

Le 3 avril 2000

MEMORANDUM DE L'UNICE

FISCALITE TRANSNATIONALE DES SOCIETES: DES OBSTACLES DANS LE MARCHE UNIQUE

Synthèse

Dans l'Union européenne, l'environnement général des entreprises s'est largement amélioré ces dernières années, avec la création du marché unique et le lancement du processus d'établissement de l'Union économique et monétaire. La restructuration et l'intégration, sur le plan économique et au niveau des entreprises, se sont intensifiées sous les pressions exercées par une concurrence plus vive, une mondialisation croissante et des avancées technologiques plus rapides. Toutefois, des problèmes subsistent. De nombreux obstacles entravent encore les activités transfrontières d'échanges et d'investissement au sein de l'UE, causant ainsi de graves handicaps pour la compétitivité mondiale des entreprises européennes. Ce constat est de plus en plus manifeste dans le domaine de la fiscalité transnationale des sociétés, où le seul progrès significatif dans l'élimination de ces obstacles fut accompli il y a dix ans, avant la mise en place du marché unique.

Le présent document expose les exigences des entreprises en matière de fiscalité transnationale des sociétés. Il s'inscrit dans le cadre de la position générale de l'UNICE sur la stratégie fiscale de l'Union européenne, position guidée par la nécessité d'alléger les charges fiscales totales pesant sur les entreprises, le souci de préserver de saines conditions de concurrence fiscale et de permettre une réforme des structures de l'impôt sur les sociétés qui soit adaptée au marché unique. Les mesures proposées pour atteindre ces objectifs ne requièrent pas d'harmonisation complète au niveau de l'UE, ni des systèmes d'imposition des sociétés de l'UE, ni des taux fiscaux.

De l'avis de l'UNICE, cependant, la persistance d'obstacles fiscaux majeurs aux activités économiques transfrontières est incompatible avec la notion de marché unique et les quatre libertés fondamentales du Traité. Pourtant, le programme de travail actuel de l'Union européenne en matière de fiscalité ne tient guère, voire aucun compte des besoins réels des entreprises en termes de mesures visant à supprimer ces obstacles: son objectif sous-jacent consiste essentiellement à protéger les bases de recettes nationales. Ne pas régler ces problèmes continuera à générer des inefficacités dans le fonctionnement du marché unique, à imposer des coûts inutiles aux entreprises et à freiner les États membres dans leurs tentatives d'amélioration de la croissance et de l'emploi dans l'UE.

A l'heure actuelle, les entreprises opérant à l'échelle pan-européenne doivent encore faire face à quinze juridictions fiscales nationales différentes dans ce qui est censé être un territoire unique pour les activités commerciales. Les entreprises, et surtout les PME, non seulement sont confrontées aux coûts et aux charges administratives qu'exige le respect des règles de chaque État membre où elles opèrent, mais doivent également supporter les coûts engendrés par l'absence de solutions communes au niveau de l'UE aux problèmes de fiscalité transnationale des sociétés. Malgré les nombreux efforts déployés par la Commission européenne, jusqu'ici les États membres n'ont pu s'entendre sur des mesures visant à supprimer même les plus urgents des obstacles, qui touchent notamment à la prise en compte transfrontière des pertes, à l'intégration transnationale des entreprises, au paiement des intérêts et redevances entre entreprises d'un même groupe, aux questions de prix de transferts et à la mise en œuvre de la Convention d'arbitrage. Qui plus est, l'avènement du commerce électronique augmentera considérablement le nombre des entreprises touchées négativement par ces obstacles fiscaux.

L'UNICE a déjà préconisé certaines solutions à court terme à ces problèmes, et les rappellera d'ailleurs ici. Ces solutions représentent le minimum requis pour améliorer le fonctionnement du marché unique. Cependant, une stratégie fiscale à plus long terme est nécessaire également pour développer davantage le marché unique, compte tenu des exigences de compétitivité des entreprises. Nombreuses sont celles qui ont lancé, ou lancent encore, de profondes restructurations de leurs activités, les alignant autant que possible sur la logique du marché unique et de l'euro. Or, la réorganisation des régimes de fiscalité des sociétés au sein de l'Union européenne ne suit pas le rythme de ces évolutions. Une solution pan-européenne plus complète est urgente, pour supprimer les obstacles fiscaux transfrontières, et devrait devenir une nécessité prioritaire pour l'Union européenne.

Constatant l'ensemble de ces tendances, l'UNICE compte par le présent document servir de catalyseur à un débat sur l'introduction d'un système européen facultatif de fiscalité des sociétés qui soit axé sur les entreprises, de toutes tailles, opérant dans des États membres différents. Pour l'UNICE, la composante essentielle d'un tel système serait une base d'imposition à l'échelle de l'UE. Correctement structurée, cette consolidation à l'échelle de l'UE des résultats imposables éliminerait un grand nombre des obstacles fiscaux actuels à l'activité économique transnationale et à l'intégration transfrontière des entreprises. Cet objectif peut être atteint par des voies diverses. L'UNICE propose ainsi trois options pour un système de consolidation, y compris le concept d'imposition dans l'État d'origine et une approche graduelle pour passer finalement à une imposition sur une assiette commune. La nature facultative de ces systèmes et leur champ d'application limité seraient compatibles avec la subsidiarité et les prérogatives des États membres à l'égard de la fixation des taux d'imposition. Les modifications fiscales nécessaires pourraient être apportées en l'absence du statut de la société européenne, actuellement bloqué.

Quel que soit le système facultatif retenu, l'UNICE voit dans la définition et la mise en place d'un tel système un objectif hautement souhaitable. Elle insiste sur l'urgence d'une réforme structurelle, pour améliorer les conditions d'imposition transfrontière des sociétés dans l'UE, et ainsi faciliter la croissance des échanges et des investissements et stimuler la compétitivité et la rentabilité des entreprises européennes, au bénéfice de l'économie dans son ensemble. L'UNICE invite la Commission et les États membres à étudier en profondeur les options proposées et à engager dès que possible le dialogue avec les milieux d'affaires.

TABLE DES MATIERES

I. <u>Introduction</u>	4
II. <u>Pourquoi un nouveau système?</u>	4
II.1 Le système actuel n'est pas adapté au marché unique	4
II.2 Solutions à court terme	6
III. <u>Que faudrait-il faire?</u>	7
III.1 Adopter une stratégie à plus long terme	7
III.2 La voie à suivre	9
III.3 Consolidation transnationale: trois approches possibles	10
1. <i>Imposition dans l'État d'origine</i>	10
2. <i>Imposition sur une base commune</i>	11
3. <i>Comptes commerciaux</i>	12
III.4 Autres aspects	12
1. <i>Quelle clef de répartition?</i>	12
2. <i>Questions connexes</i>	13
3. <i>Calendrier</i>	13
IV. <u>Conclusion</u>	14

<i>Annexe 1. Prise en compte transfrontière des pertes</i>	15
<i>Annexe 2. Intégration transnationale des entreprises</i>	17
<i>Annexe 3. Convention d'arbitrage</i>	18
<i>Annexe 4. Abolition des retenues à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés d'un même groupe</i>	20
<i>Annexe 5. Documents pertinents de l'UNICE 1988-1999</i>	21

I. Introduction

Bien que l'Union européenne soit l'un des plus grands marchés (uniques) au monde, c'est loin d'être le cas du point de vue de la fiscalité des sociétés. Les entreprises opérant à l'échelle pan-européenne demeurent confrontées à quinze juridictions fiscales nationales différentes, ce qui à des fins fiscales fragmente leurs activités en quinze éléments dans ce qui est censé être un territoire unique pour les activités commerciales. Les entreprises, et surtout les PME, non seulement font face aux coûts et aux charges administratives qu'exige le respect des règles de chaque État membre où elles opèrent, mais elles doivent également supporter les coûts d'un manque d'alignement entre les régimes fiscaux des États membres.

