

Avis du Comité économique et social européen sur:**Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)***[COM(2016) 683 final — 2016/0336(CNS)]***Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés***[COM(2016) 685 final — 2016/0337(CNS)]*

(2017/C 434/09)

Rapporteur: **Michael McLOUGHLIN**

| | |
|---------------------------------|---|
| Consultation | Conseil de l'Union européenne, 21 novembre 2016 |
| Base juridique | Article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne |
| Compétence | Section spécialisée «Union économique et monétaire, cohésion économique et sociale» |
| Adoption en section spécialisée | 7 septembre 2017 |
| Adoption en session plénière | 20 septembre 2017 |
| Session plénière n° | 528 |
| Résultat du vote | 182/2/11 |
| (pour/contre/abstentions) | |

1. Conclusions et recommandations

1.1. Le Comité économique et social européen (CESE) souscrit aux objectifs établis dans les propositions de la Commission concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS).

1.2. Le CESE préconise de mettre tout en œuvre pour avancer sur la voie de l'ACCIS de manière consensuelle, de façon à tenir compte du caractère sensible de ces questions lorsqu'il s'agit de subsidiarité et de souveraineté des États.

1.3. Le CESE comprend les raisons qui sous-tendent l'approche en deux étapes adoptée par la Commission, mais demande instamment que la deuxième phase soit mise en œuvre rapidement après l'obtention d'un accord sur l'assiette commune, car ce n'est qu'après la consolidation que les entreprises en ressentiront les principaux bénéfices. Dès la première étape, l'on observera certes un certain nombre d'avantages en matière de lutte contre la planification fiscale agressive, mais c'est la consolidation qui permettra de parachever l'objectif poursuivi.

1.4. Le CESE reconnaît que la Commission a relancé la proposition relative à l'ACCIS à la fois pour soutenir le marché unique et pour combattre la planification fiscale agressive, en attribuant les revenus là où la valeur est créée. Le CESE invite instamment les États membres à poursuivre l'achèvement des deux étapes, étant donné qu'il s'agit d'une mesure efficace pour lutter contre la fraude et favoriser la croissance.

1.5. Comme en 2011, le CESE recommande de revoir la formule de répartition de l'ACCIS. La Commission et les États membres devraient examiner l'opportunité d'en exclure la propriété intellectuelle. Il pourrait en outre s'avérer également nécessaire de modifier le facteur «ventes par destination» afin de garantir une mise en œuvre équitable. Le Comité craint que si l'on applique cette disposition, bon nombre de petits États membres exportateurs ne perdent des montants importants de revenus imposables au bénéfice des États membres de l'Union européenne (UE) qui sont de plus grands consommateurs. Le CESE considère que la proposition devrait avoir pour but de parvenir à une formule équitable et d'éviter systématiquement tout déséquilibre.

1.6. Le CESE demande instamment de bien veiller à ce que les propositions relatives aux amortissements reflètent le vécu réel des entreprises. Les provisions pour amortissement pourraient s'avérer insuffisantes pour certaines catégories d'immobilisations soumises à une obsolescence très rapide résultant du rythme de l'évolution technologique.

1.7. Le CESE accueille favorablement la reconnaissance du traitement fiscal du financement par fonds propres pour les investissements des entreprises, en ce que celui-ci place le financement par l'emprunt sur un pied d'égalité avec le financement sur fonds propres. Néanmoins, les sociétés rencontrant des difficultés économiques ne doivent pas être confrontées à une charge fiscale plus élevée.

1.8. Le CESE recommande de veiller à un juste équilibre entre les États membres et, partant, d'examiner en détail l'incidence des propositions à l'examen sur chaque État membre s'agissant de l'attractivité des investissements ainsi que de la création et du maintien d'emplois. Le CESE souligne que les États membres devraient fournir les informations nécessaires à cette fin.

1.9. Le CESE recommande que les propositions relatives à l'ACCIS réduisent, dans toute la mesure du possible, la complexité des procédures, compte tenu de l'objectif déclaré de certitude et de simplicité. Cette conformité est particulièrement importante pour le traitement des immobilisations incorporelles dans le bilan des sociétés.

1.10. Le CESE invite instamment la Commission à répondre à la nécessité de souplesse et à veiller à ce que les États et les sociétés soient en mesure de s'adapter à l'évolution du contexte économique international ou national tout en respectant les procédures de l'UE et en coopérant mutuellement.

