



C/2024/4059

12.7.2024

Avis du Comité économique et social européen

Proposition de directive du Conseil relative à un cadre pour l'imposition des revenus des entreprises en Europe (BEFIT)

[COM(2023) 532 final — 2023/0321 (CNS)]

Proposition de directive du Conseil sur l'établissement de prix de transfert

[COM(2023) 529 final — 2023/0322 (CNS)]

(C/2024/4059)

Rapporteur: **Petru Sorin DANDEA**

Consultations	Conseil de l'Union européenne, 14.11.2023 et 30.11.2023
Base juridique	Article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
Compétence	Section «Union économique et monétaire et cohésion économique et sociale»
Adoption en section	10.4.2024
Adoption en session plénière	24.4.2024
Session plénière n°	587
Résultat du vote (pour/contre/abstentions)	179/0/4

1. Conclusions et recommandations

1.1. Le Comité économique et social européen (CESE) salue les efforts continus que déploie la Commission pour mettre en place un cadre commun en matière de fiscalité des entreprises à l'appui de la consolidation du marché intérieur.

1.2. Le CESE constate que les propositions de la Commission relatives à l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) et à l'assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACIS), datant respectivement de 2011 et 2016 et visant toutes deux à élaborer une assiette fiscale commune dans l'ensemble de l'Union, n'ont pas abouti à un consensus politique au sein du Conseil. Cette situation a été prise en considération afin de présenter la proposition législative BEFIT, d'un point de vue tant politique que technique.

1.3. Le CESE soutient la décision de la Commission de proposer l'initiative BEFIT au moyen d'une directive de l'UE, étant donné que la diversité actuelle des différentes règles nationales entraîne une fragmentation et des disparités, ce qui entrave les activités transfrontières sur le marché intérieur en raison des coûts élevés que les entreprises supportent pour se conformer à des cadres juridiques multiples.

1.4. Le CESE note que, conformément à l'article 48, paragraphe 2, de la proposition BEFIT, les États membres seront autorisés à appliquer des augmentations de la base d'imposition, des déductions fiscales ou des incitations fiscales aux parts qui leur ont été attribuées. Si le CESE reconnaît l'intérêt de laisser aux États membres une marge de manœuvre, une telle souplesse pourrait aller à l'encontre de l'objectif de la Commission de réduire les coûts de conformité pesant sur les entreprises.

1.5. Le CESE partage l'avis de la Commission selon lequel l'accord sur le pilier deux pourrait contribuer à la mise en place d'un cadre juridique commun de l'Union en matière de fiscalité des entreprises. Le CESE estime que, pour réellement simplifier et réduire les coûts, il convient d'aligner l'initiative BEFIT sur les règles du pilier deux de l'OCDE.

1.6. Le CESE fait observer que, bien que les ajustements BEFIT apportés aux états financiers soient plus limités que ceux du pilier deux, il n'existe pas de règles ou d'incitations spécifiques pour les activités d'innovation ou des secteurs spécifiques. Par exemple, il reste difficile de savoir si les régimes d'aide à l'innovation et les régimes fiscaux favorables aux brevets proposés par certains États membres seront maintenus.

1.7. Le CESE est d'avis que la possibilité de compenser les pertes transfrontières au sein d'un groupe BEFIT nécessitera des éclaircissements tant sur les restrictions temporelles pour les reports en avant et en arrière que sur la coexistence avec le pilier deux. Grâce à l'agrégation, l'initiative BEFIT permettra de compenser les pertes transfrontières dans un État membre par des bénéficiaires dans un autre, mais cela pourrait aller à l'encontre d'un impôt complémentaire au titre du pilier deux afin de garantir un taux d'imposition minimal effectif de 15 %.

1.8. Le CESE recommande que tout traitement de données lié au cadre BEFIT soit effectué conformément au principe de «minimisation des données» du RGPD (¹), en limitant la collecte d'informations à caractère personnel à celles directement pertinentes et indispensables pour atteindre les objectifs spécifiques de la proposition BEFIT et en conservant les données uniquement pendant la durée minimale nécessaire à cet effet.

1.9. Le CESE souscrit à l'avis de la Commission quant à la nécessité de clarifier plusieurs concepts et questions en lien avec la législation en matière de prix de transfert, afin de tenter de renforcer la sécurité et la prévisibilité du cadre juridique. Une telle clarification pourrait réduire les coûts de mise en conformité pour les PME dans leurs activités quotidiennes et éventuellement faire baisser les frais de procédure et de contentieux.