L'année dernière, sous la Commission Santer, un panel d'entreprises fut constitué afin d'analyser les obstacles fiscaux à l'intégration transnationale des entreprises. Parallèlement, un panel d'experts fut également constitué, pour examiner les différences dans l'impôt effectif sur les sociétés dans l'Union européenne. L'UNICE croit savoir que l'exercice doit être étendu, au-delà de l'analyse, à un effort commun de la Commission et des milieux d'affaires en vue de dégager des recommandations quant à l'élimination des obstacles identifiés. Le débat sur les obstacles fiscaux semble aujourd'hui bien lancé, et l'UNICE invite la nouvelle Commission à le faire avancer et progresser vers l'examen d'un système facultatif commun d'imposition des sociétés qui soit adapté aux exigences des entreprises dans le marché unique.

Le présent mémorandum a pour objectif d'apporter une contribution initiale à un débat sur l'introduction d'un système européen facultatif de fiscalité, axé sur les entreprises – de toutes tailles – opérant dans des États membres différents. Il débutera néanmoins par un inventaire des obstacles fiscaux existants dont l'élimination est la plus urgente, combiné à des recommandations sur la voie à suivre pour supprimer ces entraves. Les chapitres suivants développeront les conditions et options d'un système plus complet de fiscalité des sociétés, destiné aux entreprises pan-européennes.

L'UNICE considère qu'à terme, un système doit être mis en place qui permette aux entreprises pan-européennes d'être imposées sur la base d'un résultat consolidé à l'échelle de l'UE. Un tel système les inciterait à voir dans l'Union européenne un marché unique du point de vue fiscal et allégerait grandement les charges (administrative et de mise en conformité) qui pèsent à la fois sur les milieux d'affaires et les autorités fiscales. En outre, pour renforcer la compétitivité mondiale des milieux d'affaires européens, leurs marchés nationaux (au sens fiscal) doivent être élargis afin de les mettre sur un pied d'égalité avec leurs concurrents des autres parties du monde qui, eux, tirent profit de grands marchés nationaux intégrés notamment sur un plan fiscal.

L'UNICE partage avec la nouvelle Commission l'idée qu'une harmonisation totale de la fiscalité des sociétés serait contre-productive et inutile. C'est pourquoi elle souhaite offrir ici les premiers fondements d'un système facultatif qui, non seulement permettra aux entreprises européennes de voir dans l'UE un marché unique à des fins fiscales, mais également conservera la souplesse nécessaire pour que les gouvernements puissent répondre aux divergences dans le développement économique et les priorités de leurs politiques. De l'avis de l'UNICE, la subsidiarité – qui permet aux États membres de traiter les questions nationales tandis que l'UE s'attache aux situations transnationales – devrait demeurer le principe directeur.

II. Pourquoi un nouveau système ?

II.1 Le système actuel n'est pas adapté au marché unique

Pour que la fiscalité européenne réponde au concept de marché unique, elle ne peut dresser d'obstacles aux activités économiques transnationales au sein de l'Union européenne. Or, en dépit des nombreux efforts déployés par la Commission européenne pour présenter des propositions visant à éliminer les entraves au bon fonctionnement du marché unique, même les plus urgentes d'entre elles n'ont pas encore été supprimées. Bien que l'Union européenne soit l'un des plus grands marchés (uniques) au monde, c'est loin d'être le cas d'un point de vue fiscal et juridique. Nous dressons ci-après un bref inventaire des principales contraintes fiscales auxquelles sont confrontées les entreprises européennes.

Prise en compte transfrontière des pertes

Le marché unique ne compte aucun mécanisme pour la prise en compte transfrontière des pertes (c'est-à-dire la possibilité de "compenser" les pertes par-delà les frontières). C'est pourquoi l'Union européenne ne peut offrir tout le bénéfice d'un marché intérieur européen unique à ses entreprises. Ce défaut de prise en compte des pertes à travers l'Europe constitue un sérieux handicap pour les entreprises. L'expérience sur le terrain montre en effet que les coûts de cet obstacle particulier peuvent s'élever à plusieurs millions d'euros.

Intégration transnationale des entreprises

La constitution et l'exploitation transnationale (ou plutôt, "trans-fiscale") d'une entreprise européenne est parfois d'un coût prohibitif. La somme des coûts fiscaux récurrents et non récurrents empêche l'entreprise d'adopter la structure la plus efficace pour tirer pleinement parti des avantages commerciaux offerts par le marché unique. Si la directive sur les fusions et acquisitions fut un pas en avant, dans de nombreux cas elle n'apporte pas un moyen efficace de restructurer une organisation européenne sans subir des coûts fiscaux excessifs. Qui plus est, les instruments adéquats de droit communautaire des sociétés n'ont pas encore été convenus. Ces entraves sont fort pressantes, car elles freinent avant tout des opérations européennes existantes et, par là, offrent un net avantage concurrentiel aux entreprises non-UE qui s'installent pour la première fois dans l'Union européenne.

Paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés d'un même groupe

Les retenues à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés d'un même groupe au sein de l'UE contraignent encore les entreprises à adopter des structures loin d'être optimales de leur point de vue. Même avec les structures en place, il n'est pas toujours possible d'éviter la double imposition. De plus, les entreprises sont confrontées à de fastidieuses formalités et de longues procédures lorsqu'elles tentent d'obtenir une exonération ou un remboursement. Enfin, selon l'intervalle entre le paiement et le remboursement des retenues à la source, elles souffrent de coûts de financement considérables.

La Convention d'arbitrage et les prix de transfert

En dépit de l'avancée réalisée par l'adoption de la Convention d'arbitrage, il subsiste certains problèmes irrésolus liés aux prix des transferts, et il y a place pour une amélioration de la convention elle-même. Par exemple, il apparaît que certains États membres tendent à interpréter la convention d'une manière qui allonge considérablement la procédure, voire interdit au contribuable de l'utiliser s'il a recouru en premier lieu aux procédures d'appel nationales. Une telle attitude est contraire à l'esprit de la convention.

Cependant, le problème ne réside pas exclusivement dans la convention. L'un des obstacles les plus urgents en matière de prix de transfert est l'augmentation constante des exigences documentaires et déclaratives auxquelles les entreprises doivent se conformer. Plusieurs États membres ont introduit, ou sont en passe d'introduire des exigences nouvelles, plus étendues, en ce sens. Cette charge réglementaire est devenue fort coûteuse pour les entreprises engagées

dans des activités économiques transfrontières. Selon un sentiment qui va croissant, les exigences documentaires sont disproportionnées pour un marché unique.

II.2 Solutions à court terme

Plusieurs solutions à court terme ont été avancées, tant par l'UNICE (voir en annexe 5, liste des publications pertinentes de l'UNICE) que par le "comité Ruding" (dans son rapport de 1992), chacune touchant un des obstacles précités. L'UNICE constate que le calendrier d'action proposé par le comité Ruding dans son rapport est venu à échéance depuis longtemps. Elle rappelle ici brièvement ces solutions à court terme, analysées plus en détail dans les annexes (1 à 4) au présent mémorandum.

Prise en compte transfrontière des pertes

La Commission présenta, en janvier 1990, une proposition visant à établir un régime de prise en compte transnationale des pertes. De l'avis de l'UNICE, les discussions sur cette proposition devraient être relancées, de même que le débat sur la proposition relative au report des pertes. Bien qu'il ait place pour des améliorations, ces deux propositions représenteraient un grand pas en avant.

