



ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

TREIZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 1^{er} février 2012.

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

PAR LA COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES⁽¹⁾

**sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés
(E 6136 et E 6802),**

ET PRÉSENTÉ

PAR MM. Jean-Yves COUSIN et Pierre FORGUES,

Députés

⁽¹⁾ La composition de cette Commission figure au verso de la présente page.

La Commission des affaires européennes est composée de : M. Pierre Lequiller, *président* ; MM. Michel Herbillon, Jérôme Lambert, Didier Quentin, Gérard Voisin *vice-présidents* ; M. Jacques Desallangre, M^{me} Marietta Karamanli, MM. Francis Vercamer *secrétaires* ; M. Alfred Almont, M. Patrick Bloche, M^{me} Monique Boulestin, MM. Pierre Bourguignon, Yves Bur, Patrice Calméjane, Christophe Caresche, Philippe Cochet, Jean-Yves Cousin, Bernard Deflesselles, Lucien Degauchy, Michel Diefenbacher, Jean Dionis du Séjour, Marc Dolez, Daniel Fasquelle, Pierre Forgues, M^{me} Marie-Louise Fort, MM. Jean-Claude Fruteau, Jean Gaubert, Hervé Gaymard, Guy Geoffroy, M^{mes} Annick Girardin, M. Philippe Gosselin, Anne Grommerch, Pascale Gruny, Elisabeth Guigou, Danièle Hoffman-Rispal, MM. Régis Juanico, Robert Lecou, Michel Lefait, Lionnel Luca, Philippe Armand Martin, Jean-Claude Mignon, Pierre-Alain Muet, Jacques Myard, Michel Piron, Valérie Rosso-Debord, Odile Saugues, MM. André Schneider, Philippe Tourtelier.

SOMMAIRE

	Pages
INTRODUCTION	11
PREMIERE PARTIE : L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS DANS L'UNION EUROPÉENNE : DIVERSITÉ DES ASSIETTES, DIFFÉRENCE DES TAUX ET CONCURRENCE FISCALE SUR DES BASES INCERTAINES	15
I. LES CAUSES : UNE ABSENCE DE DISPOSITION EXPLICITE SUR L'HARMONISATION DES IMPÔTS DIRECTS DANS LE TRAITÉ ; DES INTERVENTIONS FRAGMENTAIRES EN LA MATIÈRE ; L'ÉCHEC DES PREMIÈRES TENTATIVES D'HARMONISATION EUROPÉENNE, LANCÉES DÈS LA CRÉATION DU MARCHÉ COMMUN	15
A. DES DIVERGENCES D'ASSIETTE TENANT ESSENTIELLEMENT AUX DIFFÉRENCES D'APPROCHES SUR LA TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT, AINSI QUE SUR LES ÉLÉMENTS TECHNIQUES TELS QUE LES AMORTISSEMENTS, PROVISIONS, FRAIS ET PRODUITS FINANCIERS	15
B. UNE HARMONISATION EUROPÉENNE EXPLICITEMENT PRÉVUE POUR LES SEULS IMPÔTS INDIRECTS, MAIS QUI PEUT ÉGALEMENT INTERVENIR SUR LA FISCALITÉ DIRECTE ET RELÈVE EN TOUT ÉTAT DE CAUSE DE L'UNANIMITÉ DES ETATS MEMBRES	17
C. DES INTERVENTIONS PONCTUELLES NOTAMMENT PAR CONVENTION MULTILATÉRALE OU PAR DIRECTIVE	18
1. La convention de 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, pour compléter les conventions bilatérales conclues entre les États membres	18
2. L'élimination des dispositions défavorables aux activités transfrontalières	19
a) La directive « intérêts et redevances » de 2003	19
b) La directive « mères-filiales » de 1990	20
c) La directive « fusions et autres opérations de restructuration assimilées » de 1990	21
d) La directive de 2005 sur le transfert du siège statutaire d'une société européenne (SE) ou d'une société coopérative européenne (SCE)	21
3. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable : le groupe code de conduite	22

4. Le contrôle des aides d'Etat à caractère fiscal	22
D. DES ÉLÉMENTS DE JURISPRUDENCE, SUR DES SUJETS AUSSI PONCTUELS QUE PRÉCIS, MAIS ESSENTIELS, AU TITRE DES LIBERTÉS FONDAMENTALES PRÉVUES PAR LE TRAITÉ	23
E. UNE ABSENCE DE RÉGIME FISCAL EUROPÉEN COMMUN D'ENSEMBLE EN RAISON DE L'ÉCHEC, JUSQU'AU DÉBUT DES ANNÉES 2000, DES TRAVAUX MENÉS SUR LA QUESTION DÈS LES ANNÉES 1960	25
1. Les premières tentatives	25
2. L'aboutissement du projet ACCIS	26
II. DES TAUX NOMINAUX TRÈS DIFFÉRENTS, MAIS IMPOSSIBLES À COMPARER SUR DES BASES RIGOUREUSES	29
A. UNE DIVERSITÉ CONSTATÉE DES TAUX NOMINAUX DANS LAQUELLE LES BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS APPARAISSENT DAVANTAGE IMPOSÉS EN FRANCE QU'EN EUROPE	29
B. UN POIDS RÉEL DE L'IMPÔT DIFFICILE À APPRÉCIER EN RAISON DE LA COMPLEXITÉ DU CALCUL DES TAUX D'IMPOSITION RÉELS	32
1. L'approche globale par le niveau des recettes d'impôt sur les sociétés dans le PIB : des niveaux de recettes qui ne reflètent pas le niveau des taux et situent la France dans la moyenne européenne	32
2. Les travaux sur les taux d'imposition effectifs : une méthode complexe qui fait apparaître certaines divergences entre les taux nominaux et les taux effectifs.	33
3. Les enseignement de la méthode du taux de taxation implicite : une France proche de la moyenne européenne	34
C. UN SUJET D'AUTANT PLUS SENSIBLE QU'IL DONNE LIEU À COMMUNICATION « GRAND PUBLIC » ET À POLÉMIQUES.....	36
1. Une communication aisée sur les taux nominaux de droit commun	36
2. Des polémiques, notamment s'agissant de la France	37
III. UNE CONCURRENCE FISCALE EUROPÉENNE AUSSI RÉELLE ET PARADOXALE QUE MAL MAÎTRISÉE	39
A. L'EUROPE, ZONE DE MOINDRE PRESSION FISCALE, EN MOYENNE, POUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS PAR RAPPORT AU RESTE DU MONDE	39
1. Des taux nominaux plus faibles en Europe que dans les grands pays économiquement comparables ou émergents	39
2. Une confirmation de la moindre taxation des sociétés en Europe qu'aux Etats-Unis et au Japon par la méthode des taux effectifs	39
B. L'EUROPE, INITIATEUR D'UNE TENDANCE MONDIALE À LA RÉDUCTION DES TAUX NOMINAUX.....	40
1. La réduction généralisée du taux de l'impôt sur les sociétés ces dernières années.....	40
2. Des effets budgétaires mesurables : une érosion des recettes de l'impôt sur les sociétés déjà préhensible avant la crise actuelle.....	44

C. UN PHÉNOMÈNE D'AILLEURS PARADOXAL COMPTE TENU DU NOMBRE DES FACTEURS QUI INFLUENT SUR LA COMPÉTITIVITÉ, MAIS QUI S'EXPLIQUE PAR L'IMPACT DU « MODÈLE IRLANDAIS »	45
1. L'impôt sur les sociétés n'est pas le prélèvement fiscal qui pèse au premier rang sur la compétitivité.....	45
2. Un « modèle irlandais » qui fascine en dépit de la forte dépendance qu'il entraîne vis-à-vis des entreprises multinationales	46
<i>a) Une réussite économique et budgétaire fondée sur des taux attractifs, en partie inspirée des pratiques suisses et de celles des « paradis fiscaux »</i>	46
<i>b) Une stratégie offensive réservée aux petits pays en raison du principe d'asymétrie, mais défensive pour les grands pays</i>	47
<i>c) Une influence sur les pays d'Europe centrale et orientale</i>	47
<i>d) Une occultation, jusqu'à la crise actuelle, de la dépendance vis-à-vis des sociétés étrangères</i>	47

DEUXIEME PARTIE : L'ACCIS : UNE INITIATIVE LÉGISLATIVE EUROPÉENNE OPPORTUNE ET À LAQUELLE IL FAUDRA SI NÉCESSAIRE DONNER SUITE DANS LE CADRE D'UNE COOPÉRATION RENFORCÉE 49

I. UN DISPOSITIF ADAPTÉ, SOUS RÉSERVE DE QUELQUES AMÉNAGEMENTS D'IMPORTANCE VARIABLE 49

A. DES PRINCIPES GÉNÉRAUX PERTINENTS.....	49
1. Une assiette commune calculée de manière classique et suffisamment large pour permettre un ajustement favorable des taux dans les pays où l'assiette est étroite, comme la France, et qui offre l'avantage de la simplicité pour les entreprises qui opèrent dans plusieurs Etats membres	49
<i>a) Des modalités de calcul classiques fondées sur la comptabilité d'engagement et très comparables aux nôtres</i>	49
<i>b) Le choix d'une base large, comparée aux pays où l'assiette est étroite, dont la France, et qui devrait, en principe, être favorable à une convergence des taux entre les Etats membres à recettes constantes</i>	50
<i>c) Des règles de report déficitaire en phase avec l'évolution de la législation française</i>	51
<i>d) Un effet positif pour notre pays</i>	51
<i>e) Deux avantages reconnus pour les entreprises : la simplicité pour les entreprises qui opèrent dans plusieurs Etats membres et la stabilité des règles fiscales</i>	51
2. Une consolidation sur une base européenne, avec une clef de répartition de l'assiette fiscale entre les Etats membres, qui peut être disjointe de la question de la mise en œuvre de la base commune	52
<i>a) Une consolidation non optionnelle fondée sur un double critère : la moitié des droits de vote et les trois quarts du capital ou des droits aux bénéfices</i>	52

<i>b) La neutralisation des transactions intragroupes et un règlement définitif à la question des prix de transferts, sauf pour ce qui concerne les pays tiers, comme au problème des doubles impositions et cumuls d'impositions</i>	53
<i>c) Un mécanisme intéressant pour les grandes entreprises et les PME implantées dans plusieurs Etats membres</i>	54
<i>d) Une clef de répartition du droit d'imposer des Etats membres selon trois critères : les actifs, les effectifs, les ventes</i>	54
3. Une distinction du mode de calcul de l'assiette, harmonisé, et du recouvrement de l'impôt, laissé à la compétence des Etats membres, qui permet à ceux-ci de continuer à mener, dans la transparence, une politique fiscale	57
4. Des gains pour les entreprises, notamment avec l'élimination de coûts administratifs et des cas de double imposition ou de cumul d'impositions	57
5. L'avantage pour les Etats membres d'une concurrence fiscale assainie qui l'emporte sur le risque, plus réduit et plus aisé à contrer, de pertes de recettes fiscales	58
<i>a) Des taux d'imposition réellement comparables</i>	58
<i>b) Un risque de perte de recettes fiscales limité pour les Etats membres et qui peut en tout état de cause être compensé par un ajustement du taux de l'impôt</i>	59
B. DES MODIFICATIONS À APPORTER DANS LES MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DE DEUX DES GRANDS PRINCIPES PROPOSÉS : RENONCER LE CAS ÉCHÉANT À LA MISE EN ŒUVRE CONJOINTE DE L'ASSIETTE COMMUNE ET DE LA CONSOLIDATION ; ENCADRER LE CARACTÈRE OPTIONNEL DU FUTUR RÉGIME EUROPÉEN POUR LES ENTREPRISES	59
1. Disjoindre, si nécessaire, la mise en œuvre de l'assiette commune de celle de la consolidation et prévoir un calendrier différé pour la seconde	60
2. Ne maintenir la faculté d'option pour les entreprises, entre le régime fiscal national et le futur régime européen, que pour une période transitoire	60
<i>a) La proposition de la Commission européenne : l'ACCIS est pour les entreprises une option d'une durée de cinq ans renouvelable par période de trois ans</i>	60
<i>b) L'avantage de l'optionnalité : éviter un choc d'adaptation pour les entreprises</i>	60
<i>c) Une première difficulté : des facultés d'optimisation par arbitrage entre le régime national maintenu et le régime européen, et des risques de distorsion de concurrence qui peuvent porter atteinte à la légitimité de l'ACCIS</i>	61
<i>d) Une deuxième difficulté : un risque de dumping fiscal de la part de certains Etats membres</i>	62

