<sup>2</sup> Décision 2000/819/CE du Conseil du 20 décembre 2000.

<sup>3</sup> COM(2004) 70 du 11.2.2004.

<sup>4</sup> COM(2005)532 du 25.10.2005 et COM(2005)551 du 10.11.2005.

pilote appliqué à titre expérimental. Comme le montre l'analyse d'impact jointe en annexe, l'incidence économique globale de la mesure proposée est potentiellement très positive pour le marché intérieur.

## 1.2. Actions antérieures de la Commission visant à améliorer la situation fiscale des PME

*Les actions antérieures de la Commission ont principalement trait à la transmission des entreprises...*

Jusqu'à présent, les actions de la Commission visant à améliorer la situation fiscale des PME ont été axées sur les problèmes transfrontaliers liés à des impôts autres que l'impôt sur les sociétés. En particulier, la transmission des PME, qui sont souvent des entreprises familiales, engendre un certain nombre de problèmes liés à la fiscalité qui sont souvent source de difficultés plus grandes et de coûts plus importants que pour les grandes entreprises cotées en bourse. Les sorties de trésorerie au titre des droits de donation et de succession constituent un exemple très significatif à cet égard. La Commission a attiré l'attention sur ces difficultés à plusieurs reprises, et présenté des recommandations sur les problèmes fiscaux liés à la transmission des petites et moyennes entreprises<sup>5</sup>, ainsi qu'une communication sur l'amélioration générale de l'environnement fiscal des petites et moyennes entreprises<sup>6</sup>. La plupart des recommandations ont trait aux problèmes fiscaux posés par le statut légal des entreprises individuelles et des sociétés de personnes, notamment en cas de transmission d'une PME par succession.

*... et les efforts actuels se concentrent, pour l'heure, sur la taxe sur la valeur ajoutée.*

En outre, diverses mesures sont mises en place actuellement afin de lutter contre les problèmes spécifiques que connaissent les PME dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée. En particulier, l'initiative de la Commission concernant la création d'un «système de guichet unique» facilitera considérablement l'expansion des activités des PME au sein du marché intérieur, étant donné que les entreprises auront la possibilité de se conformer à leurs obligations en matière de TVA auprès d'un point d'immatriculation unique. En conséquence, pour les PME, l'impôt sur les sociétés reste une des plus importantes sources de problèmes fiscaux dans le marché intérieur et, pour l'heure, cette situation ne fait pas l'objet d'un traitement adéquat à l'échelle de l'UE. Il convient d'ajouter que des progrès dans ce domaine et des mesures fiscales favorables aux PME dans d'autres domaines auraient pour avantage de se renforcer mutuellement.

---

<sup>5</sup> Recommandation de la Commission, du 25 mai 1994, concernant le mode d'imposition des petites et moyennes entreprises, JO L 177, pp.1-19; recommandation de la Commission, du 7 décembre 1994, sur la transmission des petites et moyennes entreprises, JO L 385, pp.14-17; et communication relative à la recommandation de la Commission, du 7 décembre 1994, sur la transmission des petites et moyennes entreprises, JO C 400, pp.1-9.

<sup>6</sup> Communication présentée par la Commission au Conseil et au Parlement européen: amélioration de l'environnement fiscal des petites et moyennes entreprises, COM(94) 206, JO C 187, pp.5-10.

## 2. NECESSITE D'AMELIORER LA SITUATION FISCALE DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES DANS LE MARCHE INTERIEUR

### 2.1. Les entraves liées à la fiscalité des sociétés dans le marché intérieur et leur importance pour les PME

*Les entreprises doivent faire face à de nombreuses et diverses entraves fiscales dans le marché intérieur ...*

De récentes études et recherches effectuées par les services de la Commission<sup>7</sup>, dont les résultats ont été confirmés par des instituts de recherche indépendants<sup>8</sup>, montrent que les activités économiques transfrontalières des entreprises dans l'UE sont considérablement entravées par de nombreux et divers obstacles liés à la fiscalité des sociétés. Pour résumer, les problèmes constatés ont trait aux lacunes de la législation fiscale communautaire existante et de sa mise en œuvre dans certains États membres, à l'impossibilité générale de procéder à la compensation transfrontalière des pertes des filiales, aux problèmes fiscaux que posent les opérations de restructuration transfrontalières, à l'application des conventions en matière de double imposition et aux questions relatives aux prix de transfert. La charge fiscale supérieure ou supplémentaire qui en résulte, de même que la double imposition (économique) et les coûts de mise en conformité élevés qui découlent de ces divers éléments, ont un effet dissuasif sur les activités économiques transfrontalières dans le marché intérieur.

*... dont l'importance relative croît sans cesse.*

Compte tenu des progrès accomplis dans de nombreux autres domaines d'action, dans lesquels des mesures ont été prises en matière d'harmonisation et de reconnaissance mutuelle, l'importance relative de ces entraves fiscales s'est accrue ces dernières années et constitue désormais un des plus grands obstacles à l'achèvement du marché intérieur et à l'exploitation de son potentiel économique. En conséquence, la Commission s'emploie actuellement à mettre en œuvre une «stratégie à deux niveaux» comportant des mesures ciblées visant à supprimer à court terme des entraves spécifiques à l'activité économique transfrontalière dans le marché intérieur, de même que des solutions globales à plus long terme<sup>9</sup>. Dans de nombreux domaines, cette stratégie a déjà produit des résultats concrets encourageants. Des progrès satisfaisants ont également été enregistrés en ce qui concerne les travaux techniques relatifs à une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés, initiative qui devrait apporter une «solution» systématique à moyen terme aux problèmes liés à cet impôt que connaissent les grandes entreprises (principalement) dans le marché

---

<sup>7</sup> Document de travail des services de la Commission intitulé «La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur», SEC(2001) 1681.

<sup>8</sup> Voir, par exemple: Centre for European Policy Studies, «EU Corporate Tax Reform», rapport de novembre 2001 et «An EU Company without an EU Tax? A Corporate Tax Action Plan for Advancing the Lisbon Process», rapport d'avril 2002, dans lesquels on trouvera d'autres références.

<sup>9</sup> Pour de plus amples informations, voir les communications de la Commission intitulées «Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne» [COM(2001)582] et «Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises - réalisations, initiatives en cours et défis restants» [COM(2003)726].

intérieur<sup>10</sup>. Cependant, aucun remède systématique n'a été proposé à ce jour pour les problèmes liés à la fiscalité des sociétés qui sont propres aux PME exerçant des activités dans plus d'un État membre.

*Les petites et moyennes entreprises sont particulièrement affectées par ces entraves...*

Un tel remède est pourtant nécessaire. L'étude susmentionnée des services de la Commission a aussi examiné de près la situation particulière des PME<sup>11</sup> et révélé qu'en règle générale, les activités économiques transfrontalières de ces entreprises et des entreprises de plus grande taille sont affectées par les mêmes entraves fiscales. Ces dernières ont toutefois souvent une incidence plus importante sur les PME, du simple fait que ces entreprises ont une activité plus réduite et disposent de ressources financières et humaines plus faibles, ainsi que d'une expertise moindre dans le domaine fiscal. Le caractère limité de leur activité restreint donc, par définition, leurs possibilités de contourner certains obstacles liés à la fiscalité. L'effet négatif des entraves fiscales sur la participation des PME au marché intérieur est également confirmé par un certain nombre d'enquêtes. À titre d'exemple, les réponses des acteurs intéressés à un «questionnaire relatif à l'obstacle que constitue l'impôt sur les sociétés pour l'expansion des activités des petites et moyennes entreprises à l'échelle de l'UE», publiées par les services de la Commission en juillet 2004, ont notamment fait apparaître qu'à peu près un tiers des PME dans l'UE estiment que l'impôt sur les sociétés constitue un obstacle majeur à leur expansion transfrontalière<sup>12</sup>.

*... notamment en ce qui concerne les coûts de mise en conformité ...*

Il a en outre été clairement établi que deux autres questions sont particulièrement importantes pour les PME<sup>13</sup>. Tout d'abord, ces dernières éprouvent des difficultés particulières à supporter les coûts de mise en conformité associés à la nécessité de gérer jusqu'à 25 systèmes d'imposition différents. Cette constatation est fortement étayée par des fiscalistes ainsi que par les fédérations professionnelles qui représentent les intérêts des PME<sup>14</sup>. Selon l'Union européenne de l'artisanat et des petites et moyennes entreprises (UEAPME), les coûts de mise en conformité avec les règles fiscales qui sont assumés par les petites entreprises sont jusqu'à 100 fois supérieurs à ceux supportés par les grandes entreprises<sup>15</sup>. Les analyses scientifiques et quantitatives effectuées dans ce domaine constatent également ce phénomène. Outre les études générales disponibles en la matière, qui semblent indiquer que les coûts de mise en conformité diminuent à mesure que la taille de

---

<sup>10</sup> Des informations détaillées sur ces travaux sont disponibles sur le site web suivant: [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_fr.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_fr.htm)

<sup>11</sup> Partie III, chapitre 8 et partie IV, B, ch. 11 de l'étude [SEC(2001)1682].