1.11. L'ACCIS serait toutefois plus efficace et plus susceptible de recueillir l'unanimité requise si un certain nombre de préoccupations essentielles, exposées dans le présent avis, étaient prises en compte.

2. Proposition de la Commission

2.1. La proposition réactualisée concernant l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés se compose d'un ensemble unique de règles servant à calculer les bénéfices imposables des entreprises dans l'UE et visant à apporter une importante contribution à la croissance, à la compétitivité et à l'équité dans le marché unique. Grâce à l'ACCIS, les entreprises transfrontières ne devraient se conformer qu'à un seul système européen pour calculer leur revenu imposable, plutôt qu'à différentes règles nationales. Les entreprises rempliraient une seule déclaration fiscale pour l'ensemble de leurs activités dans l'UE et compenseraient les pertes enregistrées dans un État membre avec les bénéfices engrangés dans un autre. Les transactions intragroupes ne seraient plus imposées au niveau de l'entité, éliminant ainsi les problèmes liés à la fixation des prix de transfert dans le domaine de l'ACCIS. Les bénéfices imposables consolidés seraient répartis entre les États membres dans lesquels le groupe est actif, au moyen d'une clé de répartition. Chaque État membre appliquerait ensuite à sa part des bénéfices son propre taux d'imposition national sur les sociétés.

2.2. Il y a également de nouvelles dispositions par rapport à la proposition de 2011. En premier lieu, les propositions de 2016 plaident pour l'établissement de règles obligatoires plutôt que facultatives, pour régir les groupes consolidés dont le chiffre d'affaires annuel atteint ou dépasse 750 millions d'EUR; en deuxième lieu, elles contiennent des règles visant à encourager les entreprises à lever des fonds propres pour financer les investissements afin de lutter contre les distorsions fiscales en faveur de l'endettement; et en troisième lieu, elles prévoient une «super-déduction» en faveur des activités de recherche et développement (R&D). Dans le cadre de l'assiette commune, un mécanisme temporaire de compensation transfrontière des pertes avec récupération ultérieure est proposé jusqu'à l'introduction de la consolidation. La seconde phase prévue dans les propositions sera mise en route après l'obtention d'un accord politique sur les propositions concernant l'assiette commune. D'ici là, la seconde phase reste en attente d'examen par le Conseil.

2.3. La proposition actuelle de la Commission consiste en deux propositions distinctes de directives du Conseil: une proposition relative à une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACIS) et une autre sur une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). La séparation des deux éléments en deux propositions distinctes est une différence essentielle entre les propositions de 2016 et de 2011. La Commission propose une approche par étapes, l'ACIS venant en premier lieu, et l'ACCIS lui succédant plus tard.

2.4. La Commission a également relancé la proposition relative à l'ACCIS pour lutter contre la planification fiscale agressive et soutenir le marché unique, reconnaissant qu'elle «aurait peu de chances d'être adoptée intégralement si l'on ne procédait pas par étapes». Toutefois, la Commission insiste sur le fait que la consolidation est partie intégrante des propositions. Le caractère obligatoire de l'ACCIS pour les entreprises ayant un chiffre d'affaires supérieur à 750 millions d'EUR s'inscrit dans le cadre d'une stratégie visant à renforcer les perspectives de croissance et à lutter contre la planification fiscale agressive. La Commission estime que les propositions sont plus attrayantes pour les entreprises de manière générale en termes de respect des règles et de complexité et qu'elles privilégient les fonds propres par rapport à l'endettement lorsqu'il s'agit d'allègement fiscal. La compensation transfrontière des pertes dans un État par les bénéfices dans un autre est également considérée par la Commission comme un avantage des propositions à l'examen.

2.5. La Commission indique que les règles actuelles en matière de fiscalité internationale des entreprises «ne sont plus adaptées au contexte moderne». Elle considère également que les asymétries peuvent se produire lorsque des règles nationales sont élaborées sans tenir compte des questions internationales. Les propositions de 2016, tout en étant obligatoires pour les grands groupes, prévoient aussi un système de respect facultatif pour les entités soumises à l'impôt sur les sociétés dans l'Union dont le chiffre d'affaire est inférieur à 750 millions d'EUR. La Commission considère que ces propositions permettent d'attribuer les revenus là où la valeur est créée.

2.6. La Commission reconnaît le caractère ambitieux des propositions et, par conséquent, la nécessité de leur mise en œuvre par étapes. En effet, elle explique que les débats difficiles sur la question de la consolidation sont susceptibles de retarder d'autres volets importants sur lesquels il peut exister un consensus plus large. Les deux propositions sont toutefois toujours présentées ensemble dans le cadre d'une même initiative. La Commission souligne, en outre, que la consolidation demeure un élément essentiel de l'initiative et que les principaux obstacles fiscaux rencontrés par les groupes concernés ne peuvent être traités que par la consolidation.