Intégration transnationale des entreprises

La directive sur les fusions et acquisitions fut adoptée en 1990, mais le passage d'une structure à une autre reste difficile, car la directive ne couvre pas toutes les questions pertinentes. Ainsi, parmi les problèmes rencontrés, on peut citer les taxes sur le transfert exigibles au moment de la cession d'actifs à la structure succursale, les pertes de pré-conversion (pertes accumulées qui ne peuvent être transférées à la nouvelle structure) et la libération obligatoire des provisions qui ont jusque-là réduit le bénéfice imposable. Par conséquent, la première initiative à prendre devrait être d'élargir le champ d'application de la directive sur les fusions et acquisitions, afin de couvrir toutes les taxes perçues durant le processus de fusion de deux entreprises ou plus. En outre, il serait utile aux entreprises que la Commission passe en revue les interprétations diverses que les États membres donnent à cette directive, en vue d'arrêter une interprétation commune à laquelle les entreprises puissent se fier.

Un second aspect est l'asymétrie entre les régimes fiscaux des États membres en cas de transfert transfrontière de capacité bénéficiaire – souvent une partie intégrante de la restructuration d'une entreprise européenne. L'imposition, payable d'avance, d'une plus-value en capital dans un État membre, et dans un autre l'absence ou la lenteur d'amortissement de la survaleur ainsi transférée, sont chose commune et, parfois, rendent ces transferts trop onéreux pour être concrétisés en dépit de leur côté commercialement souhaitable.

Paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés d'un même groupe

La proposition, présentée par la Commission, de directive du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances entre des sociétés associées d'États membres différents [COM(98) 67 final] représente un grand pas vers l'élimination de ces retenues à la source. Cependant, l'UNICE est préoccupée par la direction que semblent avoir prise les discussions au Conseil. Il semblerait que champ d'application de la directive soit ainsi considérablement réduit, rendant la directive moins efficace. L'UNICE invite la Commission et les États membres à revoir les modifications apportées à la directive, afin de maximiser l'efficacité de celle-ci (voir annexe 4).

La Convention d'arbitrage et les prix de transfert

Les contribuables ont besoin d'une garantie d'accès à la convention comme moyen de résoudre des litiges liés aux prix de transfert. Dans l'état actuel des choses, les interprétations divergentes que les États membres donnent de la convention sont une porte ouverte à la non-résolution, aux dépens des contribuables, de litiges sur des prix de transfert.

Outre un meilleur arbitrage pour la résolution des différends, un effort concerté des entreprises et des autorités fiscales est nécessaire, d'urgence, pour minimiser la charge administrative habituellement causée par les prix de transfert. Quels sont les besoins les plus immédiats des entreprises ? D'abord, et avant tout, les entreprises ont besoin de certitude. Une certitude qui pourrait se fonder sur des règles communément admises, pratiques et efficaces. Une certitude qui pourrait également être tirée de l'introduction d'une évaluation ex ante du régime de prix de transfert d'une entreprise, de sorte que celle-ci puisse être assurée que, tant qu'elle demeure dans les limites des paramètres de ce régime, elle ne devra pas faire face à des corrections. Cette évaluation ex ante ne peut toutefois être copiée simplement sur la procédure américaine APA, qui est bien trop fastidieuse, coûteuse en temps et en argent. Des solutions plus affinées et élégantes sont de mise dans l'Union européenne.

III. Que faudrait-il faire ?

III.1 Adopter une stratégie à plus long terme

Les solutions à court terme évoquées ci-dessus sont un minimum absolu pour améliorer le marché unique pour les milieux d'affaires européens. Cependant, une stratégie à plus long terme est nécessaire au plein développement du marché unique d'un point de vue fiscal. Les entreprises ont lancé, ou lancent encore, de profondes restructurations de leurs activités, les alignant autant que possible sur le marché unique. Or, la réorganisation fiscale de l'Union européenne ne suit pas le même rythme que ces évolutions. Plusieurs tendances ont vu le jour ces dernières années parmi les entreprises européennes, et elles renforceront de plus en plus la nécessité d'une solution pan-européenne plus complète à l'élimination des obstacles fiscaux. Les tendances les plus saillantes sont les suivantes:

- concentration de la production;
- passage à l'utilisation d'un seul prix de transfert pour l'ensemble de l'Europe (tarification en euro);
- organisation des fonctions de l'entreprise autour de groupes de produits ou d'activités, plutôt que sur un plan territorial;
- croissance du commerce électronique.

Concentration de la production

La concentration de la production est le signe le plus évident et l'indicateur premier d'un réalignement des opérations des entreprises. La réduction considérable du nombre des équipements de production entraînera une augmentation significative des échanges transnationaux entre entreprises d'un même groupe, entre les quelques unités manufacturières qui subsistent et les organisations d'autres États membres qui leur sont associées pour la commercialisation et la vente des produits. Cette croissance des échanges intra-groupes est en elle-même source d'un risque accru, par le seul volume et la valeur de ces échanges. Là où, par le passé, l'exportation vers des entreprises affiliées d'autres États membres était l'exception plutôt que la règle, il est aujourd'hui banal de voir les unités manufacturières exporter la plupart de leurs produits vers des entreprises affiliées.

Tarification en euro

L'introduction de l'euro a encore intensifié les frictions entre la logique commerciale et les exigences fiscales. Une fois la monnaie unique en place, les prix des marchandises tendront à converger sur le territoire de l'Union européenne, dans la mesure où la tarification sera beaucoup plus transparente. Par conséquent, de nombreuses entreprises étudient actuellement la

possibilité d'introduire une tarification en euro, par exemple en utilisant un prix de transfert unique par produit harmonisé pour l'ensemble de l'Europe, quel que soit l'équipement de production qui a fourni les marchandises. Du point de vue des entreprises, la tarification en euro serait un outil de gestion souhaitable, évitant les litiges inter-entreprises sur les niveaux de prix et permettant une efficacité optimale dans les structures d'approvisionnement. En réalité, ce concept traite les diverses usines d'Europe comme des lignes de production qui se trouvent être basées dans des États membres différents, mais appartiennent à la même et unique unité manufacturière européenne. Bien que la tarification en euro soit commercialement logique et pleinement en phase avec le concept d'un seul marché en Europe, les obstacles fiscaux posent encore des problèmes majeurs, par exemple dans le cas de pertes subies dans des unités manufacturières moins performantes.

Organisation linéaire des produits et fonctions

Non seulement la production, mais également les autres fonctions sont en cours de réalignement au sein des groupes d'entreprises. Dans la mesure où l'UE sera vue comme un seul marché par des unités pan-européennes plutôt que des organisations à base nationale, des fonctions comme la commercialisation, la R&D et le financement du groupe ne seront plus assurées dans des pays distincts, mais centralisées, soit au niveau du siège, soit dans des pays sélectionnés à travers l'Europe. Par conséquent, les coûts de ces fonctions devront être répartis, grâce à un mécanisme de partage des coûts. L'intégration des entreprises en Europe se faisant à grande vitesse, ces modalités de partage des coûts (qui impliquent parfois un grand nombre d'unités) deviennent toujours plus complexes, et le risque devient très réel que ces modalités ne répondent pas aux exigences divergentes fixées par les différentes administrations fiscales. De l'avis de l'UNICE, il est essentiel que les États membres règlent cette question en s'accordant sur des mécanismes de répartition et de récupération des coûts subis (au niveau central), lesquels mécanismes doivent être faciles à gérer et efficaces, et aboutir à ce que les coûts soient toujours déductibles quelque part. La concentration de tous les types de fonctions est indispensable si l'on veut exploiter pleinement tout le potentiel d'économies de coûts offert par le marché unique. C'est pourquoi les régimes fiscaux devraient faciliter, et non freiner, cette tendance.