<sup>12</sup> Pour de plus amples informations sur le questionnaire et les réponses reçues, consulter la page suivante: [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/home\\_state\\_taxation/index\\_fr.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_fr.htm)

<sup>13</sup> Cette conclusion de la Commission est confirmée par les ouvrages spécialisés. Voir, par exemple: Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000), «Small Business Taxation: An Agenda for Growth», Executive Development Centre, Manchester Business School and NatWest Bank PLC, p.2 .

<sup>14</sup> Voir, par exemple, les réponses à la consultation organisée par la Commission en 2003 et à un questionnaire soumis en 2004 (ch.7), tous deux disponibles sur la page suivante: [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/home\\_state\\_taxation/index\\_fr.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_fr.htm)

<sup>15</sup> Communiqué de presse du 11 juin 2004.

l'entreprise augmente, ce qui fait supporter aux PME une charge disproportionnée<sup>16</sup>, voire prohibitive par rapport à celle des entreprises de dimension plus importante<sup>17</sup>, l'étude sur la fiscalité en Europe intitulée «European Tax Survey»<sup>18</sup>, réalisée par le Panel d'entreprises européennes de la Commission, a confirmé l'importance, pour les PME, de la question des coûts de mise en conformité liés à la fiscalité. En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, cette étude a estimé que l'importance des coûts de mise en conformité par rapport au chiffre d'affaires était cinq fois plus élevée pour les petites entreprises que pour les grandes. Il apparaît donc que ces coûts ont une importance particulière pour les PME en raison de la dimension de ces entreprises et que, de toute évidence, ils dissuadent nombre d'entre elles de développer des activités transfrontalières.

*... et les problèmes de compensation transfrontalière des pertes.*

Ensuite, parmi les autres entraves fiscales plus spécifiques aux activités économiques transfrontalières dans le marché intérieur, l'absence de compensation transfrontalière des pertes a été identifiée comme une des plus importantes pour les petites et moyennes entreprises. Le commencement d'une activité dans un autre pays occasionne souvent des pertes, précisément parce qu'elle est généralement menée par une entreprise de taille encore inférieure. Les entreprises de dimension supérieure sont habituellement mieux placées pour tirer parti des stratégies de planification fiscale et bénéficier ainsi d'une compensation effective de leurs pertes transfrontalières. En règle générale, les PME ne disposent pas de telles possibilités d'optimisation. En outre, étant donné que leur capital initial est généralement limité, il est particulièrement important pour les petites entreprises d'être en mesure de reporter leurs pertes.

*Pour les PME, les effets des entraves fiscales transfrontalières sont souvent exacerbés par*

Au niveau national, la plupart des États membres appliquent des mécanismes fiscaux particuliers (incitations fiscales ou réductions d'impôt) pour les indépendants et les PME<sup>19</sup>. Ces mécanismes, qui ne sont habituellement pas conçus pour les activités économiques transfrontalières et les problèmes fiscaux qui y sont liés, ont essentiellement trait au calcul de la base d'imposition ou prévoient des régimes forfaitaires et d'autres méthodes simplifiées de détermination

---

<sup>16</sup> Voir, par exemple: Cressy, R. (2000), «Tax, Assistance, Compliance & the Performance of the Smaller Business», A Research Report to the Federation of Small Businesses; et Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000), «Small Business Taxation: An Agenda for Growth», Executive Development Centre, Manchester Business School and NatWest Bank PLC.

<sup>17</sup> Voir l'annexe 2 de l'étude des services de la Commission [SEC(2001) 1681] pour d'autres références.

<sup>18</sup> Document de travail des services de la Commission SEC(2004) 1128. Ce document révèle notamment que, par rapport au chiffre d'affaires, les coûts de mise en conformité sont plus importants pour les PME que pour les grandes entreprises. En outre, il a été établi que les activités transfrontalières entraînent une augmentation des coûts de mise en conformité pour les entreprises. L'analyse économétrique réalisée a démontré que les coûts de mise en conformité sont plus importants pour les entreprises qui ont au moins une filiale dans un autre État membre de l'UE que pour celles qui n'en ont pas et qu'ils croissent avec le nombre de filiales détenues à l'étranger.

<sup>19</sup> Pour une large vue d'ensemble et une évaluation de la question, voir, par exemple, OCDE, Direction de la Science, de la technologie et de l'industrie, STI Working Paper 2002/9, «Taxation, SMEs and Entrepreneurship», de Duanjie Chen; Frank C. Lee et Jack Mintz.

*l'existence de règles favorables au niveau national.*

des bénéfiques. Certains États membres accordent aussi des taux réduits spécifiques. La combinaison des deux éléments, à savoir l'importance particulière des entraves transfrontalières pour les PME et l'allègement de leurs problèmes fiscaux au niveau national, est susceptible d'avoir pour effet de rendre les activités transfrontalières encore moins attrayantes.

## **2.2. Conclusion et nécessité d'une action à l'échelle de l'UE**

*Les entraves liées à la fiscalité des sociétés constituent une des raisons de la trop faible participation des PME au marché intérieur.*

Les statistiques montrent que les entraves liées à la fiscalité des sociétés et leur interaction avec d'autres facteurs, notamment fiscaux, expliquent en partie<sup>20</sup> la participation relativement faible des PME au marché intérieur. En d'autres termes, les PME s'abstiennent souvent d'effectuer des activités et des investissements transfrontaliers en raison des problèmes fiscaux que cela leur pose ou parce qu'elles préfèrent mener des activités exclusivement nationales, même si ces dernières sont moins lucratives en termes strictement économiques. Lorsqu'elles entament des activités dans d'autres États membres, les PME sont systématiquement exposées à des coûts de mise en conformité et de financement supérieurs à ceux assumés par les entreprises de plus grande taille, et, par voie de conséquence, à des risques de défaillance plus importants (de la part de l'établissement récemment créé à l'étranger, voire de la PME elle-même).

*Ces entraves ont des effets négatifs dépassant le cadre des problèmes strictement fiscaux.*

Les entraves fiscales qui empêchent les PME de participer au marché intérieur ont également d'autres effets pervers. À titre d'exemple, les problèmes de compensation des pertes réalisées par les jeunes entreprises dans d'autres États membres n'ont pas seulement pour conséquence de décourager la création d'établissements à l'étranger, mais aussi de limiter l'accès aux moyens de financement à un moment essentiel du cycle de développement d'une entreprise, qui doit fréquemment faire face à des contraintes pesant sur l'offre, du fait de l'aversion pour le risque qu'ont les banques et les autres institutions financières (notamment dans le cas des jeunes entreprises orientées vers les technologies). Il en résulte une incidence négative plus globale sur la survie, le développement ou l'expansion transfrontalière des PME.

*Cette situation compromet la réalisation des objectifs de Lisbonne à plusieurs égards.*

Étant donné l'importance générale des PME en tant que moteur fondamental de la croissance économique, la réticence de ces entreprises à participer au marché intérieur et leur faible taux de survie ne se révèlent pas seulement très coûteux pour les entreprises elles-mêmes, mais négatives pour l'économie dans son ensemble, du point de vue de la productivité et de la création d'emplois nécessaire pour parvenir à des taux de chômage réduits et les maintenir, ou de la perception des recettes fiscales indispensables pour financer les services publics. Ces deux facteurs sont essentiels pour atteindre l'objectif ultime affirmé dans les conclusions du Conseil de Lisbonne, à savoir la

---

<sup>20</sup> Pour de plus amples détails, voir l'analyse d'impact jointe en annexe.



cohésion sociale.

*La suppression des entraves liées à la fiscalité des sociétés affectant les PME est donc une nécessité.*

En conséquence, afin de tirer pleinement parti du potentiel économique offert par le marché intérieur et de favoriser des taux de croissance et d'emploi supérieurs, il faudra encourager un accroissement de l'investissement des PME dans d'autres États membres, ainsi que leur expansion transfrontalière, en supprimant les entraves correspondantes liées à la fiscalité des sociétés ou, au minimum, en atténuant leurs effets. C'est précisément l'objectif stratégique fondamental du système pilote décrit ci-après. D'un point de vue opérationnel, il s'agit d'éliminer les anomalies fiscales spécifiques aux activités économiques transfrontalières qui affectent les PME, de telle sorte que ces activités puissent être exercées au sein du marché intérieur dans des conditions largement comparables, sinon identiques, à celles existant sur les marchés nationaux.

*Il convient d'éviter les effets indirects contre-productifs.*

La réalisation de cet objectif est soumise à plusieurs contraintes. Toute mesure prise à cet effet doit éviter d'entraîner en même temps des pertes de recettes significatives pour les États membres, d'offrir de nouvelles possibilités majeures de fraude ou d'évasion fiscales et/ou de compromettre la capacité des administrations fiscales à surveiller les PME. De tels effets auraient une incidence négative sur les avantages économiques généraux initialement recherchés. L'élaboration d'un système pilote éventuel doit tenir compte de ces éléments.