3. Les avantages de la proposition

3.1. La proposition de la Commission comporte des avantages importants pour les entreprises et les citoyens. Elle permettra de réduire les coûts de conformité et la complexité pour les grandes entreprises ainsi que pour celles qui choisissent d'appliquer le système proposé et exercent leurs activités commerciales dans l'ensemble de l'UE; il s'agit en outre d'un élément clé pour poursuivre l'achèvement du marché unique et créer des conditions équitables pour tous. Si elle est mise en place correctement, l'ACCIS peut jouer un rôle essentiel pour lutter contre la planification fiscale agressive et restaurer la confiance des citoyens dans le système fiscal. Une approche commune de l'assiette fiscale permettra de garantir que tous les États de l'UE adoptent une approche similaire, et surtout qu'ils comptabilisent les mêmes éléments et autorisent les mêmes déductions. À l'heure actuelle, les sociétés multinationales peuvent appliquer des assiettes fiscales et des taux d'imposition différents dans les divers États membres et, parfois, recourir à des entités offshore pour payer des taux effectifs extrêmement faibles. L'ACCIS résout ces problèmes.

3.2. La planification fiscale agressive fait baisser les recettes fiscales. L'ampleur de la planification fiscale agressive représente un sujet de grave préoccupation pour les citoyens de l'Union européenne. Celle-ci a pris de nombreuses mesures pour s'attaquer à ce problème et a adopté le plan d'action à l'examen. L'un des objectifs de l'ACCIS est d'examiner comment approfondir cette approche et garantir une fiscalité des entreprises efficace au sein de l'UE.

3.3. La réduction considérable des prix de transfert au sein de l'UE qui découle de l'ACCIS permettra de lutter contre les pratiques conduisant à une planification fiscale agressive. Par exemple, des actifs tels que la propriété intellectuelle sont souvent utilisés parce qu'il est difficile de déterminer leur valeur ou que l'entreprise elle-même leur attribue une valeur peu représentative de ce que serait leur valeur normale sur le marché. Ils font souvent l'objet d'échanges internes entre les structures d'une même entreprise.

3.4. L'ACCIS peut lutter contre la planification fiscale agressive en déterminant où se déroule l'activité économique réelle. Des entreprises peuvent employer un certain nombre de personnes et/ou disposer d'actifs considérables dans un État membre mais ne réaliser que très peu, voire pas du tout, de bénéfices dans ledit État. Actuellement, les entreprises qui disposent d'une structure à l'échelle européenne peuvent organiser leurs activités de manière à ce que la majeure partie de leurs bénéfices européens aboutisse dans un siège implanté dans une juridiction de l'UE qui applique les taux d'imposition les plus bas et/ou les déductions les plus généreuses. Cette pratique, conjuguée au prix de transfert des actifs incorporels, peut aboutir à de très faibles taux d'imposition effectifs pour des sociétés multinationales qui réalisent un chiffre d'affaires très élevé dans de nombreux pays. Les propositions relatives à l'ACCIS peuvent contribuer à résoudre ces problèmes. La formule figurant dans les propositions est axée sur le lieu où se déroule l'activité économique, sachant que la vente, la main-d'œuvre et les actifs constituent des composantes essentielles de cette dernière. Les autorités fiscales nationales ont également un rôle à jouer s'agissant de ces questions.

3.5. L'adoption de l'ACCIS devrait permettre de remédier aux problèmes de compétitivité de toutes les entreprises. La proposition à l'examen devrait dès lors prendre en compte les différentes difficultés auxquelles sont confrontées les PME ainsi que les grandes entreprises.

4. Observations générales

4.1. Le CESE se félicite des propositions concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés et une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés en tant que moyens pour renforcer le marché unique en simplifiant la situation fiscale des grandes entreprises et pour lutter contre la planification fiscale agressive. Le contexte économique et politique général au niveau européen et international a connu d'importants changements depuis 2011. La précédente proposition concernant l'ACCIS n'avait pas permis d'enregistrer des avancées significatives. Le Comité espère que les nouvelles propositions, qui tiennent compte des évolutions mondiales, seront plus efficaces.