Commerce électronique

La croissance du commerce électronique exercera un impact majeur sur le développement des affaires dans l'Union européenne. C'est un tout nouveau type d'activité, qui ne sera pas arrêté aux frontières des États membres et qu'il sera quasiment impossible de d'analyser et réguler selon des lignes nationales. Plus important encore, le commerce électronique accélérera et renforcera toutes les tendances identifiées ci-dessus. A mesure que l'importance et les contraintes des distances géographiques s'amoindrissent, les fonctions des entreprises s'eupéanisent, à un degré bien plus grand qu'auparavant. En outre, le commerce électronique accentuera la transparence des prix et, partant, l'argument économique en faveur d'une tarification en euro.

Le programme fiscal actuel de l'UE n'inclut pas les véritables enjeux concurrentiels.

Le programme de travail actuel de l'UE en matière de fiscalité ne reflète pas ces tendances. Son objectif sous-jacent vise la protection des bases d'imposition nationales, comme l'illustre le "paquet fiscal" de 1997 aujourd'hui à l'arrêt au Conseil. Cette préoccupation unilatérale n'est pas équilibrée par des initiatives visant à améliorer les conditions de la fiscalité des sociétés dans l'Union, à faciliter la croissance des échanges et des investissements et à permettre aux entreprises de concourir sur un même pied dans l'Union européenne et sur les marchés mondiaux. Pour répondre à la réalité commerciale, tous les coûts fiscaux devraient être pris en compte: pas uniquement les impôts nationaux sur les bénéfices des sociétés, mais aussi les coûts

engendrés par un manque de coordination et de mesures communes pour régler les frictions, ou par l'asymétrie entre quinze juridictions fiscales nationales différentes dans l'Union.

III.2 La voie à suivre

Par conséquent, de l'avis de l'UNICE, l'attention des États membres devrait s'attacher plutôt à améliorer l'environnement fiscal des entreprises opérant dans l'Union européenne. Ce processus devrait débiter par un débat sur un système européen facultatif d'imposition à l'intention des entreprises pan-européennes (au sein duquel les entreprises pourraient choisir, une fois pour toutes, d'être imposées au titre du régime spécifié). Pour l'UNICE, la composante essentielle d'un tel système serait une base d'imposition consolidée pour l'ensemble de l'Union européenne. Correctement structurée, une consolidation des résultats imposables à l'échelle de l'UE supprimerait un grand nombre des obstacles fiscaux qui entravent actuellement l'activité économique et l'intégration transfrontières des entreprises, surtout pour les PME. En outre, dans la mesure où il éliminerait la possibilité de régimes fiscaux spéciaux ou discriminatoires, un tel système pourrait bien s'avérer, pour éradiquer la concurrence fiscale "excessive", un moyen plus efficace et plus performant que les recommandations formulées par le groupe "Code de conduite" de l'UE et actuellement discutées dans le cadre du paquet fiscal d'Helsinki.

Les prix de transfert ne poseraient plus de problèmes, puisque le prix auquel les marchandises sont transférées entre des unités d'États membres différents perdrait sa pertinence fiscale. Il en irait de même de la répartition des coûts subis au sein de la structure de groupe. La différence entre succursales et filiales perdrait également sa pertinence à des fins fiscales. La prise en compte transnationale des pertes, inhérente à la consolidation des résultats imposables, serait ainsi réalisée automatiquement. Les fusions transnationales et l'intégration transfrontière ne seraient plus freinées par la nécessité de reconnaître les plus-values au moment de la cession d'actifs ou de parts entre États membres.

Au vu de l'histoire (fiscale) de pays comme les États-Unis, le Canada et la Suisse, le passage à une base d'imposition consolidée est une étape logique. Du fait de l'intégration des activités "transnationales" dans ces pays, il devint de plus en plus difficile d'établir dans ces marchés uniques des frontières aux seules fins fiscales, de telles frontières étant alors épinglées comme un obstacle majeur à l'activité économique. C'est pourquoi ces pays adoptèrent un système qui surmonte ces obstacles par une base d'imposition commune, tout en préservant la flexibilité en laissant aux diverses juridictions le soin de décider des taux fiscaux. Bien que la situation des États membres de l'UE ne soit pas directement comparable, l'intensification de tendances similaires à l'intégration dans l'Union européenne fait qu'il est temps d'étendre le débat au-delà de la seule protection des assiettes de l'impôt nationales et d'envisager l'élaboration d'un système fiscal adapté au marché unique.

De l'avis de l'UNICE, un tel système devrait présenter les caractéristiques suivantes.

- Le système doit être facultatif, et non déployé à travers l'Europe comme un instrument obligatoire. Toutes les entreprises n'ont pas des activités pan-européennes intégrées au point de devoir passer à un système européen.
- Certains éléments de flexibilité et de concurrence fiscale doivent être maintenus, permettant aux États membres de répondre aux besoins spécifiques de leurs économies, tout en offrant un contrepoids nécessaire aux pressions à la hausse sur les dépenses publiques.

En substance, l'élaboration d'un système européen facultatif exigera un équilibre entre concurrence, coordination et harmonisation, conformément au principe de subsidiarité. Pour

réaliser cet équilibre, l'UNICE a déjà préconisé l'adoption d'un instrument juridique approprié en vue d'un statut de la société européenne (SSE) accompagné d'un système d'imposition facultatif. Cependant, les progrès vers un SSE sont lents et les perspectives incertaines. Vu l'urgence d'une action dans le domaine fiscal, l'UNICE considère que les deux ne doivent plus nécessairement aller de pair. Il est possible de progresser sans SSE dans l'élimination des obstacles fiscaux aux entreprises pan-européennes, bien qu'à l'inverse le SSE ne puisse être mis en œuvre en l'absence d'accord sur un régime fiscal adéquat.

Au sein des milieux d'affaires européens, le débat sur la conception d'un système effectif et efficace d'imposition des entreprises pan-européennes s'accélère depuis un an. Plusieurs idées ont été avancées, qui méritent un examen plus approfondi. Outre la question de la base d'imposition à utiliser, se pose également celle, importante, de la clef de répartition à appliquer pour attribuer aux États membres, soit une partie de la base consolidée, soit une partie des recettes générées.

Dans les paragraphes qui suivent, l'UNICE aborde plus en détail trois approches possibles. Il sera néanmoins bon d'analyser de façon plus complète les mérites relatifs de chacune, et l'UNICE appelle la Commission et les États membres à lancer cette étude le plus tôt possible, en concertation avec les entreprises et leurs experts.

III.3 Consolidation transnationale: trois approches possibles

1. Imposition dans l'État d'origine

Ce concept permet aux entreprises dont le siège est établi dans un État membre et qui opèrent à partir de celui-ci d'adopter le régime fiscal national de cet État membre et de l'appliquer aux activités qu'elles conduisent dans tous les États membres qui adhèrent au nouveau système. Ainsi, pour toutes les opérations d'un groupe d'entreprises appartenant au système, l'assiette de l'impôt est calculée selon les règles d'un régime fiscal unique – celui de l'État d'origine de l'entreprise mère.

L'assiette de l'impôt est alors divisée, selon une formule prédéterminée, entre les États membres où le groupe opère, et taxée séparément dans chacun de ceux-ci. Chaque État membre ainsi concerné applique son propre taux d'imposition à la fraction des bénéfices imposables du groupe correspondant aux activités conduites dans cet État.