### **3. L'IMPOSITION SELON LES REGLES DE L'ÉTAT DE RESIDENCE: UNE APPROCHE PROMETTEUSE POUR LUTTER CONTRE LES ENTRAVES LIEES A LA FISCALITE DES SOCIETES AFFECTANT LES PME**

#### **3.1. Approche fondamentale et opportunité du système pour les PME**

*«L'imposition selon les règles de l'État de résidence» applique le principe de reconnaissance mutuelle propre au marché intérieur à l'imposition des sociétés.*

Le concept d'«imposition selon les règles de l'État de résidence» repose sur l'idée d'une reconnaissance mutuelle volontaire des règles fiscales. Il signifie que les bénéficiaires d'un groupe de sociétés exerçant des activités dans plus d'un État membre sont calculés selon les règles d'un seul régime d'imposition des sociétés, à savoir celui de l'État de résidence de la société mère ou du siège social du groupe («société principale»). Les PME désireuses de créer une filiale ou un établissement stable dans un autre État membre auraient donc la possibilité de se conformer *uniquement* aux règles fiscales qui leur sont déjà familières. Chaque État membre participant continuerait d'imposer sa part des bénéfices découlant des activités du groupe dans cet État en appliquant son propre taux d'imposition des sociétés. Cette part serait déterminée au moyen d'une clé de répartition. Aucune mesure ne serait prise en vue d'harmoniser les règles. L'imposition selon les règles de l'État de résidence préserverait donc la capacité de chaque État membre de générer des recettes par l'intermédiaire de l'imposition des sociétés.

*Il permettrait de lutter contre les*

La Commission estime que le concept d'imposition selon les règles de l'État de résidence constitue un moyen très prometteur de lutter contre

*principaux problèmes liés à la fiscalité qui affectent les PME ...*

les entraves fiscales susmentionnées qui affectent les PME principalement lorsqu'elles étendent leur activités dans d'autres pays, et ce notamment en réduisant les coûts de mise en conformité et en apportant, par définition, une solution au problème de la compensation transfrontalière des pertes. En même temps, cependant, du fait des implications possibles qu'elle aurait si elle était appliquée à l'ensemble des entreprises de l'UE, on peut se demander si l'imposition selon les règles de l'État de résidence peut être considérée comme l'approche la plus appropriée en matière d'imposition des sociétés pour le marché intérieur. En conséquence, le concept pourrait utilement être mis à l'essai dans le cadre d'un système pilote réservé aux PME intéressées et aux États membres ayant des assiettes fiscales comparables. Le document joint en annexe décrit de façon relativement détaillée les modalités techniques envisageables, mais il appartient évidemment aux États membres intéressés de définir le fonctionnement précis du système pilote éventuel en fonction de leur contexte national général. La Commission est toutefois disposée à fournir un appui technique, ce dernier pouvant également être offert par l'intermédiaire du programme FISCALIS<sup>21</sup>.

*... et mériterait donc d'être mis à l'essai dans le cadre d'un système pilote expérimental.*

Le système pilote a pour objectif fondamental d'évaluer l'intérêt pratique du concept d'imposition selon les règles de l'État de résidence pour les PME, de même que les avantages économiques plus généraux que pourrait retirer l'UE de son application, tout en limitant les coûts administratifs associés et les risques potentiels pour les États membres en matière de recettes. Ces derniers pourraient ainsi introduire le système pilote selon des modalités spécifiques appropriées convenues avec d'autres États membres. En fonction de la situation concrète de chacun d'eux, plusieurs possibilités sont envisageables: par exemple, un accord bilatéral ou multilatéral, de préférence, complétant à titre temporaire les dispositions existantes des conventions bilatérales ou multilatérales en matière de double imposition, ou une nouvelle convention multilatérale ad hoc. D'autres possibilités sont présentées dans la description d'un éventuel système pilote jointe en annexe.

### **3.2. Cheminement de l'idée**

*Après avoir été affiné au cours des années, la notion de «L'imposition selon les règles de l'État de résidence» est*

L'idée du système pilote a progressivement pris corps au cours de ces quatre dernières années, avec comme point de départ les publications sur l'imposition selon les règles de l'État de résidence des auteurs du concept, à savoir Malcolm Gammie et Sven-Olof Lodin<sup>22</sup>, qui ont trouvé un prolongement dans les travaux de la Commission concernant une nouvelle stratégie en matière d'imposition des sociétés, et dans les réactions à ces initiatives. Sur cette base, la Commission a présenté des idées précises en vue de développer le projet de système pilote et

<sup>21</sup> Décision n° 2235/2002/CE du Parlement européen et du Conseil du 3 décembre 2002 portant adoption d'un programme communautaire visant à améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux dans le marché intérieur (programme Fiscalis 2003-2007), JO L 341 du 17.12.2002, pp. 1-5.

<sup>22</sup> Voir notamment Gammie, M. and Lodin, S.-O., «Home State Taxation»; IBFD Publications 2001.

*désormais stabilisé sur le plan conceptuel.*

proposé un certain nombre de points essentiels sur le plan pratique, en ce qui concerne la façon dont il pouvait être utilement élaboré<sup>23</sup>. En 2003, les services de la Commission ont lancé une consultation publique sur cette idée, et les débats (formels et informels) qui ont suivi avec les experts du secteur des entreprises et des milieux universitaires ont permis d'encore améliorer le projet. Des documents de travail détaillés, des synthèses, des documents officiels et des rapports sur l'ensemble de ces travaux préparatoires sont à la disposition des personnes intéressées (par exemple, sur le site web de la Commission<sup>24</sup>). La présente communication vient compléter ces travaux préparatoires, aussi bien techniques que politiques, entrepris de longue date.

*L'application du système pilote aux PME à titre expérimental est soutenue par le PE et le CESE ...*

Le Parlement européen s'est dit favorable à l'idée de l'imposition selon les règles de l'État de résidence et a invité la Commission à développer le concept<sup>25</sup>; le Comité économique et social européen soutient, quant à lui, que le projet pilote «d'imposition selon les règles de l'État de résidence» constitue une solution pour les activités transfrontalières des PME qui pourrait être expérimentée dans un premier temps sur une base bilatérale puis, après une évaluation positive, éventuellement être étendue à l'ensemble de l'Union européenne<sup>26</sup>.

*... ainsi que par les PME.*

A l'instar de la consultation publique lancée par les services de la Commission en 2003 au sujet d'un système pilote d'imposition selon les règles de l'État de résidence applicable aux petites et moyennes entreprises, les réponses à un questionnaire diffusé en 2004 ont révélé que les PME de l'UE soutiennent cette initiative et sont très intéressées par une participation à ce système pilote éventuel. Cependant, compte tenu du faible taux de réponse à ce questionnaire, les résultats ne peuvent être considérés comme étant significatifs d'un point de vue statistique.

*Les États membres sont sceptiques.*

Il va de soi que la Commission a aussi consulté les États membres sur la question, notamment en 2004, à l'occasion d'une réunion d'un groupe de travail et lors du Conseil ECOFIN informel. Il faut bien admettre que ces consultations ont suscité un important scepticisme général. Les

---

<sup>23</sup> Par exemple, dans les communications susmentionnées [COM(2001)582 et COM(2003)726]. Il est intéressant de noter que dans sa communication de 1994 au Conseil et au Parlement européen concernant l'amélioration de l'environnement fiscal des petites et moyennes entreprises [COM(94)206 du 25.5.1994, JO C 187 du 9.7.1994], la Commission avait déjà émis une orientation en ce sens: «les activités étrangères des petites et moyennes entreprises pourraient, sous certaines conditions, n'être imposables que dans l'État membre où se trouve le siège de l'entreprise, ce qui représenterait une importante simplification administrative pour les entreprises concernées». Cependant, dans sa forme actuelle, "L'imposition selon les règles de l'Etat de résidence" ne va pas aussi loin. Il n'implique pas la seule imposition dans l'Etat de résidence du siège mais plutôt le calcul de la base imposable selon les règles de l'Etat de résidence du siège.

<sup>24</sup> [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/common/consultations/home\\_state\\_sme.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/common/consultations/home_state_sme.htm).

<sup>25</sup> Rapport sur la communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social sur la politique fiscale de l'Union européenne et les priorités pour les prochaines années (COM(2001)260 – C5-0597/2001 – 2001/2248(COS)).

<sup>26</sup> Avis ECO/127.

principaux arguments opposés à la Commission à l'époque étaient, tout d'abord, que l'existence d'entraves fiscales transfrontalières spécifiques aux PME n'était pas fondée et, ensuite, que tout système pilote de ce genre entraînerait d'importants problèmes administratifs et juridiques, et notamment des discriminations<sup>27</sup>. La Commission estime cependant que la nécessité d'améliorer la position fiscale des PME dans le marché intérieur s'impose comme une évidence et que l'étendue des problèmes administratifs et juridiques potentiels, qui ne sont par ailleurs pas insolubles, ne doit pas être exagérée. En outre, étant donné que la participation au système pilote serait entièrement volontaire, il est difficile de trouver une justification rationnelle pour empêcher les États membres qui le souhaitent de conclure un accord bilatéral ou multilatéral en vue de prendre part à l'expérimentation pragmatique d'un régime fiscal inédit pour les PME.