1.10. Il convient de noter que certains des objectifs de la proposition de la Commission auraient peut-être également pu être poursuivis en améliorant la directive sur les mécanismes de règlement des différends fiscaux, et qu'il reste à voir comment les pays tiers les plus importants réagiront à la nouvelle approche de l'UE concernant les prix de transfert. Le CESE estime également qu'il serait utile de rétablir le forum conjoint sur les prix de transfert afin de discuter de la manière de mieux traiter les litiges en matière de prix de transfert au sein de l'Union.

1.11. Le CESE souligne qu'il importe d'évaluer attentivement les coûts de mise en conformité et les charges administratives qui pèsent sur les entreprises intéressées par la proposition BEFIT, afin qu'elles comprennent les avantages réels du nouveau cadre pour les entreprises dans toute l'Europe. Les activités prévues par la Commission pour contrôler l'efficacité et l'efficience de l'initiative BEFIT semblent bien ciblées à cet égard (coûts de mise en œuvre et coûts de fonctionnement initiaux de l'initiative BEFIT, nombre de groupes d'entreprises relevant du champ d'application obligatoire de la proposition, nombre d'entreprises qui choisissent volontairement d'y adhérer, évolution des coûts de mise en conformité et nombre de différends en matière de double imposition).

1.12. Le CESE note que la Commission considère que la proposition BEFIT «présente aussi un intérêt du point de vue des ressources propres, comme indiqué dans la communication de 2021 sur la prochaine génération de ressources propres pour le budget de l'Union». Toutefois, compte tenu de la longueur et de l'incertitude du processus législatif qui attend cette initiative, il est difficile d'estimer le montant des ressources disponibles pour les chapitres relatifs aux ressources propres ainsi que le moment où ces ressources supplémentaires seront disponibles.

1.13. Pour assurer une coordination appropriée entre BEFIT et les règles fiscales nationales spécifiques applicables dans certains États membres aux entités de l'économie sociale, telles que les coopératives et les entreprises sociales, le CESE demande que BEFIT reconnaisse l'existence de telles règles.

(¹) Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) (JO L 119 du 4.5.2016, p. 1).

2. Proposition de la Commission et contexte

2.1. La proposition de la Commission intitulée «Entreprises en Europe: cadre pour l'imposition des revenus (BEFIT)» traite d'un nouvel ensemble unique de règles destinées à définir la base d'imposition des groupes d'entreprises et vise à réduire la charge de mise en conformité fiscale pour les grandes entreprises exerçant des activités transfrontières, permettant ainsi aux autorités nationales de déterminer plus facilement quels impôts sont dus.

2.2. La proposition de la Commission remplace les deux propositions précédentes, relatives à l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) et à l'assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACIS), datant respectivement de 2011 et 2016 et qui ont été retirées en raison de l'absence de consensus politique. Le nouveau cadre s'appuie sur les expériences antérieures tirées de l'ACCIS, sur l'accord fiscal international OCDE/G20 relatif à un niveau minimum d'imposition mondial, ainsi que sur la directive relative au pilier deux adoptée fin 2022.

2.3. En ce qui concerne le champ d'application, les nouvelles règles seront obligatoires pour les groupes exerçant des activités dans l'UE dont le chiffre d'affaires cumulé annuel s'élève à au moins 750 millions d'EUR, lorsque l'entité mère ultime détient au moins 75 % des droits de propriété ou des droits sur le bénéfice. Un membre du groupe BEFIT atteint ces seuils, sans interruption, tout au long de l'année fiscale. D'autres groupes plus petits, par exemple des groupes de PME exerçant des activités transfrontières, peuvent choisir d'appliquer le système, pour autant qu'ils établissent des états financiers consolidés.

2.4. Plus précisément, la proposition de la Commission inclura des règles communes pour calculer la base d'imposition au niveau de l'entité. Toutes les entreprises membres d'un même groupe détermineront leurs bases d'imposition en fonction d'un ensemble commun d'ajustements fiscaux de leurs états financiers.

2.5. L'agrégation de la base d'imposition au niveau du groupe de l'UE est cruciale pour le fonctionnement du nouveau cadre. Les bases d'imposition de tous les membres du groupe seront agrégées au sein d'une seule et même assiette fiscale. Cette agrégation permet une compensation transfrontalière des pertes, étant donné que celles-ci seront automatiquement compensées par des bénéfices au-delà des frontières. Une telle compensation n'est que rarement possible à l'heure actuelle et pourrait entraîner une surimposition des bénéficiaires du groupe, décourageant les entreprises d'exercer des activités transfrontières au sein du marché intérieur.