Par exemple, une entreprise suédoise peut utiliser le régime fiscal suédois pour calculer les bénéfices de l'ensemble de ses succursales et filiales, où qu'elles soient établies dans l'Union européenne (pour autant que tous les États membres aient adopté le système), comme si toutes les activités étaient réalisées en Suède. Les bénéfices ainsi calculés selon les règles suédoises sont alors divisés entre l'entreprise, ses établissements permanents et ses filiales, et taxés dans les États membres où les activités ont effectivement été conduites. Les diverses unités de l'entreprise paient ainsi, aux taux de l'impôt sur les sociétés respectifs des États membres concernés, l'impôt sur les bénéfices attribués à leurs activités dans chacun de ces États.

Cependant, seuls les États membres dont les bases d'imposition sont similaires (et pas nécessairement identiques) sont supposés être autorisés à rejoindre le système. Ces États s'engageront à accepter leurs bases d'imposition respectives comme base à laquelle appliquer les taux fiscaux de chacun. Dès après cet accord, il ne sera plus possible (sinon de façon très limitée) de modifier la base d'imposition dans l'un ou l'autre des États concernés sans le consentement des autres États participant au système. Il n'y aura donc guère, voire aucune

place pour une concurrence à l'égard de la base d'imposition. Il va de soi que la concurrence sur les taux généraux n'est pas exclue dans ce système.

Une question encore à résoudre est la définition du concept de "similarité" des bases d'imposition. Cette "similarité" devrait-elle se mesurer selon le corpus législatif des États participants ou renvoyer aux résultats de l'application de ces lois ? Nonobstant la dimension politique du débat, l'UNICE préférerait que les résultats soient le principe directeur. Eventuellement, les résultats de l'étude de la Commission menée actuellement sur les taux fiscaux effectifs dans l'UE pourraient fournir un instrument adéquat pour évaluer la similarité entre les bases d'imposition des États membres susceptibles de souscrire à un système d'imposition dans l'État d'origine.

L'avantage principal d'un tel système est qu'il pourrait être introduit de façon relativement aisée à moyen terme. Il serait particulièrement utile pour les PME qui n'ont à faire face qu'aux règles fiscales de leur État d'origine.

2. Imposition sur une base commune

En 1988, la Commission publia un avant-projet de directive sur l'harmonisation des règles déterminant les bénéfices imposables des entreprises. Cette proposition visait à offrir des règles européennes communes pour l'évaluation des taux, mais sans la consolidation des bénéfices à travers l'Europe. Partant de cette proposition qui n'a jamais dépassé la phase initiale, on pourrait envisager un système d'imposition européenne fondé sur les résultats consolidés, calculés selon des règles européennes. La base d'imposition, ainsi déterminée par les règles européennes, serait alors répartie selon une formule préétablie entre les États membres, auxquels serait laissé le soin d'appliquer leurs propres taux fiscaux à cette base.

Une autre solution, aux répercussions plus étendues, consisterait à définir le taux aussi bien que la base d'imposition. Toutefois, ceci serait sans doute inacceptable pour les entreprises comme pour les États membres. En effet, les entreprises n'accepteraient pas un système dépourvu d'une soupape de sécurité permettant de contrer la hausse des taux, et les gouvernements ne seraient pas heureux d'avoir à céder un des derniers instruments macro-économiques qui leur restent. Qui plus est, vu la diversité européenne, un taux général prédéfini entraînerait des inefficacités. Le taux pourrait être trop élevé dans les zones où les conditions économiques justifieraient qu'il soit inférieur à la moyenne, et éventuellement trop faible dans les zones où les conditions économiques justifieraient qu'il soit supérieur à la moyenne. En outre, un taux ne peut être fixé que par une décision unanime du Conseil. L'introduction d'un taux européen rendrait donc le système fort inflexible.

Manifestement, un système d'imposition sur une base commune serait source de distorsions au sein des pays, car les entreprises d'un État membre ne seraient pas toutes soumises aux mêmes règles concernant la base d'imposition. Ceci pourrait entraîner des différences dans la charge effective de la fiscalité au sein des États membres (comme dans le cas d'un système d'imposition dans l'État d'origine). Ce problème pourrait être résolu en accordant aux États membres le choix de décider s'ils préfèrent appliquer leurs propres taux (auquel cas le calcul de l'assiette de l'impôt selon les règles d'imposition sur une base commune ne différerait pas beaucoup des calculs habituels) ou un taux spécial si la différence est trop importante. Cette liberté d'appliquer un taux spécial pourrait également faciliter la période de transition pour les États membres qui souhaiteraient rapprocher leur propre base d'imposition de celle prévue par un système d'imposition sur une base commune. Un système d'imposition sur une base commune

présenterait en effet l'avantage majeur qu'après son introduction, les régimes fiscaux des États membres tendraient naturellement à converger.

De l'avis de l'UNICE, l'imposition sur une base commune devrait être l'objectif à terme d'un système communautaire facultatif de fiscalité des sociétés.

3. *Comptes commerciaux*

Si l'on veut s'écarter d'un résultat européen consolidé basé sur de nouvelles règles, la base d'imposition pourrait également être déterminée à partir des comptes commerciaux. Dans certains pays, cependant, les comptes commerciaux sont substantiellement différents des comptes fiscaux. Pour ces pays, le passage d'une imposition basée sur les comptes fiscaux à une fiscalité reposant sur les comptes commerciaux constituerait un grand changement, avec le risque de générer des "grands gagnants" et "grands perdants" dans les différents secteurs et entre les entreprises.

Il est une difficulté supplémentaire, à savoir que les règles comptables sont un outil moins précis pour déterminer le revenu imposable. Dégager une assiette de l'impôt des comptes d'un groupe serait encore plus complexe, les principes comptables à ce niveau étant plus souples. Au regard de ces difficultés, et sachant que les principes comptables (généralement admis) pourraient ne jamais être l'unique dénominateur pour évaluer le bénéfice imposable, ces principes conviennent néanmoins fort bien comme plateforme à partir de laquelle concevoir une base d'imposition pan-européenne.

III.4 Autres aspects

Indépendamment de l'option retenue, un certain nombre d'autres considérations doivent être prises en compte.

1. *Quelle clef de répartition ?*

a) *Coefficient ("Water's edge")*

La répartition de la base d'imposition pourrait être déterminée par une formule préétablie, axée par exemple sur le patrimoine, les salaires et les ventes. Cette formule peut être affinée pour tenir compte des différences entre les entreprises et leurs activités. Cependant, elle ne peut devenir trop complexe.

b) *Produit intérieur brut*

La répartition pourrait être basée sur le produit intérieur brut (PIB). Cette méthode, assez directe et facile, sera probablement source de distorsions majeures car elle ne prend pas en considération la taille des activités d'une entreprise dans un pays donné. En outre, en termes économiques, cette approche pourrait s'avérer suivre le sens de la conjoncture si elle était appliquée sans ajustements adéquats.

c) *Base TVA ajustée*

Une troisième possibilité est le recours à une base TVA, ajustée au regard des transactions intra-communautaires, des exportations vers les pays tiers et, éventuellement, de l'amortissement. Si un système définitif commun de TVA voit le jour, seul ce dernier ajustement serait encore nécessaire, les deux premiers étant inclus dans la déclaration nationale à la TVA comme ventes locales.

d) *Solution hybride*

L'on pourrait également appuyer la répartition finale sur une combinaison des options a, b et c. Une combinaison donnerait peut-être la répartition la plus homogène, compte tenu des imperfections des options a, b et c. Un certain affinage pourrait être apporté au niveau des différents types d'activité économique, par une approche "sectorielle".