*Pourtant, il existe un véritable précédent en la matière ...*

En outre, en dépit des réserves qu'ils ont exprimées à l'encontre de l'imposition selon les règles de l'État de résidence, deux États membres ont récemment adopté un protocole à leur convention en matière de double imposition, qui prévoit, pour certaines de leurs régions frontalières, une dérogation aux règles relative à la notion d'établissement stable. Dans les régions concernées, les établissements stables des sociétés de l'autre État membre ne sont pas regardés du point de vue fiscal comme des établissements stables bien qu'ils satisfassent les critères normalement applicables. Ainsi, aucune imposition n'est déclenchée sur le territoire où est situé l'établissement, contrairement à ce que prévoient les règles normales. Les principales différences avec l'imposition selon les règles de l'État de résidence sont qu'elle n'est applicable que dans un cadre géographique étroitement défini et que les deux États membres ont accepté qu'aucune répartition de la base d'imposition n'était nécessaire. Cependant, la logique inhérente à cette approche, à savoir celle du principe de reconnaissance mutuelle, est identique à celle du système pilote, et sa mise en œuvre pratique par l'intermédiaire d'une convention en matière de double imposition confirme que de telles modalités sont tout à fait envisageables et peuvent être introduites dans des délais relativement courts.

*... et les simulations réalisées dans des conditions réelles ont aussi*

Enfin, l'imposition selon les règles de l'État de résidence a aussi fait l'objet de simulations sur la base de données réelles provenant d'un panel assez large d'entreprises suédoises, dans le cadre d'un projet mené par la Stockholm School of Economics. L'expérience n'a posé aucune difficulté technique et les comptes des entreprises concernées

---

<sup>27</sup> Bien qu'une étude indépendante intitulée «Study on analysis of potential competition and discrimination issues relating to a pilot project for an EU tax consolidation scheme for the European Company statute (Societas Europaea)» ait également établi l'existence de problèmes de ce genre, il existe divers arguments, juridiques et pratiques, contre la supposée discrimination invoquée. Mais surtout, le système en question n'aurait pas pour effet de réduire systématiquement la pression fiscale des entreprises participantes; mais seulement de diminuer les coûts de mise en conformité qu'elles doivent assumer. En outre, il existe des initiatives largement comparables fondées sur les principes de pays d'origine et de reconnaissance mutuelle, aussi bien en matière de fiscalité que dans d'autres domaines du droit public, et contre lesquelles cet argument n'est pas invoqué.

*confirmé la faisabilité du projet sur le plan pratique.*

n'ont dû faire l'objet que de quelques ajustements. Une réduction du montant de l'impôt à payer a été constaté, mais il est imputable à des possibilités accrues en matière de compensation des pertes (ce qui est un des effets recherchés), ce qui signifie que les pertes de recettes seront automatiquement récupérées. En d'autres termes, le régime de groupe issu du droit interne suédois deviendrait applicable aux sociétés participant au dispositif de l'imposition selon les règles de l'Etat de résidence. Cependant, toutes les déductions pratiquées du chef des filiales établies dans un autre Etat membre seraient compensées par la taxation des profits de ces mêmes filiales au titre des exercices suivants. A long terme, aucune réduction de l'impôt à payer ne devrait donc être constaté.

#### 4. CONCLUSION ET PERSPECTIVES

Compte tenu de l'agenda de Lisbonne renouvelé, et en gardant à l'esprit le fait qu'une réforme de la fiscalité des sociétés dans l'UE joue un rôle économique important dans l'amélioration du fonctionnement du marché intérieur dans son ensemble, ainsi que dans la promotion de la croissance économique et de la création d'emplois, une action spécifique en faveur de la participation des PME au marché intérieur est encore plus nécessaire aujourd'hui. La fiscalité des sociétés requiert une attention particulière à cet égard.

*Les raisons économiques de tester un nouveau concept pour l'imposition des PME dans le marché intérieur sont convaincantes.*

La Commission estime que le concept d'imposition selon les règles de l'Etat de résidence fournit un moyen réaliste et efficace de lutter contre les problèmes fiscaux spécifiques aux PME dans le marché intérieur, notamment en s'attaquant aux coûts de mise en conformité élevés qu'elles doivent assumer. Il peut être admis que l'imposition selon les règles de l'Etat de résidence ne constitue pas une «solution fiscale» systématique à long terme pour le marché intérieur (contrairement à l'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés ou ACCIS) mais ses avantages potentiels pour les PME et, par voie de conséquence, pour l'économie de l'UE dans son ensemble ne doivent pas être négligés, d'autant qu'il faudra sans doute attendre quelques années avant que l'ACCIS ne soit mise en œuvre. En outre, dans l'hypothèse où l'assiette commune consolidée serait uniquement optionnelle, elle devrait être plus attractive pour des entreprises plus importantes que pour les PME. Cette approche pourrait donc être utilement explorée par les Etats membres et entreprises intéressés, dans un délai relativement court et selon des modalités simples, sous forme de système pilote appliqué à titre expérimental. La description d'un système pilote éventuel jointe en annexe présente les divers aspects techniques et juridiques correspondants de façon relativement détaillée.

*Il y a lieu de croire que les Etats membres examineront la possibilité*

Dès la phase initiale de l'élaboration du système pilote sur la base des orientations fournies dans la présente communication, les Etats membres intéressés sont invités à associer les services de la Commission aux travaux et à les informer de leurs éventuelles

*d'appliquer le système pilote, de même que ses aspects techniques, dans un esprit constructif.*

initiatives législatives ou réglementaires, en particulier en vue de garantir la compatibilité de ces initiatives avec le droit communautaire, notamment dans le domaine de la concurrence.

La Commission est consciente du fait que la grande majorité des États membres n'est actuellement pas convaincue par l'idée. Elle estime toutefois que les inquiétudes justifiant cette attitude critique peuvent être levées. En outre, selon toute vraisemblance, seuls les États membres ayant des assiettes fiscales sensiblement analogues conviendront d'appliquer un tel système. L'approche proposée ne constitue, en définitive, qu'une initiative pragmatique et modeste visant à mobiliser le potentiel de croissance des PME, raison pour laquelle elle ne devrait pas être entravée par des considérations purement administratives.

Il y a lieu de croire que les États membres examineront la possibilité d'appliquer un système pilote d'imposition selon les règles de l'État de résidence aux PME ainsi que les modalités techniques détaillées décrites en annexe dans un esprit ouvert et constructif. La Commission est disposée à offrir son soutien ainsi que des conseils sur des projets précis à tout État membre qui en manifestera le souhait.

## ANNEXE:

### DESCRIPTION D'UN EVENTUEL SYSTEME PILOTE D'IMPOSITION SELON LES REGLES DE L'ÉTAT DE RESIDENCE POUR LES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES

#### Introduction

1. Le principe de base et l'objectif fondamental du système pilote d'imposition selon les règles de l'État de résidence sont très simples: il s'agit de lutter contre les entraves fiscales auxquelles doivent faire face les petites et moyennes entreprises (PME) lorsqu'elles étendent leurs activités à d'autres États membres de l'UE, en leur donnant la possibilité d'appliquer dans certains cas les règles d'imposition des sociétés de leur État de résidence, qui leur sont familières. Cela signifie que les PME seraient autorisées à calculer selon les règles applicables à l'assiette de l'impôt dans leur État de résidence les bénéfices imposables de la société mère, de même que ceux de l'ensemble des filiales et établissements stables éligibles au système qu'elles possèdent dans d'autres États membres participants. La base d'imposition établie selon ces règles serait répartie entre les États membres concernés en fonction de leur part dans la masse salariale totale et/ou du chiffre d'affaires global de la société. Chaque État membre appliquerait ensuite son propre taux d'imposition à la part de la base d'imposition qui lui reviendrait.
2. Le présent document décrit les caractéristiques techniques de ce concept, concrétisé sous la forme d'un système pilote applicable à titre expérimental aux PME intéressées. L'objectif est à la fois de fournir aux États membres intéressés une base aussi détaillée que possible pour leur permettre de définir les aspects pratiques et le contenu juridique d'un système pilote bilatéral ou multilatéral, et d'avancer des solutions pratiques aux problèmes qui sont susceptibles de se poser. Les explications qui suivent n'ont pas pour ambition de couvrir l'intégralité des situations possibles et des questions potentiellement complexes liées au système pilote. Cependant, le système devrait pouvoir être appliqué facilement et selon des modalités simples pour la grande majorité des PME participantes.
3. De toute évidence, la présente «matrice» ne saurait remplacer un accord sur mesure tenant compte des caractéristiques précises de la législation fiscale et des autres cadres de référence propres aux États membres participants. Les services de la Commission sont toutefois disposés à fournir le soutien ou les conseils supplémentaires que les États membres concernés jugeront nécessaires une fois les préparatifs concrets entamés. Ce soutien pourrait aussi être offert, par exemple, sous la forme de séminaires et de groupes de projets conjoints financés sur le programme FISCALIS.
4. Il va sans dire que le fait qu'un éventuel système pilote s'appuie sur des dispositions et pratiques fiscales nationales existantes ne signifie nullement qu'elles soient automatiquement considérées comme compatibles avec le traité de l'UE. Leur application dans le contexte du système pilote ne préjugera en aucun cas de la position ou de la décision ultérieure de la Commission ou de toute autre institution à cet égard.