e) Une troisième difficulté : la complexité inhérente à la gestion de deux systèmes parallèles pour les administrations fiscales, les entreprises ainsi que les professions du droit et du chiffre, qui appelle une extension progressive de l'application de l'ACCIS.....	63
f) Le point d'équilibre : ne conserver l'optionnalité que pour une période transitoire	63
C. DES ÉLÉMENTS À AMÉLIORER OU À CLARIFIER D'ORES ET DÉJÀ IDENTIFIÉS À CE STADE.....	64
1. Des ajustements, précisions et compléments à prévoir sur les règles d'assiette	64
a) Introduire, le cas échéant, une approche bilancielle du résultat de l'entreprise	64
b) Eviter les difficultés inhérentes au nouveau régime d'amortissement proposé : l'amortissement par panier	64
c) Adapter, à la marge, à la réalité des Etats membres le régime de provisions	65
d) Préciser la notion de titre de participation	66
e) Compléter les règles anti-abus	66
f) Affiner les dispositions relatives aux entreprises d'assurance.....	67
2. Des craintes à apaiser sur le risque d'une plus grande complexité dans les opérations de retraitement permettant de passer des documents comptables à la déclaration fiscale des résultats	67
3. Des modifications aussi substantielles qu'indispensables pour garantir un fonctionnement sans heurt des déclarations des groupes et entreprises établies dans plusieurs Etats membres	68
a) Garantir l'homogénéité des « guichets uniques » et clarifier la notion de contribuable principal pour éviter tout risque de « dumping » administratif sur les déclarations fiscales consolidées	68
b) Prévoir une autre solution que le recours à une juridiction nationale en cas de conflit entre Etats membres dans l'exercice du contrôle fiscal.....	70
c) Eviter de méconnaître la spécificité de certains délais de reprise	70
II. ENVISAGER, SI C'EST INDISPENSABLE, UNE COOPÉRATION RENFORCÉE ENTRE CERTAINS ETATS MEMBRES	73
A. NE PAS EXCLURE LE RECOURS À LA FORMULE DE LA COOPÉRATION RENFORCÉE.....	73
1. Un risque d'hostilité de la part de certains Etats membres, notamment l'Irlande.....	73
a) Des réserves parfois exprimées	73
b) Un nombre particulièrement élevé d'avis motivés adoptés par les Parlements nationaux, qui s'est approché, sans l'atteindre, du seuil d'un tiers impliquant un réexamen du texte	73
2. L'impossibilité de se prononcer en l'état.....	75

B. UN RAPPEL DES CONDITIONS DE COOPÉRATION RENFORCÉE, QUI POURRAIENT NE PAS ÊTRE HORS D'ATTEINTE	76
1. La possibilité d'atteindre le seuil de neuf Etats membres exigé pour la mise en œuvre d'une éventuelle coopération renforcée.....	76
2. Une démarche d'autant plus légitime que le projet d'ACCIS est globalement soutenu par les entreprises ce qui laisse entrevoir pour les pays pionniers un effet d'entraînement vis-à-vis des autres pays	76
III. LE POINT SUR L'ÉTAT DE LA CONVERGENCE FRANCO-ALLEMANDE.....	77
A. LA COMPARAISON DES DEUX IMPÔTS	77
1. Des comparaisons sur le poids de l'impôt à effectuer avec prudence en raison du cumul d'une imposition locale et d'une imposition fédérale sur les bénéfices et de la très forte proportion des sociétés de personnes, en Allemagne.....	77
<i>a) Le nombre élevé des sociétés de personnes en Allemagne, y compris parmi les entreprises de grande taille.....</i>	<i>77</i>
<i>b) Un cumul en Allemagne d'une imposition fédérale et d'une imposition locale des bénéfices qui exige par conséquent, pour la France, la prise en compte de la contribution économique territoriale.....</i>	<i>78</i>
2. Des évolutions divergentes ces dernières années.....	79
<i>a) Une très forte réduction du taux fédéral en Allemagne qui y a fait passer le niveau de l'imposition des bénéfices en dessous de celui de la France, hors prise en compte de la contribution économique territoriale dans notre pays.....</i>	<i>79</i>
<i>b) Une diminution des recettes de l'IS plus marquée en Allemagne qu'en France, et non compensée par la hausse des recettes de l'imposition locale</i>	<i>81</i>
<i>c) Un taux effectif d'imposition dorénavant plus faible et plus proche de la moyenne européenne, et aussi plus proche de la neutralité fiscale, en Allemagne.....</i>	<i>82</i>
<i>d) Des évolutions différentes : mesures spécifiques en France ; élargissement de l'assiette en Allemagne.....</i>	<i>83</i>
3. Une question essentiellement technique, même si elle soulève quelques problèmes délicats	84
<i>a) L'absence de difficulté de principe.....</i>	<i>84</i>
<i>b) Quelques écarts sur les principes généraux</i>	<i>85</i>
<i>c) Des approches techniques différentes sur certains éléments, notamment sur les autres impôts.....</i>	<i>87</i>
<i>d) Des instruments différents de politique fiscale.....</i>	<i>88</i>
B. UN OBJECTIF POLITIQUE DE CONVERGENCE PARTAGÉ ET POLITIQUEMENT AFFICHÉ LORS DE L'ANNONCE D'AOUT 2011 ET CONFIRMÉ PAR LA RENCONTRE LES MINISTRES DES FINANCES DU 23 JANVIER 2012, EN PERSPECTIVE DU CONSEIL DES MINISTRES DU 6 FÉVRIER.....	91

C. LA PREMIÈRE PIERRE D'UNE STRATÉGIE FISCALE EUROPÉENNE QUI POURRAIT AUSSI CONCERNER, À TERME, LE TAUX DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS.....	92
TRAVAUX DE LA COMMISSION	95
PROPOSITION DE RESOLUTION EUROPEENNE.....	97
MOTION FOR A EUROPEAN RESOLUTION	99
ANNEXES	101
ANNEXE 1 : MODALITES D'AMORTISSEMENT DES BIENS 2009	103
ANNEXE 2 : LISTE DES PERSONNES ENTENDUES PAR LES RAPPORTEURS.....	104

Mesdames, Messieurs,

En présentant le 16 mars dernier sa proposition de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), la Commission européenne a clairement proposé aux Etats membres de franchir une nouvelle étape dans la démarche de l'harmonisation fiscale, inhérente à la logique du marché intérieur, en s'attachant clairement à la question de l'impôt direct sur les activités productives et plus généralement sur les activités économiques.

Il s'agit d'une étape aussi importante que délicate.

Les travaux sur la question ont en effet débuté au niveau communautaire dès les débuts de la construction du Marché commun, en 1961, mais la mise en œuvre de leur conclusion a toujours été repoussée. Pourtant à l'époque, les Etats membres étaient moins nombreux, six seulement, et le taux était le même dans les deux principaux pays, à raison de 50 %.

En effet, le domaine est extrêmement sensible à plusieurs titres.

D'abord, l'harmonisation de l'impôt direct ne constitue pas, contrairement à l'impôt indirect, une obligation du traité. Contrairement au second, le premier ne crée par des distorsions directes sur la vente des produits au sein du marché intérieur, susceptibles d'engendrer des mécanismes de détournement de trafic.

Ensuite, la fiscalité des entreprises est l'un des éléments essentiels de la stratégie fiscale des Etats vis-à-vis des investissements internationaux directs.

Enfin, la complexité du contexte international dans lequel s'inscrit la mobilité du capital, déjà fort importante à l'origine de la construction européenne, n'a cessé de croître et a pris une ampleur inégalée avec la mondialisation au cours des deux dernières décennies.

Dans ce contexte, il n'est donc guère étonnant que la proposition de directive soit l'aboutissement d'une démarche engagée il y a maintenant dix ans, en 2001, et qui s'est traduite par un travail préparatoire d'une ampleur sans précédent.

La question oppose par essence les Etats membres dans leurs intérêts les plus directs, d'autant que les pays qui n'ont pas de passé industriel ne peuvent que constater que c'est la stratégie visant à capter les investissements internationaux qui a permis à l'Irlande de se développer et de surmonter les handicaps propres à sa situation géographique de « finisterre ».

C'est la fascination du « modèle irlandais ».

Telle est d'ailleurs la raison de l'opposition marquée de cet Etat membre au projet.

Il n'est cependant pas le seul, même si la question n'est pas aussi nettement tranchée pour d'autres Etats membres.

La proposition de directive relative à l'ACCIS est le premier texte à s'être autant rapproché, au titre du contrôle de subsidiarité et de proportionnalité, du seuil du tiers des parlements nationaux impliquant un réexamen de sa teneur par la Commission européenne.

Ce même contexte explique également le calendrier tout à fait atypique de l'examen de ce sujet par notre commission.

Dès 2007, des travaux ont été engagés sur la question par M. Daniel Garrigue, député, auquel il convient de rendre hommage, et se sont traduits par un déplacement en République tchèque et en Slovaquie, à la fin de l'automne, les 28 et 29 novembre 2007.

Ils ont été suspendus dans l'attente de la proposition de la Commission européenne et puis de l'adoption du traité de Lisbonne par l'Irlande, la question de l'harmonisation fiscale étant l'un des arguments des opposants à l'adoption du traité lors de la campagne référendaire.

Ils ont ensuite été repris en 2011 seulement, après le dépôt de la proposition de directive, avec de nouveaux rapporteurs, MM. Pierre Forgues et Marc Laffineur, députés, qui se sont rendus à Bruxelles pour y rencontrer la Commission européenne et ses services dès le 25 mai.

Ils n'ont pas cessé depuis. Le seul élément spécifique à signaler est la désignation de M. Jean-Yves Cousin comme co-rapporteur en remplacement de M. Marc Laffineur, nommé secrétaire d'Etat auprès du ministre de la Défense et des Anciens Combattants, le 29 juin dernier.

Depuis avril dernier, les travaux préparatoires au Conseil, dans le cadre du groupe des questions fiscales, ont débuté. Ils ont même pris au début de l'automne une dimension concrète appréciable, avec le passage à l'examen des articles.

A ce stade de la procédure, il apparaît clairement opportun que l'Assemblée nationale se prononce d'ores et déjà pour témoigner de son soutien au texte et à la démarche de l'harmonisation fiscale, et de son approbation des grandes orientations du texte.

C'est aussi l'occasion pour elle d'indiquer sur certains éléments techniques les aménagements ou modifications qui devraient ou pourraient être envisagés.

Il ne saurait cependant être question de prétendre pouvoir à ce stade épuiser le sujet et exclure tout nouvel examen.

**PREMIERE PARTIE :
L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS DANS L'UNION EUROPÉENNE : DIVERSITÉ DES
ASSIETTES, DIFFÉRENCE DES TAUX ET CONCURRENCE FISCALE SUR DES
BASES INCERTAINES**

**I. LES CAUSES : UNE ABSENCE DE DISPOSITION EXPLICITE SUR
L'HARMONISATION DES IMPÔTS DIRECTS DANS LE TRAITÉ ; DES
INTERVENTIONS FRAGMENTAIRES EN LA MATIÈRE ; L'ÉCHEC DES
PREMIÈRES TENTATIVES D'HARMONISATION EUROPÉENNE,
LANCÉES DÈS LA CRÉATION DU MARCHÉ COMMUN**

**A. Des divergences d'assiette tenant essentiellement aux différences
d'approches sur la territorialité de l'impôt, ainsi que sur les éléments
techniques tels que les amortissements, provisions, frais et produits
financiers**

La diversité des bases de calcul de l'impôt sur les sociétés en Europe est d'une certaine manière paradoxale. Elle ne porte que sur un nombre limité d'éléments du calcul du résultat imposable d'une entreprise. La combinaison de plusieurs d'entre eux, selon des modalités différentes, peut avoir des effets sensibles.

La première différence possible d'approche de l'imposition des résultats des entreprises par les Etats membres concerne la territorialité. La France retient une conception stricte. La règle générale est l'imposition en France des bénéfices de source française. Dans certains cas, les bénéfices réalisés à l'étranger sont pris en compte, mais c'est toujours de manière exceptionnelle soit dans l'intérêt de l'entreprise (prise en compte des pertes subies à l'étranger), soit au titre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (réintégration des paiements à des personnes domiciliées à l'étranger et soumises à un régime fiscal privilégié ; prise en compte des bénéfices réalisés par l'intermédiaire de sociétés ou d'établissements bénéficiant d'un régime fiscal privilégié). Cette conception a été renforcée par la suppression récente du régime du bénéfice mondial ou consolidé, par la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

A l'opposé, l'Allemagne comme le Royaume-Uni retiennent le principe du bénéfice mondial pour les sociétés résidentes et des bénéfices réalisés sur leur territoire pour les entreprises non résidentes. L'élimination des doubles impositions relève alors des conventions fiscales conclues sur une base bilatérale.