2.6. La base d'imposition agrégée sera ensuite répartie selon une règle de répartition transitoire, utilisant le pourcentage de la base d'imposition agrégée détenu par chaque membre du groupe BEFIT, calculé comme étant la moyenne des résultats imposables des trois années fiscales précédentes. Cette disposition transitoire en matière de répartition facilitera la mise en place d'une méthode de répartition permanente qui peut être fondée sur une formule de répartition reposant sur des facteurs substantiels.

2.7. Plus précisément, le chapitre II comprend les règles relatives à la détermination du résultat fiscal préliminaire de chaque membre du groupe BEFIT, en appliquant les règles énoncées à la section 2 concernant l'ajustement du résultat net comptable», à la section 3 en matière d'amortissement fiscal» et à la section 4 à propos de «la durée et la quantification».

2.8. D'un point de vue organisationnel, conformément aux dispositions reprises au chapitre V, un guichet unique hybride permettra à un membre du groupe de remplir les déclarations d'informations du groupe auprès de l'administration fiscale d'un État membre. En d'autres termes, l'«entité déclarante», qui est en principe l'entité mère ultime, déposera une seule déclaration d'informations pour l'ensemble du groupe BEFIT (ci-après la «déclaration d'informations BEFIT») auprès de sa propre administration fiscale (l'«autorité de dépôt»), laquelle partagera ensuite toutes les informations pertinentes avec les autres États membres au sein desquels le groupe exerce des activités.

2.9. Les contrôles fiscaux et le règlement des différends continueront de relever du niveau national. Dans certains cas, des contrôles peuvent devoir être réalisés conjointement dans le cadre législatif existant. Pour chaque groupe BEFIT, il sera également créé une «équipe BEFIT» regroupant des représentants de chaque administration fiscale compétente des États membres dans lesquels le groupe exerce des activités afin de partager des informations et de coordonner les actions.

2.10. Selon la proposition de la Commission: «[a]ux fins de la bonne mise en œuvre et de l'application correcte des règles du cadre commun, les États membres devraient déterminer le régime des sanctions applicables aux violations des dispositions nationales adoptées en vertu de la présente directive. Ces sanctions devraient être effectives, proportionnées et dissuasives.»

2.11. La proposition de la Commission comporte en outre des règles ciblées visant à harmoniser les normes relatives aux prix de transfert au sein de l'Union et garantit une approche commune pour traiter les questions critiques les plus récurrentes en ce qui concerne ces prix.

2.12. Les nouvelles règles en matière de prix de transfert ont pour objectif d'introduire un cadre commun dans l'UE pour l'application du principe de pleine concurrence. Cet objectif est poursuivi 1) en intégrant le principe de pleine concurrence dans le droit de l'Union, 2) en harmonisant les principales règles relatives aux prix de transfert, 3) en clarifiant le rôle et le statut des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et 4) en rendant possible l'établissement, au sein de l'Union, de règles communes contraignantes sur des sujets spécifiques liés aux prix de transfert dans le cadre des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

2.13. La proposition de directive relative aux prix de transfert valide des éléments clés de l'analyse effectuée dans le cadre des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert (délimitation des transactions réelles effectuées, analyse de comparabilité, méthodes reconnues de l'OCDE en matière de prix de transfert) et précise comment les mécanismes d'ajustement devraient être appliqués au sein de l'Union afin d'éviter la double imposition.

3. Observations générales et particulières

3.1. Le CESE salue les efforts continus que la Commission déploie pour mettre en place un cadre commun pour l'imposition des sociétés à l'appui du marché intérieur, idée qui fait partie de l'histoire de l'Union depuis qu'elle est apparue dans les documents d'orientation de la Communauté économique européenne dès les années 1960. Cet objectif ambitieux est à nouveau poursuivi par la proposition BEFIT.

3.2. Le CESE constate que les dernières tentatives de la Commission visant à élaborer une assiette fiscale commune dans l'ensemble de l'Union (dans les propositions de 2011 et 2016 relatives à l'ACCIS et à l'ACIS) n'ont pas abouti à un consensus politique au sein du Conseil. Les expériences antérieures, sur le plan tant politique que technique, ont été prises en considération pour soumettre la présente proposition législative. Le texte qui en résulte tient en outre compte des évolutions fiscales les plus récentes en matière de mondialisation et de numérisation.

3.3. Le CESE se félicite que la Commission ait procédé à une consultation publique avant de publier le texte final de l'initiative BEFIT. Au total, 123 contributions d'associations d'entreprises, de conseillers fiscaux et d'avocats ont été enregistrées lors des consultations. Parmi les répondants figuraient également des citoyens, des grandes et des petites entreprises, ainsi que des établissements universitaires et de recherche, des organisations non gouvernementales et des syndicats.