#### Approche fondamentale et procédures

## Définitions

5. L'«imposition selon les règles de l'État de résidence» repose fondamentalement sur l'idée d'une reconnaissance mutuelle volontaire des règles fiscales. Les revenus imposables du «groupe de l'État de résidence» sont calculés selon les règles d'un seul régime d'imposition des sociétés, à savoir celles de l'État de résidence de la société principale. Chaque État membre participant continue cependant d'appliquer son propre taux d'imposition des sociétés à sa part des bénéfices découlant des activités commerciales du groupe dans cet État. Cette part est déterminée au moyen d'une formule de répartition. Aux fins du système pilote, les nouveaux concepts et termes utilisés, c'est-à-dire ceux qui ne font pas partie de la terminologie type de la fiscalité internationale, doivent tous être rigoureusement définis. Ainsi, on entend par:
- «État de résidence», le pays dans lequel la société mère directe ou indirecte ou la société à laquelle l'établissement stable appartient (siège social), selon le cas, a sa résidence fiscale.
  - «État d'accueil», le pays dans lequel la filiale a sa résidence fiscale ou celui dans lequel l'établissement stable est situé, selon le cas.
  - «Groupe de l'État de résidence», le groupe de sociétés ou la société avec établissements stables, selon le cas, participant au système pilote.
  - «Société principale», la société qui dirige le groupe de l'État de résidence (société mère ou siège social), qui est résidente de cet État, et qui est responsable en dernier ressort du fonctionnement du système pilote.
6. Il n'est pas nécessaire de prévoir une définition spécifique de la notion de PME. Au contraire, il semble souhaitable d'utiliser la définition générale en vigueur dans l'UE, arrêtée dans la recommandation 2003/361/CE de la Commission<sup>28</sup>, étant donné qu'il s'agit d'une définition commune et familière à tous les États membres. Cette définition distingue entre:
- les entreprises de taille moyenne [nombre de salariés < 250 et chiffre d'affaires ≤ 50 millions d'euros ou total du bilan ≤ 43 millions d'euros]
  - les petites entreprises [nombre de salariés < 50 et chiffre d'affaires et/ou total du bilan ≤ 10 millions d'euros]
  - les micro-entreprises [nombre de salariés < 10 et chiffre d'affaires et/ou total du bilan ≤ 2 millions d'euros]

Afin d'éviter toute ambiguïté, cette définition doit être considérée comme contraignante pour les besoins du système pilote. C'est également le cas notamment pour les critères utilisés pour définir la notion de PME ainsi que pour les types d'entreprises pris en considération pour le calcul de l'effectif et des montants financiers.

---

<sup>28</sup> Recommandation 2003/361/CE de la Commission du 6 mai 2003 concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises, JO L 124 du 20.5.2003, pp. 36-41.



7. Le diagramme suivant illustre les grandes lignes du système et la définition des termes techniques correspondants utilisés dans le présent document.

---

Description des faits

Un groupe de sociétés possède la structure suivante:

- Société mère PA, située dans l'État membre A
- Filiale DB, située dans l'État membre B
- Filiale DC, située dans l'État membre C
- Sous-filiale DDC, située dans l'État membre C

<b>État membre A</b>				<b>État membre C</b>	
	<b>PA</b>	→	→	<b>DC</b>	
	↓			↓	
	↓			↓	
	<b>DB</b>			<b>DDC</b>	
<b>État membre B</b>					

Définition des termes:

- La société PA est la société principale
- Les sociétés PA, DB, DC et DDC peuvent former un «groupe de l'État de résidence»
- L'État membre A est l'«État de résidence»
- L'État membre B est l'«État d'accueil» de DB
- L'État membre C est l'«État d'accueil» de DC et DDC
- Les États membres A, B et C officialiseront leur coopération dans le cadre du système pilote par l'adoption d'instruments juridiques appropriés («convention multilatérale relative à l'imposition selon les règles de l'État de résidence» ou «accord relatif à l'imposition selon les règles de l'État de résidence», par exemple).

Fonctionnement du système:

- PA établit les revenus imposables de PA, DB, DC et DDC conformément à la législation fiscale de l'État membre A
  - La base d'imposition ainsi établie est répartie entre les États membres A, B et C, par exemple en fonction de la part de la masse salariale et du chiffre d'affaires correspondant à chacun d'eux.
  - PA dépose une déclaration fiscale pour l'ensemble du groupe dans l'État membre A et y paie, le cas échéant, l'impôt correspondant à sa part des bénéfices.
  - DB calcule elle-même l'impôt dont elle est redevable dans l'État membre B et en acquitte le montant.
  - DC et DDC calculent elles-mêmes l'impôt dont elles sont redevables dans l'État membre C et en acquittent le montant.
-

## Entreprises éligibles

8. Il semble hautement souhaitable de n'appliquer le système pilote qu'aux seules petites et moyennes entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés. Le système devrait en principe être ouvert à *toutes* les petites et moyennes entreprises qui répondent à ce critère. Cependant, afin, d'une part, de le cibler plus efficacement sur la première expansion transfrontalière d'entreprises qui n'ont pas encore atteint une taille leur permettant de supporter les coûts supplémentaires générés par l'application de dispositions fiscales d'autres États membres qui ne leur sont pas familières et, d'autre part, de limiter rigoureusement les coûts et risques potentiels pour les administrations fiscales, les États membres pourraient, s'ils le souhaitent, décider de n'inclure dans le système pilote que les petites entreprises répondant à la définition de la recommandation 2003/361/CE de la Commission. Limiter le système pilote aux micro-entreprises aurait pour effet de remettre en cause ses objectifs économiques et n'est donc pas une option viable.
9. La définition établie dans la recommandation 2003/361/CE de la Commission fixe aussi des règles pour la qualification d'«entreprises autonomes», des «entreprises partenaires» et des «entreprises liées» et explique la façon dont ces diverses entreprises sont prises en considération pour déterminer les données à retenir en vue du calcul de l'effectif et des montants financiers. Il semble judicieux d'appliquer ces règles pour établir si les sociétés peuvent être considérées comme des petites et moyennes entreprises et sont donc, de ce point de vue, autorisées à participer au système pilote. Ces règles devraient aussi être utilisées pour définir le groupe de l'État de résidence<sup>29</sup>.
10. Étant donné l'étroitesse du champ d'application du système pilote, il paraît improbable que les PME dont le siège est situé dans un pays tiers souhaitent y participer pour les activités qu'elles exercent dans l'ensemble de l'Union au sein d'un groupe de l'UE, étant donné que cela impliquerait l'attribution de la fonction de société mère/siège social à une filiale par rapport à des sous-filiales. Il semble tout aussi improbable que les PME possédant des participations indirectes dans d'autres PME via des pays tiers seront autorisées à participer au système pilote (cas d'une société mère située dans un État membre et possédant une filiale dans un pays tiers qui détient elle-même une (sous-)filiale dans un autre État membre). Bien qu'il ne soit pas nécessaire d'exclure systématiquement les sociétés du premier type lorsqu'elles remplissent les critères d'éligibilité fixés dans l'accord applicable, et notamment ceux de la définition des petites et moyennes entreprises, on peut raisonnablement penser que la seconde situation serait trop compliquée à gérer. En conséquence, les services de la Commission estiment qu'une participation indirecte via des pays tiers ou des États membres non participants devrait constituer un critère suffisant pour exclure un groupe de sociétés de la participation au système pilote.
11. Les États membres ont la faculté d'en exclure les sociétés de personnes et entreprises individuelles opérant à l'échelle internationale, de même que les autres entités hybrides ou fiscalement transparentes, même si ces entreprises sont en partie

---

<sup>29</sup> Voir le document intitulé «The new SME definition - user's guide and model declaration», disponible à l'adresse suivante:  
[http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise\\_policy/sme\\_definition/sme\\_user\\_guide.pdf](http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide.pdf)

couvertes par la définition des petites et moyennes entreprises. Leur participation compliquerait considérablement le fonctionnement du système pilote et n'offrirait aucune perspective d'avantages économiques majeurs. L'évaluation du caractère «hybride» d'une entité, par exemple, (c'est-à-dire une entité jugée fiscalement transparente par un État et opaque par un autre) ne peut bien sûr être effectuée que par les seuls États membres qui participent au système pilote, à l'exclusion de tout État membre dans lequel aucune des entités du «groupe de l'État de résidence» n'a sa résidence.