Les autres différences dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés concernent pour l'essentiel des éléments suivants :

- la déductibilité, variable, de certaines charges dont l'engagement n'est pas toujours en lien direct avec l'entreprise ou est suspecté de l'être (dons, frais de représentation etc.) ;

- les amortissements : nature des éléments amortissables, modalités d'amortissement, durée ;

- les provisions ;

- les frais financiers ;

- les produits financiers ;

- les plus-values, notamment celles sur participation ;

- les dispositifs de prise en compte des déficits : imputation sur les bénéfices passés, ou report en arrière ; imputation sur les bénéfices futurs ou report en avant ;

- les impôts acquittés par l'entreprise : certains sont déductibles, d'autres peuvent ne pas l'être ;

- les éléments de politique fiscale : mécénat, crédits d'impôt, etc.

De manière très précise, deux de ces éléments de divergence ont fait l'objet d'un récapitulatif dans le cadre de l'étude comparative publiée par le ministère allemand des finances sur les principaux impôts en 2009 (*Bundesministerium, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich - 2009*), qui porte sur l'ensemble des Etats membres de l'Union européenne, ainsi que sur les Etats-Unis, le Canada, le Japon, la Norvège et la Suisse.

Le premier concerne les amortissements.

Trois modalités sont admises par les législations fiscales : l'amortissement individuel linéaire, le plus naturel, puisque l'amortissement se fait sur la durée d'utilisation « normale » de l'élément à amortir à raison d'une fraction annuelle identique sur toute la période ; l'amortissement individuel dégressif, qui permet d'amortir davantage les premières années, et réduit donc la base fiscale ces mêmes années ; l'amortissement par panier ou « *pooling* ».

Cette dernière modalité consiste à faire masse d'une catégorie de biens et à appliquer à cette masse un taux d'amortissement donné. La masse des biens est modifiée chaque année par ajout de la valeur amortissable des entrants et retranchement de celle des éléments sortants, à la valeur comptable de la fin de l'exercice précédent.

Comme l'indique le tableau figurant en annexe 1, on peut distinguer, sans même aborder la question des durées, trois types de pays au sein de l'Union européenne :

- les quatre qui ne pratiquent que l'amortissement par panier ou pooling : Danemark, Finlande, Portugal, Royaume-Uni ;

- le cas de l'Allemagne, qui permet toutes les modalités d'amortissement ;

- les autres pays, pour lesquels, de manière classique, l'amortissement se fait bien par bien de manière linéaire ou dégressive le plus souvent : cependant, la Bulgarie, Chypre, la Hongrie, l'Irlande, l'Italie, Malte et la Slovénie ne pratiquent que l'amortissement linéaire.

Le second élément mentionné concerne les reports déficitaires, en arrière et en avant.

Dix pays seulement sur les trente-deux étudiés avaient prévu dans leur législation un report en arrière. Outre la France, il s'agissait de : l'Allemagne, l'Estonie, l'Irlande, les Pays-Bas et le Royaume-Uni, ainsi que le Japon, le Canada, la Norvège, dans des conditions exceptionnelles (liquidation ou mesures conjoncturelles) et les Etats-Unis. Il faut ajouter à ces dix le cas de la Suède disposant d'un mécanisme spécifique impliquant une prise en compte « indirecte ».

Ce report est parfois limité dans la durée. La majorité des pays a opté pour un an : Allemagne, Irlande (cas général), Pays-Bas, Royaume-Uni et Japon. Les autres ont retenu soit deux ans (Etats-Unis et Norvège), soit trois ans (France et Norvège). Aucune exigence de ce type n'est mentionnée pour l'Estonie. L'Allemagne, notamment, a prévu un mécanisme de plafonnement du montant.

S'agissant de la France, la loi de finances rectificative pour 2011 a aligné le régime français sur le régime allemand : limitation à 1 an et à 1 million d'euros pour le report déficitaire en arrière.

A l'opposé, les entreprises disposaient dans les trente deux pays d'un mécanisme de report en avant, avec des durées très variables allant jusqu'à neuf ans (Pays-Bas) dix ans (Finlande), 15 ans (Espagne) et même 20 ans (Canada).

B. Une harmonisation européenne explicitement prévue pour les seuls impôts indirects, mais qui peut également intervenir sur la fiscalité directe et relève en tout état de cause de l'unanimité des Etats membres

L'harmonisation fiscale est prévue par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, à l'article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union

européenne (ex-article 93 du traité de Rome dans sa rédaction et sa numérotation immédiatement antérieures au traité de Lisbonne).

Il n'y a compétence explicite en la matière que pour la seule harmonisation des impôts indirects, à savoir les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'accises et les autres impôts indirects.

L'exercice de cette compétence est subordonné à deux conditions : d'une part, cette harmonisation doit assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur ; d'autre part, elle doit également permettre d'éviter les distorsions de concurrence.

Sur le plan de la procédure, l'unanimité du Conseil, c'est-à-dire des Etats membres est requise. Pour sa part, le Parlement européen n'est que consulté.

L'article 113 précité n'épuise cependant la question des interventions de l'Union européenne en matière fiscale.

En effet, l'article 115 permet également au Conseil, à l'unanimité, d'intervenir dans ce même domaine et d'adopter des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur.

Si la fiscalité n'est pas explicitement visée, c'est que le dispositif de cet article fonctionne « en miroir » avec celui de l'article 114, lequel permet au législateur communautaire, mais selon la procédure de codécision et à la majorité qualifiée du Conseil, d'adopter des directives poursuivant ce même objectif de réalisation du marché intérieur, tout en excluant explicitement certaines matières, parmi lesquelles les questions fiscales.

C. Des interventions ponctuelles notamment par convention multilatérale ou par directive

1. La convention de 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, pour compléter les conventions bilatérales conclues entre les Etats membres

En 1976, la Commission européenne a présenté une proposition de directive pour régler la question des effets induits de la remise en cause par l'administration fiscale d'un Etat membre des prix de transaction ou prix de transfert sur les opérations réalisées par l'entreprise redressée avec ses partenaires établis dans d'autres Etats membres.

En effet, le relèvement de la base d'imposition dans un pays par remise en cause des prix des transactions entraîne *ipso facto* une réduction de celle-ci dans l'autre Etat membre concerné.

Normalement, ces questions étaient traitées par les conventions bilatérales conclues par les Etats membres, et prévoyant une procédure amiable non juridictionnelle inspirée du modèle OCDE. Néanmoins, à défaut d'obligation pour les pays de parvenir à une entente, cette procédure amiable pouvait déboucher sur un simple constat de désaccord, laissant la double imposition en l'état.

Du point de vue du Marché commun, c'était une distorsion de concurrence et un obstacle à la libre circulation des capitaux.

C'est donc en complément de ces conventions bilatérales directement conclues entre les Etats membres qu'est intervenu le texte communautaire.

La solution initialement proposée par la Commission européenne dans sa proposition de directive tendait par conséquent à instituer deux procédures : l'une amiable ; l'autre arbitrale, en cas d'échec de la précédente.

En raison de l'opposition des Etats membres à cette procédure arbitrale, qui portait directement atteinte à leur souveraineté fiscale, la Commission européenne a renoncé à son projet et, en remplacement, les Etats membres ont signé le 23 juillet 1990 une convention multilatérale d'arbitrage sur la base de l'article 293 du traité instituant la Communauté européenne, du traité de Rome, indiquant que les Etats membres veilleront à « l'élimination de la double imposition » à l'intérieur de la Communauté. Celle-ci, la convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées repose sur une procédure amiable, et en cas d'échec, sur une procédure de demande d'avis auprès d'une commission consultative.

Cette convention est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995.

Elle a été assortie en novembre 2004 d'un code de conduite visant à éliminer la double imposition dans les dossiers transfrontaliers de prix de transfert, sur la base des travaux du Forum conjoint sur les prix de transfert (FCPT). Ce code a été révisé en 2009. Depuis cette date, le Forum poursuit son activité de conseil de la Commission européenne.

2. L'élimination des dispositions défavorables aux activités transfrontalières

a) La directive « intérêts et redevances » de 2003

Faisant l'objet d'une récente proposition de directive visant à sa refonte (document COM (2011) 714 final/E 6082), présentée en novembre dernier et qui

n'appelle pas d'observation particulière, puisque la liste des sociétés concernées n'est modifiée que dans le cadre d'une simple actualisation, le régime fiscal européen commun du paiement d'intérêts et de redevances entre sociétés associées ou leurs établissements stables a été établi par la directive 2003/49/CE du 3 juin 2003. La base juridique en a été l'article 94 du traité de Rome, dans la numérotation alors applicable, relatif au rapprochement des législations entre les Etats membres pour le bon fonctionnement du marché intérieur.

Elle a prévu la suppression de toute imposition ou retenue à la source dans l'Etat membre d'origine pour les paiements transfrontaliers de redevances comme d'intérêts, au sein d'un groupe, lorsque le bénéficiaire est établi dans un autre Etat membre.

Des périodes de transition ont été prévues pour trois pays : l'Espagne, la Grèce et le Portugal.

La directive 2004/66/CE du 26 avril 2004 l'a modifié pour tenir compte des effets de l'élargissement de l'Union européenne à dix Etats membres le 1^{er} mai suivant et permettre à ceux des nouveaux adhérents qui en ressentaient la nécessité de bénéficier également de périodes de transition.

La proposition de directive concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents (document E 6802) vise à en faire la refonte.

b) La directive « mères-filiales » de 1990

Sur la même base juridique du rapprochement des législations entre les Etats membres, le Conseil a adopté en 1990 la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, pour éliminer les obstacles fiscaux frappant les distributions des bénéfices à l'intérieur des groupes de sociétés dans l'UE.

L'objectif est d'éviter les impositions en cascade des bénéfices au fur et à mesure de leur distribution, ce qui nuirait aux groupes transfrontaliers.

Techniquement, la directive a prévu, d'une part, la suppression des retenues à la source sur les paiements des dividendes entre les sociétés associées d'Etats Membres différents, dans le sens filiale-mère, selon le principe de la neutralité fiscale, et d'autre part l'élimination de la double imposition en imposant à l'Etat de la société mère soit d'exonérer d'impôt les sommes provenant des distributions d'une filiale, soit d'autoriser la déduction de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale correspondant à celles-ci.

Ultérieurement, la directive 2003/123/CE en a modifié le dispositif pour assouplir, grâce à la diminution progressive de 25 % à 10 % des seuils de participation, les conditions de l'exonération de la retenue à la source sur les

dividendes et l'élimination des cas de double imposition pour les filiales des sociétés elles-mêmes filiales.

Une proposition de directive de refonte a été présentée en janvier 2011 par la Commission européenne (document COM (2010) 0784 final /E 5913). Elle n'a pas encore fait l'objet d'une adoption définitive.

c) La directive « fusions et autres opérations de restructuration assimilées » de 1990

Sur la base de la liberté d'établissement, la Commission européenne a proposé dans la perspective du marché unique un régime fiscal commun applicable aux opérations transfrontalières de restructuration de sociétés, fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'obligations intéressant des sociétés établies dans des Etats membres différents.

Ainsi, la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal de ces opérations a prévu l'application généralisée du report d'imposition des plus-values constatées lors de ces opérations, tant vis-à-vis de l'impôt sur les sociétés que, pour les actionnaires, de l'impôt sur le revenu, de manière à assurer la neutralité fiscale de ces opérations, et ainsi à éviter que le paiement de l'impôt lors de leur réalisation n'y représente un obstacle.

Ce texte a été complété par la directive 2005/19/CE du 17 février 2005 qui, notamment, l'a étendu aux sociétés européennes (SE) et aux sociétés coopératives européennes (SCE), a actualisé la liste des formes de sociétés éligibles dans les Etats membres et a également prévu une exonération de la filialisation des succursales.

d) La directive de 2005 sur le transfert du siège statutaire d'une société européenne (SE) ou d'une société coopérative européenne (SCE)

Insérant comme on vient de le voir la SE et la SCE dans le champ de la directive 90/434/CEE, la directive précitée 2005/19/CE du 17 février 2005 a également prévu les conditions assurant la neutralité fiscale du transfert du siège d'une SE ou d'une SCE dans un autre Etat membre, avec une absence d'imposition pour les plus-values des actifs qui restent rattachés à un établissement stable situé dans l'Etat membre d'où le siège statutaire a été transféré et un report d'imposition pour les plus-values des éléments transférés, de manière à préserver les intérêts de l'Etat membre de départ.

3. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable : le groupe code de conduite

En application des conclusions du Conseil « Ecofin » de décembre 1997, un code de conduite visant à éliminer les dispositions fiscales entraînant une concurrence fiscale dommageable et à empêcher, dans le cadre d'un « gel » toute nouvelle mesure en ce sens, formellement adopté en 2003, a été mis en œuvre par les Etats membres. Il ne s'agissait pas de faire obstacle à la concurrence fiscale, mais de l'organiser et de la discipliner.

La démarche a été menée en liaison avec les travaux de l'OCDE en la matière, avec le rapport de 1998, intitulé « concurrence fiscale dommageable – un problème mondial ».