L'UNICE tient à souligner qu'une limitation de la complexité devrait être le principe guidant tout mouvement vers un système européen facultatif de fiscalité des sociétés. Bien qu'en théorie, il soit possible d'arriver à une clef de répartition parfaite, le côté pratique ne peut être perdu de vue. Par conséquent, l'UNICE juge important d'admettre qu'aucune clef ne sera absolument parfaite et simple en même temps.

2. *Questions connexes*

Si les États membres sont prêts à aller plus loin sur l'une ou l'autre des approches possibles, d'autres questions d'ordre plus technique doivent également être considérées. L'UNICE n'en donnera ici qu'un aperçu:

- traités applicables;
- revenus non-UE (positifs et négatifs);
- participation en dehors de l'UE; incitations régionales;
- détermination des entreprises éligibles à une imposition européenne;
- législation relative à la société étrangère sous contrôle;
- recettes financières;
- transition d'un système à l'autre.

L'UNICE est prête à discuter de ces questions plus en détail.

3. *Calendrier*

L'UNICE reconnaît qu'un passage instantané à un système d'imposition sur une base commune n'est pas faisable immédiatement. C'est pourquoi elle suggère une transition graduelle, débutant par l'adoption du principe d'imposition dans l'État d'origine. La période transitoire commencerait par une analyse approfondie des pays susceptibles d'offrir la possibilité d'un système d'imposition dans l'État d'origine à court ou moyen terme. Cette recherche devrait être lancée dès que le panel d'experts aura achevé son rapport sur les différences de fiscalité effective des sociétés dans l'Union européenne.

Dans une deuxième phase, les pays dont les régimes fiscaux sont assez similaires pour offrir un système facultatif d'imposition dans l'État d'origine commenceraient par prévoir les modalités nécessaires au passage à un tel système dans un délai de trois ans. Dans le même temps, un second panel étudierait les régimes fiscaux des autres États membres, afin de déterminer quels changements seraient nécessaires pour que ces États puissent également offrir l'option d'une imposition dans l'État d'origine dans les cinq années qui suivent. A l'issue d'une décennie, tous les États membres devraient avoir donné accès à un régime facultatif d'imposition dans l'État d'origine.

Enfin, lorsque tous les États membres (ou presque) auront ouvert ce système, la Commission devrait préparer le passage à un système facultatif d'imposition sur une base commune. Durant les dix années réservées à l'offre, dans toute l'UE, de l'imposition dans l'État d'origine, les États membres, la Commission et les milieux d'affaires européens devraient, en concertation, élaborer les règles du système facultatif d'imposition sur une base commune. Logiquement, ce dernier système ne demanderait plus à ce moment que les États membres s'écartent beaucoup de leurs régimes fiscaux, puisqu'ils les auront déjà alignés largement durant le passage à l'imposition dans l'État d'origine.

IV. Conclusion

Le présent mémorandum a exposé plusieurs voies possibles pour résoudre à court et plus long termes les problèmes de fiscalité transnationale des entreprises dans le marché unique. Aux yeux de l'UNICE, ces options ne s'excluent aucunement l'une l'autre. Elles représentent plutôt des phases différentes d'une évolution vers un système européen facultatif de fiscalité des sociétés. L'UNICE considère que l'imposition facultative sur une base commune devrait être l'objectif ultime. Une telle solution pan-européenne, qui élimine les obstacles fiscaux empêchant le marché unique de développer tout son potentiel, est de l'intérêt de toutes les entreprises, et tout particulièrement des PME, qui comptent des activités d'échanges et d'investissement dans de nombreux États membres.

Quelle que soit l'approche adoptée, il est indubitable qu'une fiscalité basée sur un résultat imposable consolidé supprimerait nombre des obstacles fiscaux à l'activité économique transnationale et à l'intégration transfrontière des entreprises. Les obstacles dressés par la fiscalité des sociétés étant l'une des principales entraves au bon fonctionnement du marché unique, l'UNICE juge hautement souhaitable de concevoir un tel système. Il est clair qu'il s'agit d'une solution à long terme, mais l'UNICE appelle la Commission et les États membres à engager le dialogue dès que possible avec les milieux d'affaires.

Dans l'intervalle, des mesures devraient être prises pour mettre en œuvre, d'urgence, certaines solutions à court terme aux problèmes identifiés par l'UNICE. Pour les milieux d'affaires européens, ceci devrait conduire à un meilleur équilibre du programme de travail fiscal de l'Union européenne, qui réponde de manière appropriée aux besoins des entreprises opérant dans le marché unique.

Annexe 1

Prise en compte transfrontière des pertes

Recommandations

- Revoir la directive sur la prise en compte transfrontière des pertes
- Etudier les possibilités de prises en compte horizontales
- Fixer un minimum de règles pour le report des pertes en avant et en arrière

Justifications

Les règles actuelles en matière de prise en compte transfrontière des pertes diffèrent considérablement d'un État membre à l'autre, surtout à l'égard des filiales. En ce qui concerne les succursales, la plupart des États membres semblent autoriser la prise en compte, soit par la méthode d'imputation, soit par la méthode de déduction/réintégration. En cas d'intégration d'une unité étrangère – ce qui demeure un schéma normal pour la plupart des secteurs des entreprises – la plupart des États membres n'autorisent aucune prise en compte transfrontière, d'autres bien mais à certaines conditions. Cette disparité dans le traitement des pertes transfrontières au sein de l'UE, ainsi que les possibilités insuffisantes de prise en compte transfrontière des pertes, présentent plusieurs inconvénients.

- Premièrement, se pose le risque de double imposition économique des multinationales opérant au sein de l'Union européenne dans les cas où les pertes subies ne peuvent être absorbées localement.
- Deuxièmement, il en résulte inévitablement des distorsions de concurrence au sein de l'UE, là où les entreprises basées dans des pays dont les règles de prise en compte transfrontière des pertes sont plus souples seront placées dans une position concurrentielle favorable par rapport aux entreprises non basées dans ces pays.
- Troisièmement, un impact négatif est exercé sur la compétitivité des multinationales dont le marché intérieur est européen, lorsqu'elles entrent en concurrence avec des entreprises, par exemple, basées aux États-Unis. Ces dernières opèrent à partir d'un marché intérieur fiscalement plus intégré et la pleine compensation des pertes au sein de ce marché est une réalité.
- Enfin, la situation actuelle entraînera des déséconomies, du fait que les décisions d'investissement seront influencées par la perspective du traitement fiscal qui sera réservé aux éventuelles pertes résultant de l'investissement.

La première apparition de la prise en compte transfrontière des pertes dans le programme de travail de l'Union européenne date de longtemps. Depuis, le sujet a été inclus et exclu des débats. Les dernières discussions ont échoué, le projet de directive étant trop désavantageux pour les plus petits des États membres. En effet, la directive n'offrait que la possibilité d'une prise en compte verticale des pertes, ce qui aurait infligé aux plus petits États membres un désavantage sérieux par rapport aux plus grands. Si les pertes peuvent uniquement être compensées par les bénéfices réalisés sur le marché national de l'entreprise, les sociétés des plus petits États membres ne bénéficieront évidemment que d'une marge de prise en compte largement plus réduite.

Ceci pose problème, non seulement du point de vue des entreprises, mais également du point de vue des États membres (les plus petits). L'adoption de la directive sous cette forme exilerait les entreprises des plus petits vers les plus grands États membres. En bref, une directive sur la prise en compte transfrontière des pertes qui offre uniquement la perspective d'une compensation verticale ne sera jamais acceptable. C'est pourquoi il faut une directive qui offre une prise en compte à la fois verticale et horizontale.

En outre, les États membres devront régler les différences dans les règles de report en avant, étant donné que ces règles (ou leur absence) influencent les possibilités de prise en compte des pertes. Bien

qu'en substance, cette question soit nationale, elle exerce un impact profond sur les possibilités de développer une entreprise à travers l'Union européenne.