12. Les complications potentielles et problèmes techniques supplémentaires peuvent être illustrés comme suit. A la différence du cas des entreprises constituées en sociétés, l'inclusion des sociétés de personnes opérant à l'échelle internationale et des autres entités hybrides ou fiscalement transparentes dans le champ d'application du système pilote pourrait, par exemple, entraîner des divergences d'opinions quant à l'application correcte des conventions existantes en matière de double imposition, surtout lorsque les associés sont des résidents d'États membres autres que celui dans lequel la société en question est située. Des problèmes se posent, par exemple, quand les intérêts d'un prêt accordé par un associé à la société de personnes sont considérés comme des intérêts normaux par un État membre et comme une distribution occulte de bénéfices par un autre. Il en résulterait, en quelque sorte, une extension du système pilote à l'imposition des personnes physiques. En conséquence, si des États membres souhaitent inclure les sociétés de personnes, on pourrait éventuellement décider que ces dernières ne soient éligibles que dans des cas exceptionnels, qui devront être analysés au cas par cas par les administrations fiscales des États membres concernés. En tout état de cause, seules les sociétés de personnes exerçant des activités commerciales lucratives devraient être autorisées à participer au système pilote.

#### *Détermination de l'État de résidence et du groupe de l'État de résidence*

13. L'«État de résidence» d'un groupe de PME participant au système pilote est défini comme le pays dans lequel la société principale a sa résidence fiscale. Selon la règle de départage généralement acceptée, en cas de doute ou de double résidence, il s'agit du pays dans lequel se trouve le siège de direction effective (ou le centre de direction et de contrôle) de la société principale et où cette société est soumise à l'impôt sur les sociétés avant d'adhérer au système pilote. En cas de problème lié à l'application de cette règle pour les besoins du système pilote, les administrations fiscales des États membres dans lesquels le groupe est actif doivent s'entendre pour déterminer l'État de résidence; à défaut de quoi, la société ne pourra pas participer au système pilote.
14. Les règles relatives à l'imposition des sociétés de l'État de résidence s'appliqueront donc à la société principale et à ses filiales et/ou établissements stables situés dans les États membres participants. La question de savoir si ces activités de la société participante sont effectivement incluses dans le «groupe de l'État de résidence» pour les besoins du système pilote dépend des règles nationales de l'État de résidence sur l'imposition des groupes et des conditions qui y sont énoncées. Il semble que les régimes de consolidation fiscale à l'échelle mondiale soient extrêmement difficiles, sinon impossibles, à appliquer dans le cadre du système pilote.
15. En aucun cas, une société (mère ou filiale) ne devra être autorisée à faire partie de deux «groupes de l'État de résidence» distincts. En conséquence, les États membres

devraient prévoir un critère de participation majoritaire d'application générale dans les accords bilatéraux ou multilatéraux correspondants. Pour les besoins du système pilote, ce seuil supplémentaire complèterait et remplacerait les seuils nationaux s'ils sont inférieurs.

#### *Impôts couverts*

16. Il semble judicieux de n'inclure dans le système pilote que les impôts sur les sociétés. Les autres impôts tels que la taxe sur la valeur ajoutée, les droits d'accise, l'impôt sur la fortune, les droits de succession, l'impôt foncier et l'impôt sur les mutations foncières ne devraient pas être couverts par son champ d'application. S'ils le souhaitent, les États membres pourraient cependant continuer d'appliquer des surtaxes nationales ou locales (en fonction des bénéficiaires) à l'impôt sur les sociétés, dans les conditions définies pour le système pilote (c'est-à-dire sur leur part de la base d'imposition globale). Chaque État membre concerné pourrait aussi continuer de percevoir selon ses propres règles les impôts régionaux ou locaux non liés aux bénéficiaires.
17. Le système pilote ne doit avoir aucune influence indirecte sur la perception des impôts autres que l'impôt sur les sociétés. Dès lors que le calcul des revenus imposables au titre de l'impôt sur les sociétés et l'évaluation d'autres impôts ou de cotisations sociales s'influencent mutuellement ou que le premier a une incidence sur la seconde, et que ce lien ne peut pas être établi d'un point de vue technique sur la base des règles applicables à l'assiette de l'impôt dans l'État de résidence, une comptabilité spécifique devra être tenue conformément aux règles de l'État d'accueil. Le sort réservé aux avantages extra-salariaux dans la législation relative à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les salaires de nombreux États membres en est un bon exemple. L'application de règles fiscales différentes pour le calcul et le traitement des avantages en nature, à savoir conformément à la législation relative à l'imposition des sociétés au niveau de l'entreprise et conformément à celle relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques au niveau de son personnel, est susceptible de se traduire par des disparités perverses entraînant des problèmes de surimposition ou de sous-imposition. La seule façon d'éviter ce type de disparités consiste à recalculer la valeur de l'avantage, soit dans l'État de résidence pour ce qui est des revenus du groupe de l'État de résidence, soit dans l'État d'accueil pour ce qui est du traitement appliqué au bénéficiaire au titre de l'imposition des personnes physiques. Étant donné la diversité des règles relatives aux avantages extra-salariaux et autres questions analogues dans les États membres, aucune solution globale ne peut être proposée et des mécanismes appropriés devront être imaginés à la lumière de la législation des États membres concernés pour faire face à ce type de situations particulières.

#### *Secteurs couverts*

18. Plusieurs secteurs de l'économie sont habituellement soumis à des règles particulières en matière d'imposition des sociétés. Dans le contexte d'un système pilote applicable aux PME, cet élément est susceptible d'entraîner des complications supplémentaires difficilement admissibles, soit parce que les PME actives dans ces secteurs, le cas échéant, sont très peu nombreuses, soit parce que les secteurs en question sont encore souvent exclusivement nationaux. En conséquence, les États membres pourraient envisager de prévoir, par exemple, que les «groupes de l'État de

résidence» qui réalisent plus de 10 % de leur chiffre d'affaires dans les transports maritimes, les services financiers, le secteur bancaire et des assurances, l'exploitation et le commerce de gaz et de pétrole et les activités agricoles (sylviculture et pêche comprises) ne sont pas autorisés à participer au système pilote.

19. La définition du secteur devrait reposer sur les règles d'imposition nationales de l'«État de résidence» considéré, mais les administrations fiscales des États membres concernés devront, en tout état de cause, approuver l'appartenance sectorielle au cas par cas. Dans le cas contraire, il conviendra d'utiliser les définitions communes arrêtées à l'échelle de l'UE ou, si nécessaire, d'en adopter pour les besoins de la cause. Pour ce faire, les services de la Commission seraient disposés à fournir leur assistance aux États membres intéressés, le cas échéant.

*Dispositions concernant les cas particuliers et règles de lutte contre l'évasion fiscale*

20. À l'évidence, le système pilote doit contenir des règles permettant de traiter les cas exceptionnels ainsi que des règles anti-évasion. La Commission en a élaboré un certain nombre qui lui paraissent empreintes de bon sens. Ces règles, dont l'adoption peut être envisagée par les États membres, devraient permettre de garantir une certaine sécurité juridique pour les sociétés participantes.
- (a) Les sociétés principales participant au système pilote ne sont pas autorisées à choisir, dans les États membres participants, les filiales ou les établissements stables éligibles qui feront partie du groupe de l'État de résidence (approche «toutes dedans/toutes dehors»).
  - (b) Seules les entreprises existantes ayant leur résidence fiscale dans l'«État de résidence» depuis au moins deux ans devraient être autorisées à participer au système pilote.
  - (c) Une société qui, au cours de sa participation au système pilote, en arriverait, par le développement endogène de ses activités commerciales habituelles, à dépasser les seuils fixés dans la définition des PME, ne devrait pas être exclue du système pour cette seule raison;
  - (d) Un changement dans l'actionnariat d'une société participante ne conduit pas automatiquement à son exclusion, sauf lorsque cette société ne répond plus à la définition susmentionnée de la notion de PME.
  - (e) Les opérations exceptionnelles et fluctuations inhabituelles du chiffre d'affaires ne devraient pas davantage entraîner automatiquement l'exclusion de la société participante (ou la cession d'actifs importants devrait être exclue des données retenues pour le calcul du chiffre d'affaires);
  - (f) Les fusions et acquisitions qui n'affectent pas les éléments fondamentaux du système pilote (définition des PME, détermination de l'État de résidence, etc.) ne devraient pas entraîner automatiquement l'exclusion de la société participante. Les administrations fiscales compétentes devront néanmoins réexaminer si les conditions de la participation au système sont toujours remplies dans le contexte de la nouvelle structure du groupe.