Ont été visées les dispositions fiscales destinées à favoriser la localisation par un niveau d'imposition effectif intérieur (voire nul) à celui normalement en vigueur dans l'Etat membre concerné. Parmi les critères concernés ont également été mentionnés un niveau de taxation nettement inférieur au niveau général du pays concerné, le fait de réserver les mesures correspondantes aux seuls non-résidents ou aux activités sans rapport avec l'économie locale, de sorte qu'elles n'ont pas d'impact sur l'assiette fiscale nationale ou encore de prévoir des avantages fiscaux même en l'absence de toute activité économique réelle, ainsi que le manque de transparence.

En mars 1998, un groupe « code de conduite (fiscalité des entreprises) », placé sous la présidence de M^{me} Dawn Primarolo, trésorier-payeur général du Royaume-Uni et aussi appelé « groupe Primarolo » a été créé pour examiner les mesures suspectées de relever de la concurrence dommageable.

Dans un rapport de novembre 1999, ce groupe a relevé 66 mesures fiscales.

Ensuite, il a assuré le démantèlement ou non selon le cas.

En juin 2010, le Conseil « Ecofin » a de nouveau salué les travaux du groupe et, pour faciliter sa tâche de promotion des principes du code de conduite, a invité la Commission européenne à « *engager un dialogue avec le Liechtenstein et la Suisse sur l'application des principes et des critères du Code* ».

4. Le contrôle des aides d'Etat à caractère fiscal

Il faut également rappeler que depuis sa communication du 11 novembre 1998 « sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises » (document 98/C 384/03) fixant les lignes directrices en la matière, la Commission européenne exerce un

contrôle sur les régimes fiscaux préférentiels pour vérifier leur compatibilité avec les règles relatives aux aides d'Etat.

Les exonérations d'impôt sont en effet au même titre que les subventions des aides à caractère financier. La nature fiscale de certaines aides d'Etat a d'ailleurs été explicitement reconnue assez tôt par la Cour de justice, en 1974, dans un arrêt du 2 juillet 1974, *Italie c/ Commission*, (affaire 173/73), dans la droite ligne d'ailleurs de son arrêt antérieur *Gezamenlijke steenkoolmijnen* du 23 février 1961 (affaire 30/59) indiquant que la notion d'aide d'Etat était plus large que celle de subvention dans la mesure où « *elle comprend non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont d'une même nature et ont des effets identiques.* »

En application des lignes directrices, certains régimes fiscaux préférentiels en matière d'impôt sur les sociétés ont été démantelés, notamment le régime français des GIE fiscaux en 2006, de même que celui des *exempt companies* de Gibraltar.

En revanche, le régime français de l'exonération de l'impôt sur les bénéfices pour les sociétés créées dans le cadre de la reprise d'entreprises en difficulté a été validé.

D. Des éléments de jurisprudence, sur des sujets aussi ponctuels que précis, mais essentiels, au titre des libertés fondamentales prévues par le traité

Dans un article de 2005 « *Refus d'harmonisation fiscale et condamnations de la Cour de justice : cohabitation diabolique ?* » (*Panorama de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe*) publié dans *Revue de Jurisprudence fiscale* 7/05, pp. 469 à 482, le paradoxe d'une intervention de la Cour de justice au cas par cas sans démarche d'ensemble sur une matière sur laquelle le législateur européen n'est pas intervenu a été souligné par M. Melchior Wathelet, ancien juge à cette même Cour de Justice.

Sur les questions précises qui étaient posées, le contrôle de la Cour s'est en effet exercé tant sur les risques de discriminations, directes ou indirectes, en raison de la nationalité, que sur les entraves, obstacles ou restrictions à l'une des libertés fondamentales prévues par le traité : libre circulation des marchandises ; libre circulation des capitaux ; libre prestation de services ; libre circulation des travailleurs.

Historiquement, si la matière fiscale a été abordée par sa jurisprudence sous l'angle de la libre circulation des travailleurs, elle a ensuite concerné la

liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux, sur la base notamment des principes directeurs suivants :

- le contrôle des restrictions imposées par les Etats membres aux libertés prévues par le traité ;

- la reconnaissance de certains motifs d'intérêt public comme pouvant justifier ces restrictions : la préservation du pouvoir des Etats membres pour se répartir l'imposition ; l'efficacité des contrôles fiscaux ; la faculté de sanctionner les montages artificiels dont le but est de contourner la législation nationale ;

- la supériorité du traité sur les conventions fiscales.

De manière plus précise, en ce qui concerne la liberté d'établissement, la Cour a notamment censuré les dispositions impliquant un traitement discriminatoire des sociétés étrangères, notamment sur les majorations de remboursements indus aux seules sociétés résidentes au Royaume-Uni (décision du 31 juillet 1993, *Commerzbank*, affaire 330/91), les exonérations de l'impôt sur les transactions immobilières aux seules sociétés constituées selon le droit national (décision *Halliburton* du 12 avril 1994, affaire 1/93).

Pour ce qui concerne le cas des établissements et succursales de sociétés étrangères, la Cour a notamment censuré le refus par la France d'accorder l'avoir fiscal aux entreprises ayant leur siège dans un autre Etat membre (arrêt du 28 janvier 1986, *Commission c/ France*, affaire 270/83), et pour les groupes transfrontaliers, différentes mesures réservant un régime fiscal préférentiel aux seules sociétés mères et filiales résidant dans un seul Etat membre. A ainsi été censurée dans l'arrêt société *Papillon* du 27 novembre 2008 (affaire C-418/07) la disposition du code général des impôts français accordant le régime d'imposition de groupe à une société mère résidente qui détient des filiales et des sous-filiales également résidentes en France, mais l'excluant pour une telle société mère si ses sous-filiales résidentes sont détenues par l'intermédiaire d'une filiale résidente d'un autre Etat membre.

Plus important dans ses conséquences a été le contrôle exercé par la Cour sur la question des pertes transfrontalières et des bénéfices réalisés à l'étranger.

Certes celle-ci n'a pas remis en cause d'une manière générale la faculté pour les Etats membres d'imputer sur les résultats de la société mère les pertes des seules filiales résidentes. Néanmoins, elle lui a apporté une sérieuse limitation dans l'arrêt du 13 décembre 2005 *Marks & Spencer* (affaire C-446/03), estimant contraire à la liberté d'établissement les dispositifs excluant une telle possibilité lorsque la filiale, d'une part, a épuisé les possibilités de prise en compte des pertes dans son Etat de domiciliation au titre de l'exercice en cours et des exercices antérieurs, et qu'il n'existe aucune possibilité d'imputation dans le futur de ces

pertes résiduelles soit par la filiale, soit par un tiers auquel cette dernière aurait été cédée.

A ainsi été censuré le refus de l'administration fiscale britannique d'accorder le bénéfice du mécanisme du dégrèvement de groupe, qui permet de céder les pertes non imputées à une autre société également domiciliée au Royaume-Uni.

Sur les bénéfices réalisés à l'étranger, la Cour de Justice a censuré les dispositifs de réintégration des bénéfices réalisés dans d'autres Etats membres ayant un niveau d'imposition inférieur, dans l'arrêt du 12 septembre 2006 *Cadbury Schweppes* (affaire 196/04), à propos de l'application par l'administration fiscale britannique de la législation sur les « sociétés étrangères contrôlées » permettant la réintégration des bénéfices des filiales étrangères taxés à un niveau inférieur. La Cour a considéré qu'un tel mécanisme ne pouvait concerner que les montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt, et devait par conséquent être écarté lorsque la filiale est réellement implantée dans l'Etat membre d'accueil et y exerce des activités économiques effectives.

S'agissant de la libre circulation des capitaux, la Cour a notamment sanctionné la législation allemande prévoyant que l'interdiction de déduire les réductions de bénéfice liées à une participation entrerait en vigueur pour participation dans les sociétés non résidentes plus tôt que pour celles dans les sociétés non résidentes (arrêt du 22 janvier 2009, *STEKO Industriemontage GmbH*, affaire C-377/07).

E. Une absence de régime fiscal européen commun d'ensemble en raison de l'échec, jusqu'au début des années 2000, des travaux menés sur la question dès les années 1960

1. Les premières tentatives

L'absence de mention de l'impôt sur les sociétés, ou plus largement de l'imposition des bénéfices des entreprises dans le traité, n'a pas empêché la Commission d'engager, dès le début de la construction européenne, dès le Marché commun, une réflexion sur ce thème.

Tel a été le cas dès 1962, avec le rapport Neumark, puis en 1970 dans le cadre du rapport Van den Tempel.

La Commission a ensuite publié, en 1975, sa première proposition, fondée sur d'une part, un régime commun d'imposition et, d'autre part, un alignement des taux, dans une fourchette de 45 % à 50 %. Les taux étaient alors communément de cet ordre, avec 50 % en France et 50 % en Allemagne.

En 1980, le rapport sur les perspectives de convergence des systèmes de la Communauté (COM (80) 139) a ensuite estimé que « *toute tentative de résoudre le problème par une harmonisation serait probablement vouée à l'échec* », bien que des motifs de concurrence rendent une telle harmonisation souhaitable.

La question a ensuite été reprise dans le cadre des travaux du Comité Ruding, constitué d'experts indépendants en 1991.

Le rapport a été remis en 1992. Il partait du constat selon lequel 58 % des implantations d'entreprises étaient, selon une enquête, motivées par des considérations fiscales.

Il proposait en conséquence une certaine harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés, portant sur les principaux éléments de détermination du bénéfice imposable (amortissements, provisions, charges déductibles, report des pertes), ainsi que l'adoption d'une fourchette allant de 30 % à 40 % pour les taux nominaux. Il avançait l'objectif d'un taux minimum de 30 % pour éviter que la concurrence à la baisse entre les Etats membres ne conduise à une érosion fiscale trop importante. Il proposait également une harmonisation des allègements fiscaux, dans une optique de transparence.

La Commission n'a pas repris, en définitive, que certaines des conclusions de la Commission Ruding, notamment sur l'amélioration des opérations transfrontalières.

2. *L'aboutissement du projet ACCIS*

En octobre 2001, la question de l'harmonisation de l'impôt sur les sociétés a été remise sur le métier, avec la publication de la communication « *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne* ». COM (2001) 582.

Deux approches ont été avancées :

- pour les grandes entreprises, une assiette commune consolidée, c'est-à-dire une assiette d'imposition commune aux Etats membres avec en outre une consolidation entre les implantations d'une entreprise dans différents pays ;

- pour les PME, un système pilote d'imposition selon les règles de l'Etat de résidence.

Ces orientations ont été confirmées en 2003 par une nouvelle communication : « *Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des*

entreprises: réalisations, initiatives en cours et défis restants » (COM (2003) 726 du 24 novembre 2001). Une consultation sur l'utilisation des normes comptables internationales a été organisée la même année.

Le processus ne s'est pas interrompu depuis.

En 2004, suivant les éléments présentés par la Commission dans le cadre d'un non-papier, le Conseil « Ecofin » informel de septembre a fait apparaître un large soutien en faveur de la création d'un groupe de travail sur l'assiette commune consolidée, le GT ACCIS (le régime relatif aux PME ne suscite pas d'intérêt dès lors que l'assiette commune est obligatoire pour toutes les sociétés, par souci de simplicité).

Chargé d'une mission technique constituée d'experts des 27 Etats membres et des services de la Commission, associant également des experts provenant des milieux d'affaires et scientifiques, ce groupe de travail a constitué différents sous-groupes en son sein.

Constitué en novembre 2004, ce groupe a tenu 13 réunions, entre novembre 2004 et mai 2008.

A l'automne 2007, un document de travail intitulé « ACCIS : ébauche d'un cadre technique », traçant une esquisse possible des principes régissant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), a fourni un cadre approprié pour cette structure.

Le dossier n'a pas eu de visibilité politique en raison, notamment, de l'opposition d'un Etat membre, l'Irlande, ainsi d'ailleurs que du Commissaire au marché intérieur, M. Charly McCreevy, d'ailleurs originaire de ce même pays.

Ensuite, la nouvelle Commission européenne a relancé en 2009 le dossier, ce qui a abouti à la proposition du 16 mars 2011 relative à un système commun destiné à calculer l'assiette de l'impôt des sociétés actives dans l'Union européenne fondé sur les principes suivants :

- une assiette commune aux Etats membres ;
- la consolidation de l'ensemble des bénéfices et des pertes réalisées dans l'ensemble de l'Union européenne ;
- un mécanisme de « guichet unique » permettant aux entreprises de déposer leur déclaration fiscale dans un seul Etat membre ;
- une harmonisation ne portant que sur la seule assiette, avec ainsi le maintien de la pleine souveraineté des Etats membres pour fixer le taux ;

– l’optionalité, dans le cadre d’un 28^e régime, les entreprises ayant le choix entre le système national et le système européen, avec cependant une durée de cinq ans.