3.4. Le CESE partage l'avis de la Commission selon lequel la proposition BEFIT est cohérente avec d'autres initiatives législatives récentes dans le domaine de la fiscalité, telles que la directive DAC. Le système de gestion de BEFIT mis en œuvre par la Commission pourrait en effet bénéficier de manière substantielle de la coopération existante et croissante entre les autorités fiscales nationales.

3.5. Le CESE soutient la décision de la Commission de proposer une directive de l'UE en ce qui concerne l'initiative BEFIT, étant donné que la diversité actuelle des différentes règles nationales entraîne une fragmentation et des disparités, ce qui entrave les activités transfrontières en raison des coûts élevés que les entreprises supportent pour se conformer à des cadres juridiques multiples et variés. Les disparités entre les États membres peuvent également créer des asymétries susceptibles d'entraîner soit une absence d'imposition, soit une imposition multiple des mêmes bénéfices. Une initiative législative de l'UE semble donc mieux adaptée et plus efficace qu'une pluralité d'interventions nationales (principe de subsidiarité).

3.6. Le CESE souscrit à l'avis de la Commission selon lequel l'accord sur le pilier deux du cadre inclusif OCDE/G20, approuvé par les États membres^(?), pourrait contribuer à la mise en place d'un cadre juridique commun sur la fiscalité des entreprises dans le marché intérieur. Pour réellement simplifier et réduire les coûts, il convient d'aligner l'initiative BEFIT sur les règles du pilier deux de l'OCDE. Toutefois, cette initiative exige des contribuables qu'ils établissent des états financiers selon une norme comptable conforme au droit de l'Union^(?) [par exemple, un principe comptable national généralement admis (GAAP) ou une norme internationale d'information financière (IFRS)].

(?) Les États membres ont adopté à l'unanimité la directive sur le pilier deux visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union en décembre 2021.

(?) La Commission devrait accorder une attention particulière aux effets de BEFIT sur les entreprises qui consolident leur base d'imposition au moyen d'un GAAP applicable dans un pays tiers.

3.7. Le CESE note qu'avec la proposition BEFIT, trois ensembles de règles seront mis en œuvre en parallèle, à savoir le cadre national de détermination des recettes intérieures, le système du pilier deux et le système BEFIT. L'hétérogénéité d'un tel cadre pourrait se révéler contraignante pour les petits États membres disposant de capacités administratives très limitées, en particulier lorsque le siège d'un grand groupe se situe dans un petit État membre.

3.8. Le CESE fait observer que, bien que les ajustements BEFIT apportés aux états financiers soient plus limités que ceux du pilier deux, il n'existe pas de règles ou d'incitations spécifiques pour les activités d'innovation ou des secteurs spécifiques. À titre d'exemple, il reste difficile de savoir si les régimes d'aide à l'innovation et les régimes fiscaux favorables aux brevets proposés par certains États membres seront maintenus, ce qui pourrait réduire l'avantage concurrentiel de l'UE.

3.9. Le CESE relève que, conformément à l'article 48, paragraphe 2, de la proposition BEFIT ⁽⁴⁾, les États membres seront autorisés à appliquer des augmentations de la base d'imposition, des déductions fiscales ou des incitations fiscales aux parts qui leur ont été attribuées, ce qui pourrait conduire à une imposition différenciée des bénéfices des entreprises au sein des différents États membres. Si le CESE reconnaît l'intérêt de laisser aux États membres une certaine marge de manœuvre, une telle souplesse élargie pourrait compromettre les objectifs de simplification poursuivis par la proposition BEFIT.

3.10. Le CESE est d'avis que la possibilité de compenser les pertes transfrontières au sein d'un groupe BEFIT nécessitera des éclaircissements sur: 1) les restrictions temporelles pour les reports en avant et en arrière, et 2) la coexistence avec le pilier deux. Grâce à l'agrégation, l'initiative BEFIT permettra de compenser les pertes transfrontières dans un État membre par des bénéfices dans un autre, mais cela pourrait aller à l'encontre d'un impôt complémentaire au titre du pilier deux afin de garantir un taux d'imposition minimal effectif de 15 %.

3.11. Le CESE note que les données à caractère personnel, telles que les informations relatives aux participations dans un groupe BEFIT, pourraient être traitées par les administrations fiscales aux fins de l'application du chapitre IV de la proposition, ainsi que de l'examen et de l'obtention d'un consensus sur le contenu de la déclaration d'informations BEFIT et du traitement et de l'évaluation des déclarations fiscales individuelles conformément au chapitre V. Le CESE recommande que tout traitement de données lié au cadre BEFIT soit effectué conformément au principe de «minimisation des données» énoncé dans le RGPD, en limitant la collecte d'informations à caractère personnel à celles qui sont directement pertinentes et nécessaires pour atteindre les objectifs spécifiques de la proposition BEFIT, et en ne conservant les données que pendant la période minimale nécessaire pour atteindre ces finalités.