- (g) On pourrait envisager de considérer comme impossible tout changement de l'État de résidence d'une société participante au cours de la période d'application du système pilote. Le transfert de la résidence fiscale de la société principale dans un autre État membre devrait dans ce cas entraîner la fin de sa participation au système pilote. Il en va de même pour les fusions entraînant un changement de résidence fiscale de la société principale. Il est également possible d'envisager qu'en cas de transfert de sa résidence dans un autre État membre, le groupe puisse continuer de bénéficier du système d'imposition selon les règles de l'État de résidence, mais conformément aux règles du nouvel État de résidence. La transition vers le régime de ce nouvel État de résidence doit alors se faire sans solution de continuité. Pour complexe qu'elle puisse paraître d'un point de vue technique, une telle solution n'est nullement impossible à mettre en œuvre.
- (h) Lorsque les exercices fiscaux de la société principale ne coïncident pas avec ceux d'un membre du groupe de l'État de résidence, il incombe à la société principale de tenir la comptabilité nécessaire pour permettre aux administrations fiscales concernées d'évaluer la demande de participation.
- (i) Les apports d'actifs effectués entre la société principale (société mère ou siège social) et une filiale et/ou un établissement stable situé(e) dans un autre État membre dans le cadre du système pilote sont possibles, à condition de respecter les règles d'imposition nationales de l'État de résidence. La société principale participante est cependant tenue d'établir, en collaboration avec les autorités fiscales compétentes, la valeur comptable et la valeur normale des actifs transférés, afin de permettre l'imposition des apports d'actifs selon les règles «normales» en vigueur s'il est décidé de ne pas prolonger le système pilote ou si les actifs en question sont cédés («gel» de la position et report de l'impôt). Dès lors que l'opération est couverte par la directive concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions<sup>30</sup>, les règles de cette dernière s'appliquent.
- (j) Sauf indication contraire, toutes les opérations effectuées, au sein du groupe de l'État de résidence, entre la société principale et ses filiales ou ses établissements stables, ou entre des membres du groupe, doivent être traitées conformément aux règles fiscales nationales de l'État de résidence.
- (k) Les règles générales anti-abus des États dont sont résidents les différents membres du groupe sont applicables à l'égard des États membres non participants et des pays tiers, afin d'éviter les possibilités de «chalandage fiscal» («rule shopping»).

#### *Application des conventions existantes en matière de double imposition*

21. Il découle du concept même d'imposition selon l'État de résidence que les relations entre les membres du «groupe de l'État de résidence» s'inscrivant dans le cadre du système pilote ne sont pas couvertes par le champ d'application des conventions

---

<sup>30</sup> Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, JO L 58 du 4.3.2005, p. 19.

applicables en matière de double imposition, et ce pendant toute la durée du système pilote. Les conventions bilatérales en matière de double imposition conclues entre deux États membres participants ne doivent pas s'appliquer aux opérations effectuées entre les membres d'un groupe de l'État de résidence. Ces conventions doivent toutefois continuer de s'appliquer aux aspects du traitement fiscal qui ne sont pas concernés par le système pilote.

22. Le système pilote ne modifie en rien la fonction des conventions fiscales. Les différents membres du groupe doivent rester soumis à la convention fiscale qui leur était applicable avant leur participation au système pilote. En d'autres termes, les membres d'un «groupe de l'État de résidence» participant au système pilote devraient se voir appliquer la convention fiscale de leur État d'accueil, mais pour leurs revenus imposables établis selon les règles de l'État de résidence. De même, le système pilote n'exige pas de modification des conventions en matière de double imposition conclues par les États membres avec des pays tiers. Étant donné que chaque membre d'un «groupe de l'État de résidence» conservera sa qualité de contribuable dans le pays dont il est résident, les conventions en question devraient continuer d'être appliquées en conséquence.
23. Il semble judicieux de considérer que, dans l'ensemble, les revenus de source étrangère des membres du groupe (dividendes, intérêts, redevances, revenus de biens immobiliers, etc.) générés dans des pays tiers ou des États membres ne participant pas au système pilote ne devraient pas être couverts par le champ d'application du système, mais pris en compte selon les règles normales. Les revenus de source étrangère devraient donc être ajoutés aux revenus du membre du groupe concerné après répartition de la base d'imposition. Cette procédure permettrait d'éviter les problèmes qui, à défaut, seraient susceptibles de se poser lorsque l'État de résidence et l'État d'accueil ont adopté des dispositions différentes dans leurs conventions fiscales avec des pays tiers, par exemple en ce qui concerne le choix entre la méthode du crédit d'impôt et celle de l'exonération pour certaines catégories de revenus. En conséquence, les sociétés participantes ayant des revenus de ce type seront tenues de déposer deux déclarations, la première dans l'État de résidence et la seconde dans l'État d'accueil, pour les catégories particulières de revenus concernés.
24. Dans certains cas, des problèmes pourraient se poser quant à l'application des clauses de non-discrimination des conventions en matière de double imposition, tant à l'égard des États membres non participants qu'à l'égard des pays tiers, étant donné que les entreprises d'un même État feront l'objet d'un traitement différent selon qu'elles participent ou non au système pilote. Bien que les études disponibles<sup>31</sup> suggèrent que la comparaison entre les entreprises participant au système pilote et celles qui n'en feront pas partie ne semble plus constituer un point de référence pertinent, ces problèmes exigeraient idéalement un accord formel avec chaque signataire des conventions concernées quant à l'interprétation de cette clause dans le contexte du système pilote.

#### *Aspects liés aux prix de transfert*

---

<sup>31</sup> International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), «The compatibility of the Home State Taxation system with double taxation agreements based on the OECD Model: a study», reproduite dans Lodin/Gammie, op.cit, pp. 77-104 et p.99.

25. Il découle du concept même de l'imposition selon les règles de l'État de résidence que, dans le cadre du système pilote, les règles nationales relatives à la fixation des prix de transfert doivent cesser de s'appliquer au sein du groupe de l'État de résidence. Ce dernier devrait en effet se voir appliquer les règles de l'État de résidence y compris dans les autres États membres concernés.
26. En ce qui concerne les ajustements de prix de transfert, par exemple pour les sociétés affiliées, parties liées ou sous-filiales établies dans des États membres non participants ou des pays tiers, les autorités fiscales compétentes devraient être celles de l'État de résidence (sauf si l'ajustement résulte d'une transaction entre un pays tiers et un membre du groupe de l'État de résidence qui est établi hors de l'État de résidence). Cela semble en effet être la seule approche envisageable dans la pratique. En outre, les études disponibles<sup>32</sup> indiquent qu'il convient de distinguer rigoureusement entre ajustement primaire et ajustement secondaire. En particulier, il semble souhaitable d'effectuer les ajustements en question après la répartition de la base d'imposition plutôt qu'avant. En effet, seuls les revenus (de source étrangère) de la société affiliée et seul l'État membre responsable de la négociation devraient être concernés par ces ajustements.
27. La prudence semble toutefois commander que les administrations de l'État de résidence et de l'État d'accueil se consultent sur la question. De telles consultations s'imposeront probablement dans les relations entre un État d'accueil et un pays tiers n'ayant conclu aucune convention en matière de double imposition avec l'État de résidence.

#### *Autres questions à caractère technique*

28. En ce qui concerne les retenues à la source et les paiements de dividendes, de même que les procédures associées concernant les opérations effectuées entre des membres du groupe de l'État de résidence, les règles nationales de cet État devraient s'appliquer à tous les membres du groupe. Une fois encore, cette approche est conforme à la logique du concept d'imposition selon les règles de l'État de résidence.
29. Pour ce qui est des paiements effectués entre deux entreprises établies dans le même État membre mais soumises aux règles fiscales d'États de résidence différents, les auteurs à la base du concept d'imposition selon les règles de l'État de résidence<sup>33</sup> proposent de les considérer comme des opérations nationales plutôt que comme des paiements transfrontaliers et, par voie de conséquence, d'appliquer les règles nationales de l'État d'accueil correspondant. Ceci permettrait d'éviter toute difficulté liée à l'introduction de nouvelles règles pour une simple transaction domestique effectuée au sein d'un même État.
30. Quant aux dividendes payés à d'éventuels actionnaires minoritaires, ils devraient être traités conformément aux règles nationales de l'État d'accueil, même si cela risque d'exiger dans une certaine mesure la tenue d'une comptabilité supplémentaire, cette approche semblant la seule envisageable dans la pratique.

#### **Procédures et volet administratif du système pilote**

---

<sup>32</sup> Lodin/Gammie, op.cit., p. 57, et IBFD, op.cit, pp. 95 et suivantes.

<sup>33</sup> Lodin et Gammie, op.cit., p. 37.



### *Mise en œuvre pratique*

31. Outre le traitement fiscal à réserver aux PME dans le cadre d'un éventuel système pilote, il convient de définir les modalités d'accès à ce système ainsi que ses procédures opérationnelles. Il est proposé d'utiliser le mécanisme des conventions en matière de double imposition pour la mise en œuvre du système pilote. Les États membres intéressés sont donc invités à engager les négociations nécessaires en vue d'élaborer et de conclure des accords bilatéraux ou multilatéraux, de préférence, permettant aux sociétés intéressées de participer au système pilote d'imposition selon les règles de l'État de résidence. S'ils le souhaitent, ils pourront bénéficier à cet effet du soutien et de l'assistance des services de la Commission, éventuellement au titre du programme FISCALIS (séminaires et/ou groupes de projet). Les États membres concernés devront ensuite appliquer ces accords sur leur territoire, conformément à leurs législations et pratiques respectives. Un accord bilatéral pourrait utilement prendre la forme d'un protocole additionnel à la convention bilatérale applicable en matière de double imposition, et les accords multilatéraux devraient être conclus dans le cadre d'une convention intergouvernementale. Cette façon de procéder permettrait d'introduire le système pilote relativement rapidement et avec la souplesse nécessaire, tout en respectant pleinement le principe de la légalité de l'imposition.
32. Sur la base de l'accord ainsi conclu avec d'autres États membres, les administrations fiscales des États membres participants devraient ensuite, au moyen de procédures internes adéquates (circulaires ou appels à «manifestation d'intérêt», par exemple), donner la possibilité aux sociétés de se porter candidates à une participation au «système pilote». Les sociétés intéressées (aussi bien la société principale que les filiales) seraient tenues de manifester leur intérêt auprès de leurs correspondants habituels des administrations fiscales de leur État de résidence, et ces derniers d'informer et de consulter sans délai les administrations fiscales des autres États membres concernés. Une décision conjointe serait ensuite prise par les différentes administrations concernées et communiquée dans un délai raisonnable, par exemple de deux à trois mois à compter de la notification par la société de sa candidature. Comme pour toute autre décision administrative, un refus éventuel devra préciser les raisons qui le motivent et ne se justifiera que dans le cas où la société candidate ne satisfait pas aux exigences énoncées dans l'accord applicable (les autorités ne disposent d'aucun pouvoir discrétionnaire en la matière).