II. DES TAUX NOMINAUX TRÈS DIFFÉRENTS, MAIS IMPOSSIBLES À COMPARER SUR DES BASES RIGOUREUSES

A. Une diversité constatée des taux nominaux dans laquelle les bénéfices des sociétés apparaissent davantage imposés en France qu'en Europe

Les impôts font l'objet d'un suivi régulier de la part des grands cabinets internationaux d'audit et donnent régulièrement lieu à publication.

L'une des références est l'étude de KPMG sur l'imposition des sociétés et les impôts indirects (*Corporate and Indirect Tax Rate Survey*), dont est extrait le tableau suivant.

Il apparaît clairement que la France est le pays où le taux nominal de l'impôt sur les sociétés est le plus élevé, après Malte.

TAUX DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS EN 2009 (EN %)

Pays	Etat ou Etat fédéral	Niveau local	Total
Allemagne (D)	15,83	14	29,83
Autriche (A)	25		25
Belgique (BE)	33,99	-	33,99
Bulgarie (BG)	10	-	10
Chypre (CY)	10		10
Danemark (DK)	25		25
Espagne (E)	30		30
Estonie (EE)	21, dont 5 de solidarité		21
Finlande (SF)	26		26
France (F)	34,43		34,43
Grèce (GR)	25		25
Hongrie (HU)	20	2 (sur base réduite)	21,28
Irlande (IRL)	12,5		12,5
Italie (I)	27,5	3,9	31,4
Lettonie (LV)	15		15
Lituanie (LT)	20		20
Luxembourg (L)	21,84	6,75	28,59
Malte (MT)	35		35
Pays-Bas (NL)	25,5		25,5
Pologne (PL)	19		19
Portugal (P)	25	1,5	26,5
Roumanie (RO)	16		16
Suède (S)	26,3		26,3
Slovaquie (SK)	19		19
Slovénie (SLO)	21		21
République tchèque (CZ)	20		20
Royaume-Uni (UK)	28		28

Source : KPMG.

Pour les années plus récentes, les éléments suivants ont été communiqués par le ministère de l'économie et des finances, compte non tenu des majorations ou surtaxes.

TAUX MARGINAL DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS (EN 2010, 2011 ET 2012)
ÉTATS DE L'UNION EUROPÉENNE, ÉTATS-UNIS, BRÉSIL, MEXIQUE, CHINE, INDE, JAPON

Pays	Taux 2010	Taux 2011	Taux 2012	Observations
Allemagne	15,82 %	15,82 %	15,82 %	Il existe par ailleurs un impôt au profit des communes (Gewerbesteuer) assis sur le résultat corrigé des entreprises, soit un taux effectif de 29,83 %.
Autriche	25 %	25 %	25 %	
Belgique	33 %	33 %	33 %	
Bulgarie	10 %	10 %	10 %	
Chypre	10 %	10 %	10 %	
Danemark	25 %	25 %	25 %	
Espagne	30 %	30 %	30 %	
Estonie	0 %- 21 % ⁽²⁾	0 %- 21 % ⁽²⁾	0 %- 21 % ⁽²⁾	
Finlande	26 %	26 %	24,5 %	
France	33 1/3 %	33 1/3 %	33 1/3 %	
Grèce	24 %	20 %	20 %	
Hongrie	19 %	19 %	19 %	
Irlande	12,5 %	12,5 %	12,5 %	
Italie	27,5 %	27,5 %	27,5 %	Il existe par ailleurs un impôt régional sur la valeur ajoutée nette (hors amortissements) au taux général de 3,9 % non déductible de la base de l'impôt sur les sociétés.
Lettonie	15 %	15 %	15 %	
Lituanie	20 %	15 %	15 %	
Luxembourg	21 %	21 %	21 %	S'y ajoute une surtaxe pour fonds de chômage égale à 5 % de l'impôt ainsi la TP sur bénéfice corrigé de 6,75 % soit un taux effectif d'IS de 28,8 %
Malte	35 %	35 %	35 %	
Pays-Bas	25,5 %	25 %	25 %	
Pologne	19 %	19 %	19 %	
Portugal	27,5 %	27,5 %	25 %	S'y ajoute une imposition locale au taux de 1,5 % sur le bénéfice
Rép.tchèque	19 %	19 %	19 %	
Roumanie	16 %	16 %	16 %	
Royaume-Uni	28 %	26 %	26 %	
Slovaquie	19 %	19 %	19 %	
Slovénie	21 %	20 %	20 %	
Suède	26,3 %	26,3 %	26,3 %	

⁽²⁾ 0 % sur les bénéfices réinvestis, 21 % sur les bénéfices distribués.

Etats unis	15 % jusqu'à 50 000 \$ (34 884 €) ⁽³⁾ 25 % de 50 000 à 75 000 \$ (52 326 €) 34 % de 75 000 à 10 millions \$ (7 M€) ⁽⁴⁾ 35 % au-delà de 10 millions \$ (7 M€)	15 % jusqu'à 50 000 \$ (37 483 €) ⁽⁵⁾ 25 % de 50 000 à 75 000 \$ (56 224 €) 34 % de 75 000 à 10 millions \$ (7,496 M€) ⁽⁶⁾ 35 % au-delà de 10 millions \$ (7,496 M€)	15 % jusqu'à 50 000 \$ (38 585 €) ⁽⁷⁾ 25 % de 50 000 à 75 000 \$ (57 877 €) 34 % de 75 000 à 10 millions \$ (7,717 M€) ⁽⁸⁾ 35 % au-delà de 10 millions \$ (7,717 M€)	L'impôt local sur les sociétés s'y ajoute dans la plupart des Etats fédérés. Il s'élève à 6,5 % en moyenne. Il est déductible de la base de l'impôt sur les sociétés fédéral.
Japon	30 %	30 %	25,5 %	S'y ajoute l'impôt sur les sociétés local, une taxe d'entreprise locale et un impôt spécial local et, du 01/04/2012 au 31/03/2015, une surtaxe de 10 % (le taux marginal global de l'IS sera en moyenne de 38 %).
Chine	25 %	25 %	25 %	
Inde	31,5 %	31,5 %	31,5 %	S'y ajoutent des taxes spécifiques (<i>education cess and Secondary and Higher Education Cess</i>), soit un taux effectif de 32,445 %
Mexique	30 %	30 %	30 %	
Brésil	25 %	25 %	25 %	S'y ajoute une contribution sociale égale à 9 % du bénéfice.

Source : Direction de la législation fiscale.

Remarque : ne sont pas pris en compte dans ce tableau les taux réduits éventuellement applicables ou les majorations et surtaxes éventuelles.

⁽³⁾ 1 € = 1,43 \$US, parité 31/12/2009.

⁽⁴⁾ Majorations : le taux est porté de 34 à 39 % de 100 000 à 335 000 \$ (de 70 000 € à 233 723 €) et de 35 à 38 % de 15 000 000 à 18 333 333 \$ (de 10,465 M€ à 12,79 M€) destinées à effacer l'avantage des taux réduits de 15 % et de 25 % par rapport à 34 % d'une part et celui du taux de 34 % par rapport à 35 % d'autre part.

⁽⁵⁾ 1 \$US = 0,74966 €, parité 01/01/2011.

⁽⁶⁾ Majorations : le taux est porté de 34 à 39 % de 100 000 à 335 000 \$ (de 74 966 € à 251 136 €) et de 35 à 38 % de 15 000 000 à 18 333 333 \$ (de 11 244 900 M€ à 13,744 M€).

⁽⁷⁾ 1 \$US = 0,7717 €, parité 01/01/2012.

⁽⁸⁾ Majorations : le taux est porté de 34 à 39 % de 100 000 à 335 000 \$ (de 77 170 € à 273 953 €) et de 35 à 38 % de 15 000 000 à 18 333 333 \$ (de 11,575 M€ à 14,148 M€).

B. Un poids réel de l'impôt difficile à apprécier en raison de la complexité du calcul des taux d'imposition réels

1. L'approche globale par le niveau des recettes d'impôt sur les sociétés dans le PIB : des niveaux de recettes qui ne reflètent pas le niveau des taux et situent la France dans la moyenne européenne

Les recettes de l'impôt sur les sociétés sont suivies d'une manière harmonisée par l'OCDE.

Pour l'ensemble des pays membres de l'organisation, l'impôt sur les bénéfices des sociétés représente 2,8 % du PIB.

Comme le montre le tableau ci-après, on constate que les écarts de recettes fiscales ne sont pas représentatifs des écarts de taux. Les données de 2007 paraissent préférables car depuis lors, la crise est intervenue, les bénéfices de certaines entreprises ont fondu et les résultats de la collecte de l'IS ont été fortement perturbés.

IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DE SOCIÉTÉS EN PROPORTION DU PIB EN 2007

A	B	CZ	DK	EE	SF	F	D	GR	HU	IRL	I	L	NL	PL	P	SK	SI	E	S	UK
1,9	3,5	5	3,8	1,6	3,9	3	2,2	2,5	2,8	3,4	3,8	5,3	3,2	2,8	3,6	3	3,2	4,7	3,7	3,4

Source : OCDE.

Il y a quatre explications à ce constat :

– d'abord, toutes les entreprises ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés, mais les résultats de certaines d'entre elles, notamment les sociétés de personnes en France et en Allemagne sont imposés à l'impôt sur le revenu, du chef de chacun de leurs actionnaires. En Allemagne, comme on le verra plus loin au ci-après, la proportion des entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés est faible ;

– ensuite, les assiettes sont très différentes, et la faiblesse des écarts incline à penser que les pays à taux faibles ont plutôt des assiettes larges alors que l'hypothèse inverse prévaudrait pour les pays à taux élevé ;

– en outre, les effets de base résultant de l'attractivité des taux dépendent de la taille des pays : l'importance de l'impôt sur les sociétés au Luxembourg est liée non pas au taux, mais à la stratégie de cet Etat pour attirer la création d'entreprises par des dispositifs juridiques et fiscaux qui le font souvent qualifier de « paradis fiscal » ;

– enfin, le niveau de profitabilité des entreprises n'est pas le même selon les pays, car il dépend en particulier des différences de coûts de main d'œuvre, lesquels, en économie ouverte, ne sont pas nécessairement liés aux écarts de productivité.

2. Les travaux sur les taux d'imposition effectifs : une méthode complexe qui fait apparaître certaines divergences entre les taux nominaux et les taux effectifs.

Les taux effectifs d'imposition des entreprises sont calculés selon une méthode présentée en 1998 par deux économistes de l'Université d'Oxford, Michael Devereux et Rachel Griffith, dans un article intitulé « *the taxation of discrete investment choices* ». Des taux simulés de l'impôt sont calculés sur un investissement tout au long de son cycle de vie.

Deux taux sont pour l'essentiel étudiés, et présentés dans le cadre des travaux de l'Institut économique allemand *Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung*, dans ses rapports à la Commission européenne :

– le premier est le taux effectif moyen d'imposition (*EATR*) qui représente la réduction de la valeur actualisée nette d'un investissement rentable, imputable à l'impôt, qui est un indicateur d'attractivité ;

– le second est le taux effectif marginal d'imposition (*EMTR*), qui reflète la part d'un investissement marginal absorbée par l'impôt.

Le rapport de 2009 est particulièrement nourri, et montre certaines différences entre le taux nominal et le taux effectif moyen d'imposition, comme en témoigne le tableau suivant.

Cependant, il n'y a pas non plus de bouleversement de la hiérarchie des pays entre le taux nominal, et le taux effectif, mais uniquement correction.

Ce constat corrobore que le taux nominal d'imposition reste un facteur très important dans la détermination du taux effectif.

C'est d'ailleurs la conclusion d'une étude du cabinet *Baker et McKenzie* réalisée en 2001 pour la Commission européenne, estimant que les écarts de taux d'imposition feraient plus que compenser les écarts dans la base d'imposition.

Par conséquent, c'est l'élément qui reste le moteur de la communication en la matière pour les pays.