- Premièrement, il en résulte inévitablement des distorsions de concurrence au sein de l'UE, là où les entreprises basées dans des pays dont les règles de prise en compte transfrontière des pertes sont plus souples seront placées dans une position concurrentielle favorable par rapport aux entreprises non basées dans ces pays.
- Deuxièmement, un impact négatif est exercé sur la compétitivité des multinationales dont le marché intérieur est européen, lorsqu'elles entrent en concurrence avec des entreprises, par exemple, basées aux États-Unis. Ces dernières opèrent à partir d'un marché intérieur fiscalement plus intégré et la pleine compensation des pertes au sein de ce marché est une réalité.
- Troisièmement, la situation actuelle entraînera des déséconomies, du fait que les décisions d'investissement seront influencées par la perspective du traitement fiscal qui sera réservé aux éventuelles pertes résultant de l'investissement.
- Enfin, l'absence d'une approche, cohérente entre États membres, des règles nationales de prise en compte des pertes complique l'introduction d'un mécanisme pour la prise en compte transfrontière des pertes.

Dans l'attente de progrès sur la question élargie de la prise en compte transfrontière des pertes, l'UNICE pourrait envisager la fixation, par accord, d'une durée minimale pour le report des pertes en avant et en arrière dans tous les États membres, en guise de début de solution à cet obstacle aux opérations économiques transnationales.

Une question encore à examiner est le traitement variable des groupes d'entreprises. Les entreprises établies dans un État membre qui a ouvert la possibilité d'imposer le résultat consolidé du groupe dans cet État membre jouissent d'un avantage par rapport aux entreprises qui ne peuvent demander l'imposition consolidée.

Annexe 2

Intégration transnationale des entreprises

Recommandations

- Elargir le champ d'application de la directive sur les fusions et acquisitions afin de couvrir toutes les taxes perçues durant le processus de fusion de deux entreprises ou plus.
- Revoir les diverses interprétations que les États membres donnent à cette directive "fusions".

Justifications

La directive de l'UE sur les fusions et acquisitions transnationales n'offre qu'une issue partielle. En effet, dans divers États membres, elle ne peut être appliquée en raison de restrictions liées au droit des sociétés et, si elle est applicable, elle ne confère aucune protection contre les taxes sur le transfert perçues dans plusieurs pays de l'Union européenne. La conversion des unités existantes en succursales peut menacer l'absorption future des pertes fiscales de pré-conversion accumulées, et pourrait également compromettre la prise en compte des pertes futures du fait que les succursales seront exclues des régimes locaux de dégrèvement en faveur du groupe dans les pays de l'UE concernés. En outre, certains États membres de l'UE imposent une charge fiscale plus lourde sur les succursales que sur les filiales (l'Allemagne, par exemple). Dernier point, mais non des moindres, les sociétés étrangères ne peuvent acquérir des sociétés dans un pays qui applique un système d'imputation, en échangeant les parts de la société absorbée contre leurs propres parts, sans causer une charge fiscale supplémentaire sur les dividendes futurs des actionnaires de la société absorbée.

L'UNICE est convaincue que dans des cas plus nombreux encore – et sans qu'il soit besoin d'approfondir la recherche – les entreprises arrivent à la conclusion qu'en raison des obstacles fiscaux, il leur sera impossible de parvenir à la structure optimale et qu'elle devront se satisfaire d'un édifice à moitié construit. Pour l'UNICE, il était à prévoir qu'aussi longtemps que les régimes fiscaux imposeront des restrictions artificielles et inutiles au comportement des entreprises poursuivant des objectifs pan-européens, les milieux d'affaires ne seront pas en mesure de générer toutes les économies et tous les autres avantages économiques qu'implique l'exploitation du plein potentiel du marché intérieur.

A cet égard, il importe de rappeler que toute amélioration dans le domaine de l'intégration transnationale des entreprises ne peut manquer d'être source de recettes, puisque les coûts fiscaux potentiels sont très largement évités dans la pratique par la non-mise en œuvre de structures plus optimales – et probablement donc plus rentables.

Au moment de transposer en droit national la directive communautaire "mère-filles", les États membres n'ont pas adopté une interprétation uniforme des diverses dispositions de cet instrument. La disposition relative à la transposition de la directive en droit national laisse en effet aux États membres une marge de manœuvre substantielle. Le résultat, c'est que les conditions dans lesquelles s'appliqueraient les avantages de la directive ne sont pas identiques à tous égards entre deux États membres, quels qu'ils soient. Par conséquent, la directive ne réalise pas l'objectif de simplicité qu'elle devait promouvoir au plus haut degré, et devient ainsi une cause de distorsion dans le bon fonctionnement du marché unique.

Enfin, la directive ne prévoit pas un dégrèvement sur toutes les taxes déclenchées par une fusion transnationale.

Annexe 3

Convention d'arbitrage

Recommandations

- Ajouter un article ouvrant la possibilité de déposer plainte, soit auprès de la Commission, soit auprès de la Cour de justice européenne, si l'accès à la procédure prévue par la convention est refusé ou indûment différé.
- Modifier l'énoncé de l'article 5 afin de préciser que le prix de transfert ne peut être modifié par les autorités fiscales tant que les administrations fiscales concernées ne sont pas parvenues à un accord sur ce qu'il faut entendre par prix de transfert correct.
- Spécifier que l'article 7 ne peut être interprété dans un sens selon lequel la procédure d'arbitrage ne peut démarrer avant que l'autre État concerné ait formellement notifié son refus de la correction.
- Supprimer le paragraphe 3 de l'article 7.

Justifications

La Convention d'arbitrage qui, au sens strict, ne relève pas du droit communautaire mais constitue un accord intergouvernemental, ne contient aucune définition des notions “entreprise” et “établissement permanent”, et passe sous silence la double imposition qui peut résulter de litiges relatifs à ces notions. De ce fait, les États membres sont en mesure de tirer parti de cette lacune en refusant de lancer la procédure d'arbitrage. A cet égard, l'absence de compétence de la Cour de justice européenne constitue un désavantage sérieux. En outre, il est nécessaire de recourir aux définitions fournies par les conventions bilatérales sur la double imposition (Cf. article 3, paragraphe 2 de la convention). Or, les relations entre États membres ne sont pas toutes couvertes par une convention bilatérale.

Les définitions manquent de certitude si plus de deux États membres sont concernés. Qui plus est, il est rare que les conventions sur la double imposition contiennent des définitions, la plupart renvoyant à la législation nationale des États concernés. Ainsi, l'application de la convention peut entraîner des interprétations différentes si des États membres différents sont impliqués. L'application correcte de la convention ne relevant pas de la compétence de la Cour européenne de justice, ces différences d'interprétation peuvent être pénibles à résoudre, et la solution dégagée (s'il en est) sera différente dans chaque cas.

L'UNICE reconnaît que la forme d'un accord intergouvernemental multilatéral a été retenue pour offrir un instrument de résolution des différends acceptable pour les États membres. L'implication de la Commission ou de la Cour européenne de justice n'a pas été jugée utile, ni à l'égard de la procédure elle-même, ni à l'égard des résultats de la procédure. L'UNICE comprend certes la réticence des États membres à passer la main concernant la résolution des litiges, mais elle recommande d'ajouter un article permettant de déposer un recours, soit auprès de la Commission, soit auprès de la Cour européenne de justice, si l'accès à la procédure fixée par la convention est refusé ou indûment différé.