4.2. Le débat sur l'ACCIS progressant, il importe que la consolidation reste l'objectif premier. La proposition gagnerait en outre à être moins complexe, dans la mesure du possible. Le CESE encourage la Commission à développer les deux aspects de la proposition de manière aussi consensuelle que possible.

4.3. *Le système de répartition de l'ACCIS*

4.3.1. Un certain nombre de questions se posent quant à la formule de répartition. Le CESE est préoccupé par le fait qu'il n'y ait pas eu de tentative visant à expliquer ou à définir de manière adéquate dans quelle mesure la formule générale (un tiers immobilisations, un tiers main-d'œuvre et un tiers ventes par destination) reflète correctement la réalité économique de l'entreprise dans le cadre de la répartition des bénéfices imposables entre les États membres. La proposition actuelle pourrait entraîner des changements importants pour ce qui est du lieu où les bénéfices sont perçus au regard du fisc, ce qui aura des effets importants et inconnus sur les entreprises et les États membres. Les recettes fiscales étant un élément fondamental de la gestion économique, les incidences pourraient donc être graves. Le CESE considère que la proposition devrait avoir pour but de parvenir à une formule équitable et d'éviter systématiquement tout déséquilibre.

4.3.2. Bien que l'accent placé sur des questions telles que les installations, les machines et les effectifs soit pertinent, il ne donne pas un tableau complet de l'industrie moderne. La stratégie pour un marché unique numérique, par exemple, met pour sa part l'accent sur l'importance de la propriété intellectuelle. De même, l'évolution de la situation en ce qui concerne l'union des marchés de capitaux pourrait se concentrer sur les actifs financiers.

4.3.3. Les inquiétudes du Comité proviennent en grande partie des éléments suivants:

- 1) la proposition d'exclure la propriété intellectuelle des immobilisations. La propriété intellectuelle est un facteur économique facile à transférer dans le cadre du calcul des bénéfices. Le CESE reconnaît qu'elle est difficile à évaluer, raison pour laquelle la Commission ne l'a pas intégrée dans sa proposition; il invite dès lors les États membres à réfléchir à la meilleure manière de traiter cette question importante. Il s'agit d'un point particulièrement pertinent étant donné que la propriété intellectuelle est un moteur important de création de valeur économique et qu'elle dicte de plus en plus la direction que prennent les économies modernes. Cette disposition est également incompatible avec l'accent que la Commission continue de mettre sur le marché unique numérique;
- 2) la proposition d'inclure les «ventes par destination» dans la clé de répartition. Le Comité craint que si l'on applique cette disposition, bon nombre de petits États membres exportateurs ne perdent des montants importants de revenus imposables au bénéfice des États membres de l'UE qui sont de plus grands consommateurs. L'impact économique et social de l'inclusion de ce critère n'est pas connu et l'on gagnerait à quantifier son incidence; le cas échéant, il y a lieu de le réexaminer;
- 3) l'introduction d'un système complet à l'échelle de l'Union pour le calcul et la consolidation de l'impôt sur les sociétés représenterait un changement majeur dans l'environnement des entreprises de l'UE et pourrait stimuler le marché unique. Elle devrait dès lors être soigneusement analysée et il serait nécessaire d'effectuer des analyses d'impact nationales. Pour toutes les grandes entreprises internationales, les normes financières et comptables internationales existantes sont un ensemble de règles important. Toute divergence par rapport à celles-ci dans le processus de planification des activités des entreprises ferait peser des charges supplémentaires sur ces dernières au lieu de leur permettre de réaliser des économies. La formule de répartition de l'ACCIS ayant été mise au point par la Commission exclusivement à cet effet, elle semble, de prime abord, en contradiction avec certaines normes comptables internationales;
- 4) étant donné qu'en matière fiscale, tout particulièrement, la clarté et l'uniformité des notions revêtent une importance capitale, le Comité recommande que la directive traite de tous les éléments essentiels et tout spécialement de la définition des notions.

4.4. *Financement des entreprises: endettement ou fonds propres*

4.4.1. Les propositions de la Commission attachent beaucoup d'importance au traitement fiscal de l'endettement par rapport à celui des fonds propres dans le cadre du financement des entreprises. En tant qu'élément important de la stratégie industrielle, la promotion des fonds propres peut être considérée comme utile dans la mesure où elle permet de diversifier les risques dans une entreprise et d'éviter de nombreux aspects de la volatilité lors de la planification.