TAUX MOYEN EFFECTIF D'IMPOSITION (2009)

Pays	Taux nominal d'IS	Taux effectif moyen d'imposition				
		Bâtiments industriels	Incorporels	Machines	Actifs fi.	Stocks
Allemagne	31,0	29,2	25,6	26,8	30,7	27,6
Autriche	25,0	23,0	23,4	20,9	24,4	22,0
Belgique	34,0	29,1	17,8	23,2	28,3	25,0
Bulgarie	10,0	9,1	8,6	7,8	9,8	8,8
Chypre	10,0	9,5	9,3	9,7	14,6	9,8
Danemark	25,0	24,4	17,4	21,9	24,4	24,4
Espagne	35,7	33,5	30,8	30,5	35,5	33,8
Estonie	21,0	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5
Finlande	26,0	23,6	24,3	19,2	25,4	25,4
France	34,4	38,8	28,0	40,8	33,6	31,9
Grèce	25,0	19,9	23,4	19,5	24,4	22,0
Hongrie	21,4	24,3	17,1	17,5	19,5	19,0
Irlande	12,5	12,9	11,7	11,5	24,4	11,6
Italie	31,1	28,4	24,0	29,8	26,8	27,8
Lettonie	15,0	16,4	12,2	12,0	14,6	13,9
Lituanie	20,0	16,4	14,5	16,0	19,5	17,6
Luxembourg	28,6	27,0	23,3	21,6	27,9	25,1
Malte	35,0	31,0	32,7	29,2	34,2	34,2
Pays-Bas	25,5	24,6	23,8	22,7	24,9	22,4
Pologne	19,0	18,2	15,5	18,4	18,5	16,7
Portugal	26,5	22,9	24,8	21,6	25,9	23,3
République tchèque	20,0	16,8	16,8	15,9	19,5	18,5
Roumanie	16,0	18,2	13,3	13,0	15,6	14,1
Royaume-Uni	28,0	34,9	26,2	25,8	27,3	27,3
Slovaquie	19,0	16,7	15,5	15,8	18,5	17,6
Slovénie	21,0	18,5	19,6	17,5	20,5	19,5
Suède	26,3	23,2	21,1	21,7	25,1	24,8
Norvège	28,0	25,6	26,2	25,8	27,3	27,3
Suisse	21,2	17,8	17,0	18,3	21,1	19,1
Turquie		15,4	19,2	16,7	19,5	18,5
Canada	33,0	44,2	29,8	26,2	33,0	31,4
Etats-Unis	38,3	38,0	40,1	36,9	37,9	34,1
Japon	40,8	41,7	40,6	39,7	44,1	40,1

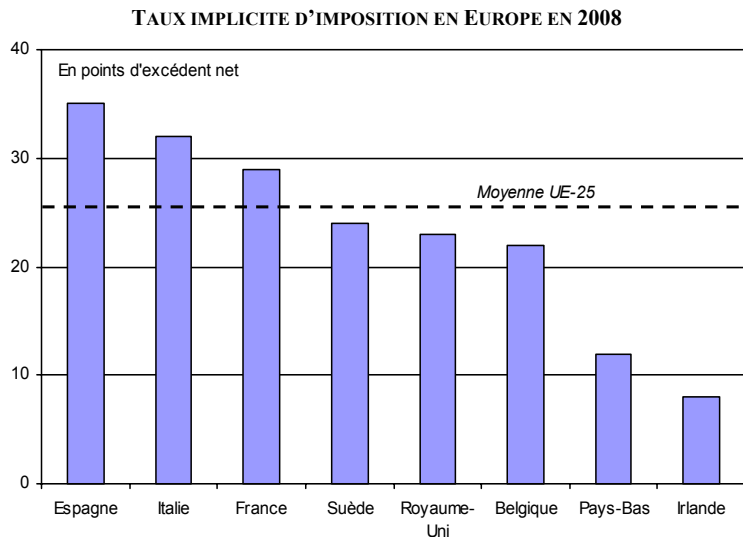
Source : ZEW, rapport précité, 2009.

3. Les enseignement de la méthode du taux de taxation implicite : une France proche de la moyenne européenne

Dans une étude de juin 2011, publiée dans le n° 88 d'*Eco-Trésor*, Harry Partouche et Matthieu Olivier recourent au taux de taxation implicite, défini comme le rapport entre l'impôt payé et l'excédent net d'exploitation, pour apprécier le poids de l'impôt sur les sociétés.

Ils dressent deux constats globaux.

D'abord, le taux de taxation implicite de la France est plus proche de la moyenne européenne que le taux nominal. Il est d'ailleurs plus élevé en Espagne et en Italie, comme le montre le graphique ci-après.

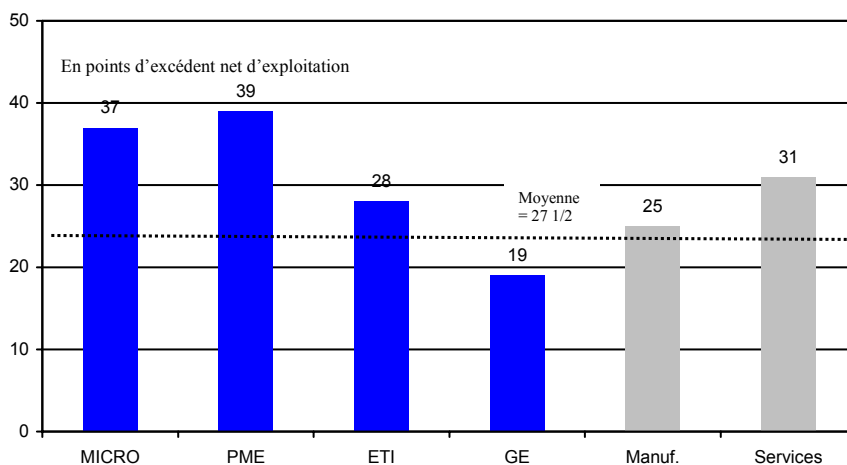


Source : Eurostat, Taxation Trends in the European Union, 2010 edition.

Note : le taux implicite calculé en 2008 en France correspond essentiellement à de l'impôt dû au titre de 2007 du fait des règles de paiement de l'impôt sur les sociétés.

Pour ce qui concerne les seize anciens Etats membres, le constat est similaire.

Ensuite, les grandes entreprises ont un taux de taxation implicite moindre que les PME, comme l'indique là encore le graphique suivant.



Source : liasses fiscales DGFIP : calculs DGTrésor.

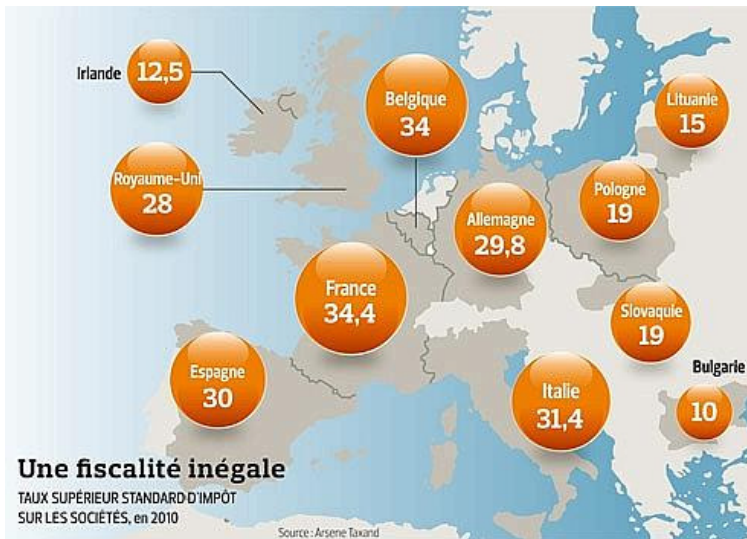
Cette conclusion a donné lieu à une polémique sur laquelle il n'est pas nécessaire de revenir ici, si ce n'est que pour rappeler la difficulté d'utiliser des indicateurs artificiels.

En effet, le résultat arithmétique présenté a pu laisser à penser que les grandes entreprises bénéficient de règles fiscales spéciales, ce qui n'est pas le cas : ce sont les règles de droit commun qui s'appliquent à eux. Leur effet est simplement différent selon la taille de l'entreprise, en raison des différences dans les choix de gestion.

C. Un sujet d'autant plus sensible qu'il donne lieu à communication « grand public » et à polémiques

1. Une communication aisée sur les taux nominaux de droit commun

D'une manière générale, le taux nominal de droit commun de l'impôt sur les sociétés permet de faire une présentation simple de la fiscalité des entreprises, tant dans la presse généraliste, que dans la presse spécialisée ou dans les différents dossiers de communication à l'attention des entreprises internationales et des investisseurs. La carte suivante en est une illustration.



C'est un mode de communication très simplifié et somme toute injuste, car il ne permet pas, par exemple, pour la France, de faire valoir le taux de 15 % pour les PME, à raison de 38 120 euros par fraction de 12 mois, ou des plus-values

taxables aux taux de 15 %, mais c'est clairement la loi de la communication en direction d'un large public.

2. Des polémiques, notamment s'agissant de la France

Au début de l'été dernier, une polémique a eu lieu dans la presse anglo-saxonne à la suite d'une étude de l'*International finance corporation* et de la Banque mondiale, imputant à la France un taux de taxation des profits de 8,3 %, sans indication sur l'origine de ce chiffre.

Cette controverse a été relayée, comme on l'a vu, sur le plan interne par la publication, dans la lettre *Trésor-Eco* n° 88, de juin 2011, d'une étude donnant un taux implicite d'imposition de 13 % pour les grandes entreprises et de 38 % pour les PME.

Ce type de controverse est clairement le résultat de la situation actuelle à laquelle il doit donc clairement être mis fin.

III. UNE CONCURRENCE FISCALE EUROPÉENNE AUSSI RÉELLE ET PARADOXALE QUE MAL MAÎTRISÉE

A. L'Europe, zone de moindre pression fiscale, en moyenne, pour l'impôt sur les sociétés par rapport au reste du monde

1. Des taux nominaux plus faibles en Europe que dans les grands pays économiquement comparables ou émergents

Le rapport précité de KPMG dans sa version relative à l'année 2010 permet de relever que le taux de l'impôt sur les sociétés reste en Europe inférieur à ce qu'il est chez ses principaux partenaires économiques.

En effet, le taux de l'impôt sur les sociétés reste dans l'Union européenne inférieur à ce qu'il est dans les autres économies comparables, à raison de quelque 40 % aux Etats-Unis, 40,69 % au Japon et 31 % au Canada.

Il est également inférieur aux taux nominaux pratiqués dans les principales économies émergentes, à raison de :

- 34 % au Brésil ;
- 33,99 % en Inde ;
- 34,55 % en Afrique du Sud ;
- 30 % en Thaïlande, en Tunisie et au Mexique.

Seules font exception dans ce paysage la Russie, dont la production ne fait cependant pas concurrence à l'Europe, et la Turquie, dont la compétitivité repose sur d'autres facteurs, avec 20 %.

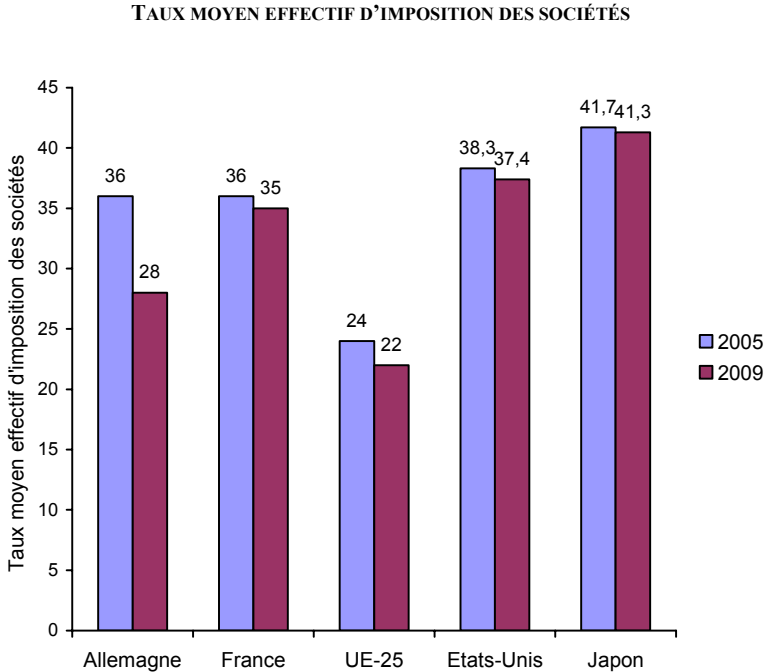
2. Une confirmation de la moindre taxation des sociétés en Europe qu'aux Etats-Unis et au Japon par la méthode des taux effectifs

Les travaux précités du ZEW sur les taux effectifs moyens confirment en tout état de cause que la taxation des bénéfices des sociétés est moindre dans l'Union européenne qu'aux Etats-Unis et au Japon.

Avec une moyenne de 22 % en 2009, l'Union européenne est très en retrait par rapport aux Etats-Unis (37,4 %) et au Japon (41,3 %).

L'écart est patent entre l'Allemagne (28 %) et le pays qui lui est économiquement le plus comparable, sur le plan du maintien des capacités industrielles, à savoir le Japon (41,3 %).

Le graphique suivant récapitule ces éléments.



Source : ZEW/Commission européenne.

B. L'Europe, initiateur d'une tendance mondiale à la réduction des taux nominaux

1. La réduction généralisée du taux de l'impôt sur les sociétés ces dernières années

La tendance à la réduction des taux nominaux de l'impôt sur les sociétés est très générale.

D'abord, elle se constate sur le plan mondial.

On est passé pour l'ensemble des pays recensés par l'étude de KMPG en 2009, de 32,69 % en moyenne en 1999 à 25,51 %, soit 7 points de taxation en moins sur dix ans.