Autre problème, le coût généré par un litige sur un prix de transfert est supporté par l'entreprise concernée. L'article 5 de la convention autorise les États membres à imposer une correction, indépendamment du lancement et du résultat de la procédure d'arbitrage. Cette possibilité laisse donc à l'entreprise concernée les coûts (intérêts) de la double imposition aussi longtemps que dure la procédure, voire indéfiniment si le différend n'est pas résolu. Cette période peut aller jusqu'à deux ans et demi, voire plus, selon l'interprétation donnée aux autres articles de la convention. De l'avis de l'UNICE, un litige concernant un prix de transfert est avant tout un différend entre administrations fiscales, dont les coûts ne devraient pas être infligés à l'entreprise concernée. Par conséquent, l'énoncé de l'article 5 devrait être modifié, afin de préciser que le prix de transfert ne peut être corrigé tant que les administrations fiscales ne sont pas parvenues à un accord sur ce que serait un prix de transfert

correct. Cet amendement aurait l'avantage de fournir aux États membres l'incitation nécessaire à conclure la procédure aussi rapidement que possible.

Aux termes de l'article 7, les États membres concernés doivent parvenir à un accord dans les deux ans qui suivent le dépôt de la plainte par l'entreprise auprès de l'un des États membres impliqués, et constituer un comité consultatif s'ils ne s'entendent pas dans ce délai. Néanmoins, certains États membres soutiennent que le délai de deux ans fixé par la convention ne prend pas cours avant que l'autre État ait notifié formellement son refus de la correction. Le délai réel écoulé avant que le litige soit amené à une conclusion est donc, en réalité, infini. Une fois encore, le contribuable ne peut se tourner vers la Commission ou la Cour européenne de justice. C'est pourquoi il faut spécifier, sans ambiguïté, que cette interprétation de la convention est incorrecte.

Aux termes de l'article 7, paragraphe 3, lorsque le droit national d'un État partie à la convention n'autorise pas les autorités compétentes dudit État à déroger aux décisions prises par ses instances judiciaires, les autorités compétentes ne sont pas tenues de procéder à un arbitrage, à moins que et jusqu'à ce que l'entreprise de cet État ait laissé s'écouler le délai d'appel ou ait retiré cet appel avant que décision ait été rendue. La France et le Royaume-Uni ont déclaré qu'ils appliqueront cette disposition. Ainsi, une entreprise de l'un ou l'autre de ces États aura à choisir entre la procédure nationale et la procédure de la convention. Il est évident que ceci est contraire à l'objectif de la convention, qui est d'offrir une solution supplémentaire aux litiges sur les prix de transfert. De plus, tant que le différend n'est pas résolu, l'entreprise concernée est confrontée aux coûts (intérêts) de la double imposition. C'est pourquoi l'UNICE recommande que le paragraphe 3 de l'article 7 soit supprimé.

Annexe 4

Abolition des retenues à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés d'un même groupe

Recommandations

- Ramener la durée de détention à un an, une participation d'une année entière devant suffire à démontrer le sérieux des investissements consentis.
- Abaisser le niveau minimal de détention à 10 %, un niveau représentant un engagement important pour les entreprises et révélant donc le type de relations qui méritent que soient évitées les conséquences des retenues à la source.
- Supprimer l'article 7 du projet de directive. En effet, que l'État du bénéficiaire taxe ou non les intérêts et redevances relève de la politique fiscale nationale, et n'a aucun rapport avec une application abusive de la directive.

Justifications

L'UNICE a réclamé à maintes reprises que l'abolition des retenues à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances entre des sociétés d'un même groupe soit placée en tête des priorités en matière de fiscalité des sociétés, du fait que ces retenues à la source dressent un obstacle potentiel aux mouvements de capitaux internationaux. Aussi l'UNICE accueille-t-elle favorablement l'initiative prise par la Commission de soumettre une proposition en ce sens au Conseil. Elle exprime ici son plein appui à cette initiative.

L'UNICE se réjouit plus particulièrement de l'extension donnée par la Commission au champ d'application de la directive par rapport à sa version antérieure, en ce sens que le texte actuel couvre de façon générale les paiements effectués entre sociétés associées, et non plus les seuls paiements entre filiale et entreprise mère. Elle est toutefois préoccupée à l'idée que les États membres auraient par la suite réduit le champ d'application du projet de directive durant les négociations au Conseil. En outre, elle estime que certains points du projet de directive peuvent encore être améliorés.

De l'avis de l'UNICE, la directive doit s'appliquer à une société dès la date d'entrée de celle-ci dans un groupe, les États membres de l'Union européenne n'étant autorisés à appliquer une retenue à la source que si une société quitte le groupe dans les deux ans qui suivent son entrée dans ce groupe. Exiger, pour l'application de la directive, une participation ininterrompue pendant deux ans pénaliserait inutilement les entreprises en croissance et celles qui cherchent à s'étendre par des acquisitions. L'UNICE considère que le délai minimal de participation inscrit à l'article 3 de la proposition de directive devrait être ramené à un an. Elle est en effet convaincue qu'une participation d'une année entière suffit à démontrer le sérieux des investissements consentis.

Sachant que l'objectif ultime est l'élimination des retenues à la source sur tous les paiements d'intérêts et de redevances, l'UNICE considère que le niveau minimal de détention fixé par la directive devrait être aussi faible que possible. Elle suggère un niveau de 10 %, ce qui représente un engagement important pour les entreprises et donc révèle le type de relations qui méritent que soient évitées les conséquences des retenues à la source.

Si l'UNICE accueille favorablement la clause générale anti-abus fixée à l'article 6, elle émet les plus vives réserves à l'égard des dispositions complémentaires inscrites à l'article 7. La directive a pour but d'exonérer de retenue à la source les paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés associées. Que l'État du bénéficiaire taxe ou non ces intérêts et redevances relève de la politique fiscale nationale, et n'a aucun rapport avec une application abusive de la directive. En outre, ces dispositions semblent

prématurées, dans l'attente des résultats des discussions menées par le groupe "Code de conduite".
L'UNICE recommande par conséquent au Conseil de supprimer l'article 7.

Annexe 5***Documents pertinents de l'UNICE 1988-1999***

- 06.10.1988** Observations de l'UNICE concernant l'avant-projet de proposition de directive sur l'harmonisation des règles de détermination des bénéfices imposables
- 16.01.1990** UNICE Position Paper on the Consolidation of Losses (*disponible en anglais uniquement*)
- 26.09.1991** Fiscalité des entreprises – Suggestions de l'UNICE pour une plus grande harmonisation
- 15.11.1991** Position de l'UNICE sur la proposition de directive du Conseil relative à un régime de prise en compte par les entreprises des pertes subies par leurs établissements stables et filiales situés dans d'autres États membres [COM(90) 595 final]
- 03.06.1992** Prise de position de l'UNICE sur les recommandations du comité Ruding en vue d'une harmonisation en matière de fiscalité des entreprises
- 23.12.1992** Réaction de l'UNICE à la communication de la Commission consécutive aux conclusions du comité Ruding et portant sur les orientations en matière de fiscalité des entreprises dans le cadre de l'approfondissement du marché intérieur [SEC(92) 1118 final]
- 07.11.1995** Lettre au commissaire Monti sur les priorités des milieux d'affaires pour l'achèvement du marché intérieur dans le domaine de la fiscalité des entreprises
- 08.07.1996** Lack of Community action in company taxation and its attendant costs for European business and industry (*disponible en anglais uniquement*)
- 04.11.1998** Fiscalité des sociétés dans le marché unique: une réflexion des entreprises
- 17.09.1999** Joint UNICE/ERT contribution to the European Commission's panel of independent experts on company taxation on "Transfer pricing issues and the Arbitration Convention" and the "Impact of tax arrangements on the optimal EU business strategy" (*disponible en anglais uniquement*)
-