4.4.2. Plus précisément, le Comité craint que l'approche choisie puisse s'avérer procyclique, dans la mesure où une diminution du capital en période difficile ou un recours à l'endettement faute d'autres solutions générerait une augmentation du revenu imposable et aggraverait ainsi la situation des entreprises au moment où elles affrontent les moments les plus durs. Cela aurait des retombées sur les emplois et la croissance. Le CESE estime dès lors qu'il est nécessaire de réfléchir à l'approche retenue.

5. Observations particulières

5.1. La Commission estime que ses propositions soutiennent fermement les entreprises et la création d'un régime plus simple et plus efficace pour se conformer aux règles et exercer des activités. Si la promotion du marché unique et les besoins des entreprises peuvent être considérés comme des objectifs prioritaires de l'UE, la raison d'être de l'Union mise en place par ses États membres est de répondre à leurs besoins. À tout le moins, la Commission devra procéder à une évaluation systématique de l'impact sur chaque État membre des changements proposés sur les recettes fiscales, les investissements et l'emploi, en s'appuyant sur les analyses des bases de données internationales et sur les données des États membres. Le CESE invite instamment les États membres à donner accès à toutes les données pertinentes à la Commission, et propose qu'une analyse d'impact soit réalisée pour chacune des deux phases de l'ACCIS.

5.2. Bien que la suppression des prix de transfert soit un élément essentiel des propositions, il est clair que ceux-ci continueront à exister dans les cas où des groupes ont des activités tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'UE. Cela supposera inévitablement des régimes distincts et séparés pour de nombreuses entreprises. Il convient donc de prêter attention à l'architecture des groupes à l'intérieur et à l'extérieur de l'UE et des structures mixtes. Au lieu de jouer sur la base d'imposition et des dispositifs hybrides comme c'est le cas actuellement, les possibilités d'évasion pourraient alors se déplacer de manière à tirer parti des structures des sociétés et des groupes.

5.3. Le CESE demande que le débat sur l'ACCIS suive les procédures de l'UE une fois qu'un accord aura été trouvé. Si la politique doit faire preuve d'une certaine flexibilité par rapport à un contexte en évolution, il convient toutefois aussi de prévoir un mécanisme bien structuré qui permette d'adapter la politique à la conjoncture économique.

5.4. La recherche et le développement sont traités de manière très satisfaisante. Une «super-déduction» dans ce domaine accroîtra naturellement de manière significative l'activité et contribuera à la compétitivité. Il importerait de placer les mesures proposées en la matière dans leur contexte en les comparant à celles déjà prévues par les États membres (qui sont assez variées). Si la déduction pour la croissance et l'investissement est importante, il est tout aussi essentiel qu'en tant que nouvelles mesures d'incitation, cette déduction ainsi que, bien sûr, la «super-déduction» pour la R&D, ne deviennent pas une nouvelle forme de pratique fiscale abusive lorsqu'elles seront mises en œuvre.

5.5. La Commission doit prendre en compte les possibles conflits susceptibles de survenir entre les autorités fiscales et l'autorité fiscale principale. Des conflits concernant l'imposition des filiales au sein d'un groupe et la répartition des bénéfices pourraient surgir et faire perdre le temps gagné grâce à l'élimination des problèmes liés aux prix de transfert.

5.6. Il y a lieu de préciser la manière dont les États membres effectuent les audits dans les filiales d'un groupe lorsque les autorités fiscales de l'État membre concerné souhaitent effectuer un tel audit.

5.7. Les dispositions relatives aux durées d'amortissement pourraient s'avérer incompatibles avec certaines pratiques des entreprises. Une certaine souplesse devrait être envisagée à cet égard. De nombreuses entreprises remplacent leur équipement (par exemple leurs ordinateurs) tous les ans ou tous les deux ans afin de devancer l'obsolescence. Ce processus ne fera que s'accélérer pour un certain nombre de catégories d'immobilisations au cours des prochaines années en raison de l'évolution rapide de la technologie.

5.8. Il reste important de lutter contre l'évasion fiscale au travers de l'arbitrage des codes comptables, dans la mesure où celui-ci pourrait rester possible avant la mise en place de la consolidation.

5.9. Les propositions permettent en outre aux sociétés multinationales d'exclure les entités intermédiaires, y compris celles qui sont implantées dans des paradis fiscaux, car ces dernières ne se trouvent pas dans l'UE. Cette question doit être réglée par différentes méthodes, telles que les règles sur les prix de transfert et les sociétés étrangères contrôlées, ainsi qu'un principe général de lutte contre l'évasion fiscale.

Bruxelles, le 20 septembre 2017.

Le président
du Comité économique et social européen
Georges DASSIS