### *Obligations relatives au dépôt des déclarations et au paiement de l'impôt*

33. En ce qui concerne les obligations relatives au dépôt des déclarations et au paiement de l'impôt, il est proposé que la société principale soit en principe tenue de déposer une déclaration pour le groupe de l'État de résidence uniquement auprès des autorités de ce dernier. Les administrations fiscales compétentes des autres États concernés recevraient des copies de cette déclaration, accompagnées des annexes utiles (par exemple, les bilans, les comptes de résultats, et autres documents requis par la législation et les pratiques en vigueur dans l'État de résidence). Les informations communiquées devront être suffisamment détaillées pour permettre l'évaluation des impôts supplémentaires ou des majorations d'impôt sur les bénéficiaires ou d'autres éléments connexes liés à l'imposition des personnes physiques. Les services de la Commission estiment qu'afin de limiter les coûts, il serait opportun de ne prévoir aucune obligation de traduire systématiquement ces documents. Les administrations

fiscales auraient toutefois la possibilité de demander que les plus importants d'entre eux soient fournis dans leur langue nationale ou toute autre langue comprise par leurs services, et ce aux frais du contribuable.

34. La logique même du système pilote implique inévitablement que l'essentiel de la charge administrative effective qui en découlera sera assumée par la société principale. C'est en effet à cette dernière qu'il incombera de calculer les bénéfices combinés du groupe selon les règles de l'État de résidence (celui, précisément, de sa résidence fiscale), et de les répartir entre les membres du groupe selon la formule préétablie à cet effet (voir ci-après). Elle devra aussi communiquer les chiffres correspondant aux divers critères de répartition aux autorités fiscales de tous les États membres concernés. Le paiement de l'impôt sera toutefois effectué par chaque membre du groupe dans son État d'accueil (celui dont il est résident).

#### *Questions liées à la supervision et au contrôle du système*

35. En ce qui concerne la supervision du système pilote, les règles générales relatives à l'assistance mutuelle et à la coopération administrative dans l'UE s'appliquent et devraient être utilisées. Si nécessaire, les autorités fiscales des États membres intéressés formeront en outre des équipes de contrôle communes chargées de réaliser les contrôles auprès de la société principale et des autres membres du groupe. Les contrôles devront pouvoir être effectués par les équipes communes dans tous les locaux appartenant au groupe de l'État de résidence, mais être strictement limités aux aspects relevant du système pilote. En cas de litige, il semble logique aux services de la Commission d'appliquer, en principe, les règles de l'État dans lequel la société appartenant au «groupe de l'État de résidence» a sa résidence, c'est-à-dire celles de l'État d'accueil dans le cas d'une filiale et celles de l'État de résidence dans le cas de la société principale. Il semble difficile d'envisager une autre solution qui soit compatible avec la législation nationale de chaque État membre concerné.
36. Dans l'accord bilatéral ou multilatéral correspondant, les États membres devront prévoir des dispositions appropriées en ce qui concerne la cessation du/des système(s) pilote(s). Ces dispositions devront définir les règles d'évaluation des actifs et des passifs ainsi que le traitement à accorder aux dépenses après la cessation du système pilote, dans l'hypothèse où ce dernier ne serait pas prolongé, sans imposer aux entreprises participantes l'obligation de tenir systématiquement deux comptabilités pendant toute la durée de la phase d'expérimentation du système, l'une établie conformément aux règles de l'État de résidence et l'autre conformément à celles de l'État d'accueil.

#### *Calendrier*

37. Le système pilote sera, par définition, expérimental et donc limité dans le temps. Pour les États membres (administrations fiscales) concernés, comme pour les entreprises participantes, il importera de prévoir une période d'essai suffisamment longue pour permettre une analyse approfondie de l'exercice et justifier les coûts générés par l'adaptation au système. Sur la base des observations reçues, une durée de cinq ans est proposée, au terme de laquelle une évaluation finale sera effectuée. Cela signifie qu'une date de démarrage sera fixée et que le système arrivera automatiquement à expiration au terme de cinq années d'application (par exemple, application du 1<sup>er</sup> janvier 2007 au 31 décembre 2011). Les entreprises éligibles

auraient toutefois la possibilité d'adhérer au système alors qu'il fonctionne déjà, et donc d'y prendre part pour une durée plus courte (du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 décembre 2011, par exemple).

38. La décision d'une société de participer au système pilote devrait l'engager pour la totalité de la période de cinq ans (ou pour une durée inférieure s'achevant à la date prévue pour la cessation du système). Une société demandant avec insistance à quitter le système avant l'expiration de la période de cinq ans prévue devrait pouvoir être autorisée à le faire, mais il faudrait peut-être prévoir de la soumettre à une réévaluation de l'impôt pour les exercices fiscaux écoulés dans le cadre du système pilote, ainsi qu'à l'application rétroactive des règles d'imposition «traditionnelles».

#### *Formule de répartition*

39. Pour les besoins du système, dont le champ d'application est relativement réduit, le recours à une formule simple mais économiquement adaptable devrait suffire pour répartir la base d'imposition entre les États membres participants. Le volume des recettes fiscales «en jeu» est en effet limité pour diverses raisons: le système pilote est réservé aux petites ou moyennes entreprises; le nombre de petites et moyennes entreprises disposant d'établissements dans d'autres États membres est faible; la participation au système pilote est volontaire; le système fera l'objet d'un suivi rigoureux; l'impôt dont sont redevables les PME est généralement faible, etc. En outre, une formule simple est facile à gérer et à appliquer.
40. La formule de répartition peut se fonder sur les facteurs économiques suivants: la masse salariale; le nombre de salariés; les ventes (le chiffre d'affaires); les actifs. La combinaison de ces divers facteurs permettrait d'obtenir une représentativité économique supérieure, mais rendrait l'application de la formule plus complexe. En fonction de l'option choisie, les États membres devront, pour les facteurs pris en compte dans cette formule, adopter d'un commun accord des définitions généralement reconnues et utilisables dans la pratique.
41. Il est recommandé d'utiliser la part de chaque État membre concerné dans la masse salariale totale (50 %) et dans le chiffre d'affaires global (50 %) de l'entreprise participante comme formule de répartition. Ces chiffres sont faciles à identifier dans la comptabilité et les déclarations fiscales des sociétés. La combinaison d'un facteur lié aux ressources (masse salariale) et d'un facteur lié à la production (ventes) permet en outre de limiter les risques d'arbitraire.
42. Conformément à la logique inhérente à la fois au concept d'imposition selon les règles de l'État de résidence et au système pilote, la formule de répartition devrait être appliquée aussi bien aux bénéfices qu'aux pertes. Les pertes éventuelles des différentes entités du groupe seront soumises aux règles de report (en avant et en arrière) des pertes de l'État dans lequel l'entité concernée a sa résidence fiscale, c'est-à-dire à celles de l'État de résidence pour la société principale (société mère ou siège social) et à celles de l'État d'accueil pour les filiales et établissements stables.
43. Dans le cadre du système d'imposition selon les règles de l'État de résidence, la société principale agrège et déclare l'ensemble de ses activités imposables dans tous les États membres concernés au moyen des formulaires de déclaration d'impôt de l'État de résidence (voir ci-dessus). Ces données n'incluent pas nécessairement les

informations obligatoires concernant les facteurs de répartition. Il conviendrait par conséquent de concevoir un formulaire spécifique (simple) permettant de joindre ces informations en annexe à la déclaration fiscale.

### *Évaluation*

44. Il semble souhaitable que la Commission et les États membres participants créent un groupe de suivi chargé de superviser le système pilote. Les membres de ce groupe se consulteraient mutuellement, examineraient les problèmes pratiques éventuels et évalueraient l'efficacité du système. Il serait en outre judicieux d'inviter les États membres qui appliquent le système pilote à établir, pour le 31 décembre 2009, un rapport circonstancié comportant une évaluation globale de ses effets, de façon à permettre à la Commission et au groupe de suivi de se prononcer sur son éventuelle prolongation ou suppression, et de décider des procédures utiles à mettre en place.