Ensuite, cette même évolution se constate pour les pays de l'OCDE à raison de 35 % en 1999 et 26,30 % en 2009, soit 8,7 points de moins.

Tel est également le cas pour l'Union européenne, où le taux moyen est passé de 34,12 % en 1999 à 23,22 %, soit une diminution de 10 points.

L'Europe apparaît clairement être l'un des initiateurs de cette évolution.

Trois éléments le montrent :

- d'abord, la diminution a été plus importante dans l'Union européenne qu'ailleurs, notamment si l'on prend en considération que la zone Asie-pacifique est passée de 31,67 % à 27,49 %, soit une réduction de 4 % seulement, et que l'Amérique latine est pour sa part passée de 28,82 % à 26,91 % ;

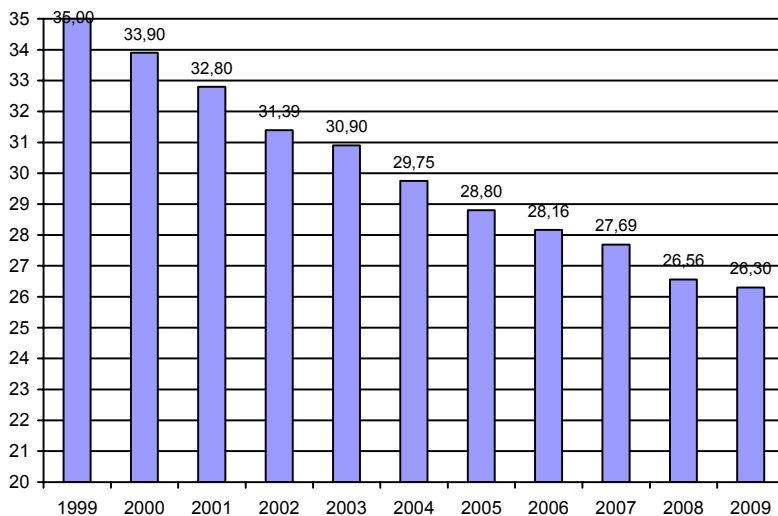
- ensuite, l'OCDE a connu la même évolution que l'Union européenne, ce qui assez logique compte tenu du poids de la seconde dans la première, mais le taux moyen de l'OCDE est toujours supérieur au taux moyen de l'Union européenne : 26,3 % contre 23,22 % respectivement en 2009 ;

- ensuite, la chronologie de l'évolution montre clairement le rôle moteur de l'Europe, car l'évolution en Europe précède celle du reste du monde : s'agissant de l'UE en effet, la diminution des taux est importante sur les six premières années, de 1999 à 2005, avec un taux moyen qui passe de 34,12 % à 25,34 %, alors que tel n'est pas le cas pour la zone Asie pacifique, qui évolue très peu les premières années, passant de 31,67 % en 1999, à 30,37 % en 2004. Tel n'est pas non plus le cas pour l'Amérique latine, où il y a même une augmentation entre 1999 et 2004, avec même non pas une diminution, mais une augmentation, à raison de 28,82 % et 29,92 % respectivement, et où la décade ne commence qu'en 2005.

Les quatre graphiques ci-après donnent le détail de ces évolutions.

Pour ce qui concerne l'OCDE, le taux moyen de l'impôt sur les sociétés a baissé de 7 points entre 1999 et 2009, soit un peu moins d'un point par an.

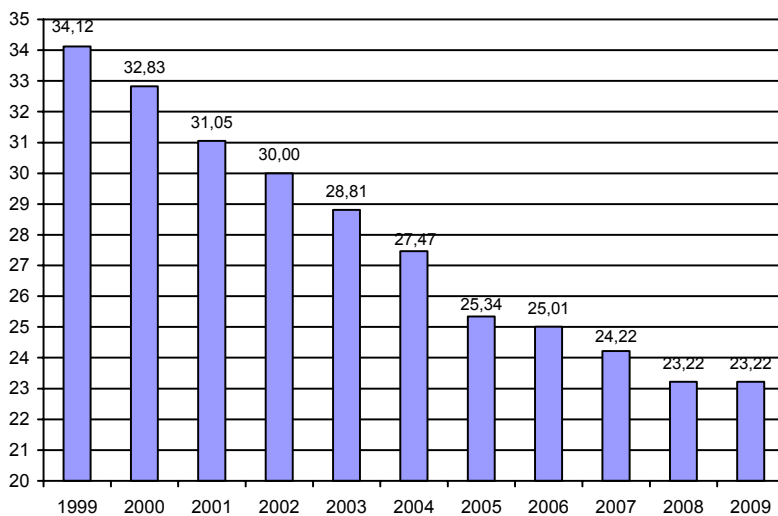
OCDE



Source : KPMG 2009.

S'agissant de l'Union européenne, la diminution a atteint presque onze points en dix ans, soit plus de un point par an.

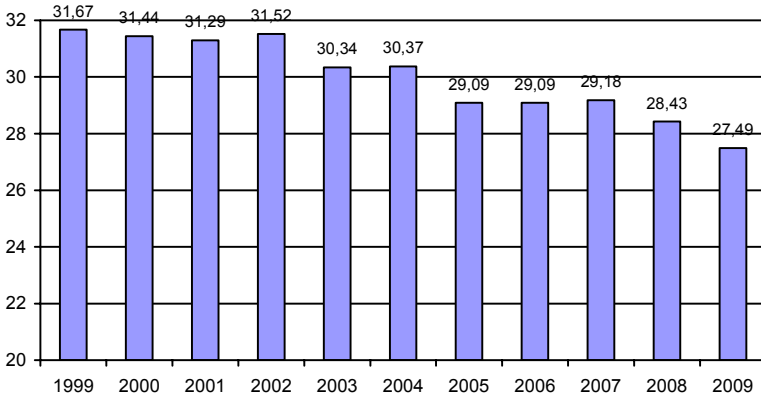
UNION EUROPÉENNE



Source : KPMG 2009.

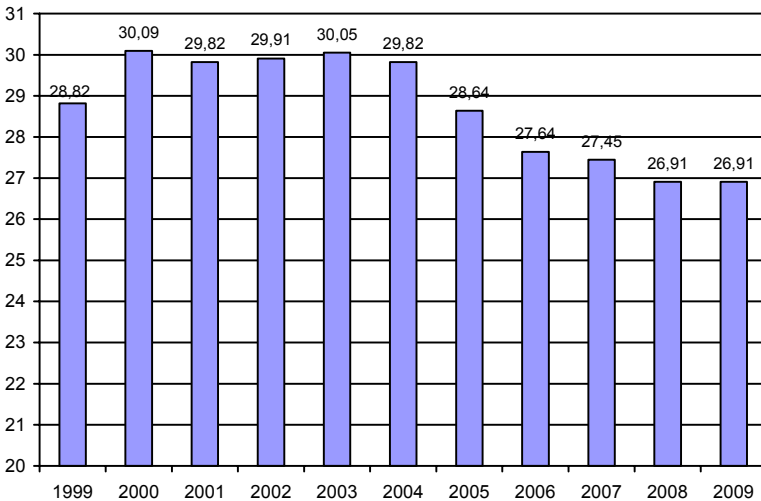
S'agissant de la zone Asie-Pacifique, la diminution est de l'ordre de 4 points sur dix ans, soit un peu moins d'un demi-point par an, et un rythme d'évolution deux fois plus lent qu'en Europe.

ASIE - PACIFIQUE



Pour ce qui concerne l'Amérique latine, c'est au contraire la stabilité globale, le mouvement de hausse en début de période étant compensé par la réduction en seconde période.

AMÉRIQUE LATINE

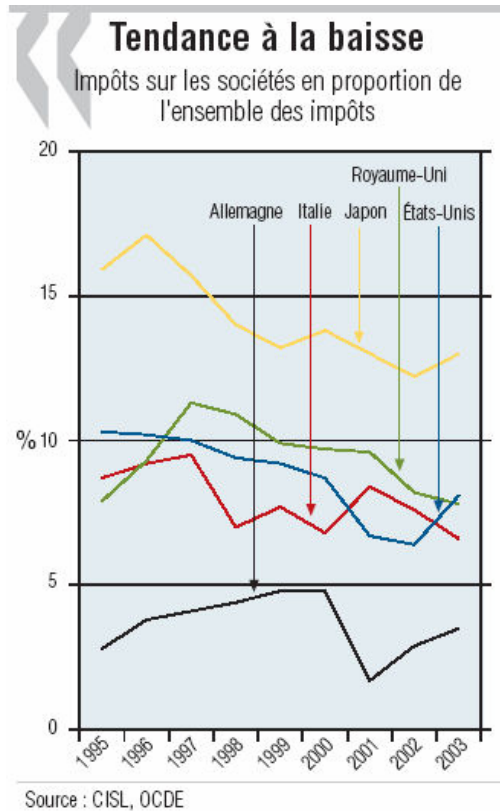


Source : KPMG - Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2009.

2. Des effets budgétaires mesurables : une érosion des recettes de l'impôt sur les sociétés déjà préhensible avant la crise actuelle

En 2007, *L'Observateur de l'OCDE* (n° 261, mai 2007), titrant « *Alerte sur l'impôt sur les sociétés* », a relevé que l'impôt sur les sociétés diminuait, tant en pourcentage du PIB qu'en prélèvement fiscal global.

Il indiquait que depuis 1995, la part de la fiscalité des entreprises dans les finances publiques avait baissé d'environ 20 % aux Etats-Unis, au Japon, en Allemagne et en Italie. Le graphique suivant l'illustre.



Pourtant, au même moment, les bénéfices des sociétés s'envolaient et les salaires stagnaient.

Les bénéfices après impôts étaient donc en proportion du PIB sont à leur plus haut niveau depuis 75 ans aux Etats-Unis, et depuis 25 ans dans la zone euro et au Japon.

La conclusion était que « *pourtant, comme les autres acteurs économiques, les entreprises ont besoin des investissements publics. Afin d'éviter*

une crise, les sociétés devraient assumer une part plus importante de la charge fiscale globale ».

Même si la crise financière a changé les éléments, notamment avec un effondrement des recettes de l'impôt sur les sociétés en raison de la conjoncture, le constat de fond reste le même sur les effets négatifs d'une concurrence fiscale mal maîtrisée.

C. Un phénomène d'ailleurs paradoxal compte tenu du nombre des facteurs qui influent sur la compétitivité, mais qui s'explique par l'impact du « modèle irlandais »

1. L'impôt sur les sociétés n'est pas le prélèvement fiscal qui pèse au premier rang sur la compétitivité

Comme l'ont souligné les représentants des entreprises lors des entretiens avec les rapporteurs, la baisse du taux de l'impôt sur les sociétés dans le cadre la concurrence fiscale tient lieu du paradoxe, car ce n'est pas du point de vue de l'entrepreneur l'élément premier de sa compétitivité.

L'impôt sur les sociétés est en effet un impôt sur les bénéfices et le bénéfice se constate à la fin du cycle de l'activité, une fois achevé le processus de production ou de prestation de services.

Du point de vue français, si elle n'est ni marginale ni secondaire, la question de l'impôt sur les sociétés n'est pas le premier sujet de préoccupation dans une perspective d'amélioration de la compétitivité.

Figurent en tête de liste et de manière justifiée, d'une part, les prélèvements obligatoires assis sur le travail, notamment les cotisations sociales et autres prélèvements assis sur les salaires tels que le prélèvement « transport » et, d'autre part, la contribution économique territoriale.

Tous les interlocuteurs des rapporteurs, le MEDEF, l'AFEP comme la CGPME, ont insisté sur le poids de ce qu'ils qualifient d'« empilement de prélèvements ».

2. Un « modèle irlandais » qui fascine en dépit de la forte dépendance qu'il entraîne vis-à-vis des entreprises multinationales

a) Une réussite économique et budgétaire fondée sur des taux attractifs, en partie inspirée des pratiques suisses et de celles des « paradis fiscaux »

La course à la diminution du taux nominal de l'impôt sur les sociétés s'explique en grande partie par l'influence de la stratégie irlandaise.

En effet, la réussite économique de ce pays est spectaculaire. Il était l'un des plus pauvres d'Europe lorsqu'il est entré dans le Marché commun en 1973, et est maintenant, même en dépit de la crise qui l'a plus particulièrement frappé que d'autre l'un de ceux où le PIB par tête est l'un des plus importants de l'Union européenne.

Cet Etat était encore proche de la moyenne des 27 pays maintenant membre de l'Union européenne en 1995, à l'indice 103 (indice 100 pour les 27), quand la France était à 114, et il est maintenant à 128 (France 108), après être passé en 2007 au premier rang de l'ensemble des Etats membres, après le Luxembourg, à raison de l'indice 148.

Cette réussite économique est étroitement associée à une politique fiscale agressive fondée sur un niveau particulièrement peu élevé du taux de l'impôt sur les sociétés, à raison de 12,5 %.