3.12. Le CESE souscrit à l'avis de la Commission quant à la nécessité de clarifier plusieurs concepts et questions en lien avec la législation en matière de prix de transfert, afin de renforcer la sécurité et la prévisibilité du cadre juridique. Une telle clarification pourrait réduire les coûts de mise en conformité pour les PME dans leurs activités quotidiennes et éventuellement faire baisser les frais de procédure et de contentieux qu'un grand nombre d'entreprises supportent chaque année. À cet égard, il convient de noter que certains des objectifs de la proposition de la Commission auraient peut-être également pu être poursuivis en améliorant la directive sur les mécanismes de règlement des différends fiscaux, et qu'il reste à voir comment les juridictions des pays tiers les plus importants se sentiront concernées par la nouvelle approche de l'UE concernant les règles en matière de prix de transfert.

3.13. En tout état de cause, le CESE estime qu'il serait utile de rétablir le forum conjoint sur les prix de transfert afin de faciliter une discussion ouverte sur la nécessité de mieux traiter les litiges en matière de prix de transfert au sein de l'Union.

3.14. Le CESE partage l'avis de la Commission selon lequel une évaluation de la mise en œuvre de la directive, cinq ans après son entrée en vigueur, pourrait être utile et contribuer à donner aux États membres le temps et l'assistance nécessaire pour mettre correctement en œuvre le nouveau cadre et modifier leur cadre législatif si nécessaire. Il est essentiel, à cet effet, que les États membres coopèrent et partagent des informations sur le fonctionnement futur du système.

3.15. Les activités de suivi prévues par la Commission en ce qui concerne l'efficacité et l'efficience de l'initiative BEFIT semblent également utiles et porteront sur la mise en œuvre et les coûts de fonctionnement initiaux de l'initiative BEFIT, sur le nombre de groupes d'entreprises relevant du champ d'application obligatoire de la proposition, sur le nombre d'entreprises qui choisissent volontairement d'y adhérer, ainsi que sur l'évolution des coûts de mise en conformité et le nombre de différends en matière de double imposition.

⁽⁴⁾ L'article 48, paragraphe 2, de la proposition dispose qu'«[o]utre les ajustements énumérés au paragraphe 1, un État membre peut autoriser l'augmentation ou la diminution, au moyen d'éléments supplémentaires, de la partie attribuée aux membres du groupe BEFIT qui sont résidents fiscaux ou qui sont situés sous la forme d'un établissement stable dans cet État membre».

3.16. Le CESE souligne qu'il importe d'évaluer attentivement les coûts de mise en conformité et les charges administratives qui pèsent sur toutes les entreprises concernées, afin de comprendre les avantages réels du nouveau cadre pour les entreprises dans toute l'Europe.

3.17. Le CESE note que la Commission considère que la proposition BEFIT «présente aussi un intérêt du point de vue des ressources propres, comme indiqué dans la communication de 2021 sur la prochaine génération de ressources propres pour le budget de l'Union». Toutefois, compte tenu de la longueur et de l'incertitude du processus législatif qui attend cette proposition, il est difficile d'estimer le montant des ressources disponibles pour les mobiliser en faveur des chapitres relatifs aux ressources propres ainsi que le moment où ces ressources supplémentaires seront disponibles.

3.18. Pour assurer une coordination appropriée entre BEFIT et les règles fiscales nationales spécifiques applicables dans certains États membres aux entités de l'économie sociale, telles que les coopératives et les entreprises sociales, le CESE demande que BEFIT reconnaisse l'existence de telles règles. La déductibilité des bénéfices affectés par les coopératives et les groupes coopératifs en des réserves qui ne peuvent être distribués aux membres tant que l'entreprise est en activité, voire après sa dissolution, constitue un exemple à cet égard. Un autre cas de figure est celui de la déductibilité des bénéfices ou des dividendes distribués par les coopératives à leurs membres proportionnellement à leur relation de mutualité. Une telle approche serait conforme à la communication de la Commission du 9 décembre 2021 concernant un plan d'action en faveur de l'économie sociale et à la recommandation n° 1344 du Conseil du 27 novembre 2023 relative à la mise en place des conditions-cadres de l'économie sociale.

Bruxelles, le 24 avril 2024.

Le président
du Comité économique et social européen
Oliver RÖPKE