

Projet de Directive ACCIS : le début de la fin de la concurrence fiscale au sein de l'Union Européenne ?

Par Drazen Turujlija, Tax & Wealth Planner, Reyl Prime Solutions

Depuis plus de cinquante ans, les commissaires européens tentent d'harmoniser les taux de l'impôt sur les sociétés (« **IS** ») au sein de l'Union Européenne (« **UE** »). Devant l'opposition de certains Etats-membres faisant valoir leur souveraineté en matière fiscale, la Commission Européenne (« **Commission** ») a changé son fusil d'épaule en 2011 en présentant son premier projet de directive relative à l'Assiette Commune Consolidée de l'Impôt sur les Sociétés (« **ACCIS** »). L'idée était alors d'harmoniser non plus les taux mais l'assiette, à savoir les règles de détermination du bénéfice imposable. Ce régime devait être optionnel en laissant aux sociétés européennes le choix de l'appliquer ou non, en fonction de leurs intérêts. Le projet fut tué dans l'œuf, rejeté notamment par l'Irlande, les Pays-Bas, le Royaume-Uni et la Suède. Souhaitant profiter d'une opinion publique favorable suite aux récents scandales d'évasion fiscale et misant sur l'absence du Royaume-Uni à la table des négociations (pour cause du Brexit), la Commission vient de présenter le 25 octobre 2016 un second projet de directive ACCIS (« **Directive** »). Le texte nouvellement présenté ne serait plus optionnel et devrait s'imposer (s'il est adopté) à toutes les entreprises ayant des activités au sein de l'UE et dont le chiffre d'affaires dépasse EUR 750 millions.

Objet affiché de la Directive

Pour faciliter l'adoption de la Directive, la Commission entend agir en deux temps. Il s'agit d'abord d'adopter une assiette commune, avant de mettre en place un régime de consolidation fiscale, dont l'adoption risque d'être plus laborieuse. Ladite consolidation permettrait aux entreprises de déposer une seule déclaration fiscale pour l'ensemble de leurs activités européennes. Elle donnerait ensuite aux entreprises la possibilité de compenser leurs pertes et profits générés dans les différents Etats-membres, ce que la plupart des législations nationales leur refuse actuellement. Les transactions entre les sociétés appartenant à un même groupe seraient neutralisées, ce qui supprimerait toute imposition à la source prélevée sur certains flux. Un seul résultat serait enfin calculé au niveau du groupe et ventilé entre les différents Etats-membres en fonction de trois clés de répartition qui sont (i) la main d'œuvre, (ii) les immobilisations corporelles et (iii) le chiffre d'affaires.

Cette présentation de la Directive paraît séduisante. Cependant, si son objectif affiché est la simplification de la vie des entreprises, il s'agit surtout de pouvoir les imposer d'avantage. Voici comment :

Motivations cachées de la Directive

En harmonisant l'assiette de l'IS, la Directive éliminerait l'hétérogénéité des législations fiscales nationales. Or ce sont précisément celles-ci qui permettent aux entreprises d'optimiser fiscalement leurs profits. Par ailleurs, certains pays à fiscalité modérée, tels que le Luxembourg, seraient négativement impactés par la modification des règles internes relatives aux produits exonérés et charges financières. De l'aveu même de la Commission, la Directive élargirait l'assiette taxable de presque 8% en augmentant ainsi la charge fiscale supportée par les entreprises européennes concernées.

Avec l'harmonisation de l'assiette, la compétitivité fiscale des Etats-membres se réduirait à une concurrence au niveau des taux. L'argument d'une assiette taxable plus large, souvent avancé par les Etats-membres pratiquant un taux faible, ne tiendrait plus. Ceux-ci seraient donc plus facilement accusés de concurrence fiscale déloyale. Dans ces conditions, il est difficile de croire que la Commission ne tenterait pas d'imposer un taux minimum de l'IS pour l'ensemble de l'UE. La concurrence fiscale disparaîtrait et avec elle la protection du contribuable.

Dans le même sens et compte tenu de certaines voix qui se font entendre pour dénoncer le seuil d'application jugé trop élevé de la Directive (EUR 750 millions), il est permis d'anticiper d'ores et déjà une diminution progressive de celui-ci et une augmentation corrélative du nombre d'entreprises concernées.

Il est par enfin surprenant de constater que la Directive fait la part belle aux actifs corporels et à la main d'œuvre, au détriment des actifs incorporels (brevets, marques etc.) et financiers. Dans un monde dématérialisé, tel que le nôtre, l'atome ne vaut plus rien et c'est l'immatériel qui représente la véritable valeur ajoutée. Qui peut croire, en effet, que les lignes de production de NIKE valent plus que le Swoosh, pour ne prendre que cet exemple. L'explication officielle du choix des clés de répartition retenu est que les actifs incorporels et financiers sont mobiles et que leur prise en compte faciliterait la fraude. En réalité, cela permettrait aux Etats-membres industrialisés (notamment la France et l'Allemagne) de se voir attribuer la plus grande partie des bénéfices imposables, puisque c'est sur leur territoire que sont situés à la fois les plus gros effectifs, les actifs corporels ayant le plus de valeur et les ventes les plus importantes. La Directive a donc pour objectif caché de permettre à la « vieille » Europe de reconstituer son assiette fiscale fortement érodée.

Difficultés soulevées par la Directive

La consolidation prévue par la Directive aboutirait à supprimer toute problématique de prix de transfert au sein de l'UE, puisque les transactions intra-groupe seraient purement et simplement neutralisés et que le résultat serait calculé au niveau du groupe avant d'être ventilé. Devant la difficulté de déterminer avec précision la source d'un revenu dans une économie intégrée, la Commission opte donc pour une solution de facilité, en appréciant une entreprise multinationale de façon unitaire. Ce faisant, elle heurte frontalement les règles de la fiscalité internationale, qui appréhendent chaque entité appartenant à un groupe comme étant une société indépendante dotée de sa propre personnalité juridique.

La Directive ne manquerait pas de soulever une difficulté s'agissant de son articulation avec les conventions internationales signées entre les Etats-membres et les pays tiers. Dans l'hypothèse d'une entreprise d'un pays tiers disposant d'un établissement stable dans un Etat-membre, calculerait-on le bénéfice réalisé par cet établissement stable selon les règles prévues par la Directive ou selon les règles internationales? Si le bénéfice attribué par la Directive à l'établissement stable s'avérait différent de celui calculé selon les règles internationales, le montant d'impôt effectivement payé par l'établissement serait différent de celui ouvrant droit à l'exonération ou au crédit d'impôt dans le pays du siège (mécanismes permettant d'éviter la double imposition). En vertu du droit européen (article 351 TFUE), il conviendrait d'admettre que, dans une telle hypothèse, la convention internationale prévaudrait sur la Directive, ce qui obligerait l'établissement stable à tenir deux comptabilités : l'une pour les besoins de la Directive et une autre pour l'état du siège. Pour la simplicité « marquetée » par la Commission, on repassera.