Si ce n'est qu'en 2003 que ce taux est devenu le taux de droit commun, la pratique de taux attractifs préférentiels a été utilisée dès le début des années 1980, avec un taux de 10 % sur les activités manufacturières puis ultérieurement en faveur des sociétés non résidentes. L'objectif de la réforme du début des années 2000, menée par M. Charlie McCreevy, alors ministre des finances, a été de consolider en seul régime l'ensemble des dispositifs antérieurs.

De plus, avec la zone spéciale de Shannon et les *Docks* de Dublin, notamment, l'Irlande a largement joué sur l'ensemble de la gamme des instruments de la fiscalité préférentielle accordée pour des implantations précises.

Le caractère attractif de ces mesures fiscales a été plébiscité par les entreprises multinationales dès les années 1980, contribuant ainsi à l'implantation d'industries dans le pays, d'abord dans le cadre des sondages, dès 1982.

Du point de vue de l'Etat, cette politique a donné des résultats spectaculaires sur le plan budgétaire : les recettes de l'impôt sur les sociétés ont été multipliées par quinze en vingt ans. Des grandes sociétés, notamment américaines, se sont implantées dans le pays alors que sinon, elles auraient directement été au Royaume-Uni ou sur le continent. Selon certains interlocuteurs, la convention fiscale irlando-américaine a également joué un rôle clef.

b) Une stratégie offensive réservée aux petits pays en raison du principe d'asymétrie, mais défensive pour les grands pays

Entrées dans le paysage international lors de la création des premiers paradis fiscaux dans les années 1920 et 1930, avec le Liechtenstein et la Suisse, les stratégies destinées à attirer les capitaux ou les investissements étrangers grâce à des taux d'imposition attractifs car très bas, sont réservées aux petits pays.

Elles reposent en effet sur le principe de l'asymétrie : en attirant ne serait-ce, au départ, qu'un faible nombre d'entreprises, elles multiplient leur base fiscale ce qui compense rapidement, sur le plan budgétaire, la perte correspondant à des taux particulièrement faibles.

La difficulté est que leurs effets finissent aussi par concerner les grands pays, qui doivent aussi comme on l'a vu, s'aligner, pour ne pas devenir de véritables « repoussoirs » fiscaux.

Or pour eux, la diminution des taux est destinée à éviter l'érosion des bases d'imposition et ne permet en aucun cas de récupérer les recettes manquantes, par augmentation correspondante de la base d'imposition.

En résumé, une fiscalité faible relève d'une stratégie offensive pour un petit pays, mais défensive pour un grand Etat et globalement dangereuse en raison de ses effets corrosifs, comme on l'a vu plus haut, sur ses recettes budgétaires.

c) Une influence sur les pays d'Europe centrale et orientale

L'influence de la réussite irlandaise sur les pays d'Europe centrale et orientale a été patente.

Dans le Flash Economie, de Natixis, n° 274 du 18 juillet 2007, intitulé *Quelle réforme fiscale ?*, M. Patrick Artus a mesuré que le taux d'imposition des 10 pays ayant adhéré à l'Union européenne en 2004 était en moyenne de 21,5 % en 2004, contre 31,4 % pour les anciens Etats membres.

Il a également constaté que celui-ci s'établissait en 1996 à environ 30 % pour ces mêmes pays d'Europe centrale et orientale et que sur la décennie 1996-2006, le poids de l'impôt sur les sociétés dans le PIB avait fortement régressé, passant de 3,5 % à 2,8 % du PIB.

d) Une occultation, jusqu'à la crise actuelle, de la dépendance vis-à-vis des sociétés étrangères

Le revers de la médaille a été pour l'Irlande la très forte dépendance vis-à-vis des investissements internationaux mobiles, et donc vis-à-vis du maintien d'un bas niveau de l'impôt sur les sociétés.

Lorsque le pays a eu besoin du plan d'aide de l'Union européenne pour faire face à la crise en novembre 2010, son gouvernement est resté inflexible.

Des déclarations de représentants de membres l'*American Chamber of Commerce*, dont *Hewlett Packard*, *Microsoft*, *Intel*, *IBM*, ainsi que de responsables de *Google*, ont clairement faire comprendre que les sociétés menaçaient de quitter l'Irlande si le taux de l'impôt sur les sociétés bougeait.

Le départ de *Dell* délocalisant en 2009 en Pologne ses unités irlandaises de Limerick en a montré que la mobilité de ces entreprises était bien réelle et quelles sont les limites d'une stratégie qui ne repose pas sur une base d'entreprises liées au pays.

**DEUXIEME PARTIE :
L'ACCIS : UNE INITIATIVE LÉGISLATIVE EUROPÉENNE OPPORTUNE ET À
LAQUELLE IL FAUDRA SI NÉCESSAIRE DONNER SUITE DANS LE CADRE
D'UNE COOPÉRATION RENFORCÉE**

**I. UN DISPOSITIF ADAPTÉ, SOUS RÉSERVE DE QUELQUES
AMÉNAGEMENTS D'IMPORTANCE VARIABLE**

A. Des principes généraux pertinents

1. Une assiette commune calculée de manière classique et suffisamment large pour permettre un ajustement favorable des taux dans les pays où l'assiette est étroite, comme la France, et qui offre l'avantage de la simplicité pour les entreprises qui opèrent dans plusieurs Etats membres

**a) Des modalités de calcul classiques fondées sur la
comptabilité d'engagement et très comparables aux nôtres**

La définition de l'assiette commune ne recèle aucune surprise tant dans sa définition que dans les modalités de calcul.

D'abord, elle est définie comme « *les produits diminués des produits exonérés, des charges déductibles et de autres éléments déductibles* » à l'article 10 du texte proposé.

Ensuite, les produits exonérés et les charges déductibles, que l'on appelle couramment les « frais généraux », sont conformes aux pratiques nationales.

Les produits exonérés, prévus à l'article 11, comprennent en effet les subventions relatives à des biens amortissables, les distributions de bénéfices reçues, les revenus d'établissements stables dans un pays tiers.

Ces deux derniers éléments sont motivés par l'élimination des cas de doubles impositions existant déjà.

Pour ce qui concerne les charges déductibles, la définition retenue est également proche de la définition française, puisqu'elles incluent « tous les coûts et les ventes et charges, hors taxe sur la valeur ajoutée déductible, supportés par le

contribuable en vue d'obtenir ou de préserver ses revenus, y compris les coûts de recherche et développement et les coûts liés à l'émission de fonds propres ou à la, souscription d'emprunt pour l'entreprise ».

On observe notamment la déductibilité des dépenses de recherche et celles de d'intérêts d'emprunt.

La liste des charges non déductibles, qui est une liste limitative prévue à l'article 14, n'appelle pas non plus d'observation : il s'agit des charges contraires à l'ordre public (pots-de-vin, amendes et pénalités), ou des charges exclues soit parce qu'elles ne correspondent pas nécessairement à l'objet de la société (50 % des frais de représentation, dons autres que ceux à des organisations caritatives, avec une limitation à 0,5 % des produits de l'exercice fiscal), soit parce qu'elles correspondent à une opération comptable (transfert dans une réserve faisant partie des fonds propres de la société des bénéfices non répartis, distribution de bénéfices, remboursement de fonds propres ou d'emprunts), soit par cohérence (non déductibilité des coûts supportés pour l'obtention des produits exonérés).

Sur le plan des principes comptables, la proposition de directive reprend le principe de la comptabilité d'engagement ou en droits acquis ou encore en droits constatés : l'article 17 prévoit que les produits, charges et autres éléments déductibles sont pris en compte au cours de l'exercice fiscal au cours duquel il sont acquis ou engagés. De même, les dispositions relatives aux stocks, à leur dépréciation sont également classiques.

Comme on le verra ci-après, c'est essentiellement sur les amortissements et les provisions que le débat peut porter.

Toutefois, ainsi que l'ont indiqué aux rapporteurs les représentants des entreprises, si le projet ACCIS est acceptable, le fait qu'il ne reprenne pas l'ensemble des dispositions détaillées du code général des impôts pourra impliquer pour les entreprises certaines adaptations importantes.

b) Le choix d'une base large, comparée aux pays où l'assiette est étroite, dont la France, et qui devrait, en principe, être favorable à une convergence des taux entre les Etats membres à recettes constantes

Dans l'exposé des motifs de la proposition de directive, la Commission européenne indique avoir expressément fait le choix d'une base large, de manière à ce que le dispositif soit favorable aux Etats membres et facilite la situation des Etats membres qui subiraient une perte de recettes en raison de la consolidation et de la suppression des cas actuels de double imposition économique.

D'après l'étude d'impact associée à la proposition de directive, seuls deux Etats membres ont une assiette d'imposition plus large que celle qui est proposée : Chypre et l'Irlande.

Cette base large permet d'envisager, si l'on est optimiste, à recettes constantes, une diminution du taux de l'impôt dans la plupart des pays, favorisant une convergence européenne.

c) Des règles de report déficitaire en phase avec l'évolution de la législation française

Pour ce qui concerne le report des déficits, la proposition de directive ne prévoit que le report en avant, sans limitation de montant et de durée, avec uniquement la règle de l'imputation par priorité des déficits les plus anciens.

Ce n'est pas le dispositif applicable en France, puisque la législation y prévoit maintenant certes le report en avant sans limitation de durée, mais avec un étalement en raison d'une limitation à 1 millions d'euros et 60 % du montant du bénéfice imposable, et également, le report en arrière, accessible sur option, et qui est dorénavant plafonné à une somme égale à 1 million d'euros imputable sur le seul exercice précédent. Les deux dispositifs ne sont pas cumulables.

La dernière réforme de ces dispositifs dans le cadre des lois de finances rectificative pour 2011 a donc été non seulement dans le sens du rapprochement entre les dispositifs allemands et français, mais également dans celui d'un certain rapprochement avec le mécanisme européen.

d) Un effet positif pour notre pays

Pour ce qui concerne la France, l'étude menée par le cabinet *Ersnt & Young* et publiée en début d'année, *Study on the Economic and Budgetary Impact of a Common Corporate Tax Base in the European Union*, menée à la demande du ministère irlandais des finances, montre que la France est l'un des Etats membres qui tirerait le plus profit de l'ACCIS.

Elle estime en effet que l'augmentation des recettes de l'impôt sur les sociétés serait de 6 % en cas d'application obligatoire de l'ACCIS, soit au niveau des vingt sept Etats membres, soit dans le cadre d'une coopération renforcée à au moins neuf pays.

En revanche, en cas d'option volontaire, l'optimisation fiscale aidant, le gain serait moins net.

e) Deux avantages reconnus pour les entreprises : la simplicité pour les entreprises qui opèrent dans plusieurs Etats membres et la stabilité des règles fiscales

Comme toute démarche d'harmonisation, celle relative à l'assiette de l'impôt sur les sociétés présente l'avantage de la simplicité pour les entreprises et les groupes opérant dans plusieurs Etats membres.

Pour les autres entreprises, elle peut au contraire représenter un changement délicat, mais en même temps, elle peut également être un facteur important d'égalisation de la concurrence transfrontalière.

Les représentants des entreprises qui estiment que la règle fiscale subit dans notre pays trop de changements, insistent également sur l'intérêt d'une règle commune qui devrait être plus stable que le droit fiscal français actuel.

2. Une consolidation sur une base européenne, avec une clef de répartition de l'assiette fiscale entre les Etats membres, qui peut être disjointe de la question de la mise en œuvre de la base commune

a) Une consolidation non optionnelle fondée sur un double critère : la moitié des droits de vote et les trois quarts du capital ou des droits aux bénéfices

Le deuxième point clef de la proposition de directive concerne la consolidation, à savoir la capacité d'agréger les résultats de l'ensemble des entreprises d'un groupe au niveau des Etats membres de l'Union européenne.

Le niveau territorial de la consolidation serait celui des vingt sept Etats membres de l'Union européenne, ou à défaut de celui de l'ensemble des pays ayant accepté de mettre en œuvre la proposition de directive en cas de coopération renforcée.

L'article 55 de la proposition de directive prévoit la consolidation de la société mère et de ses filiales, ainsi que de leurs succursales sans personnalité juridique (établissements stables) dans les conditions suivantes : un contribuable forme un groupe à partir :

- de l'ensemble de ses établissements stables situés dans d'autres Etats membres ;

- de l'ensemble des établissements situés dans un Etat membre et qui appartiennent à ses filiales résidant dans un pays tiers ;

- de l'ensemble des ses filiales résidant dans un ou plusieurs Etats membres ;

- d'autres contribuables résidents ayant le statut de filiales de la même société dans les pays tiers.

Si la notion d'établissement stable n'appelle pas d'observation, la prise en compte des filiales fait intervenir deux critères cumulatifs de participation :

- l'un sur les droits de vote : plus de 50 %

– l’autre sur le capital et les bénéfices : plus de 75 % du capital ou des droits sur les bénéfices.

Du point de vue de la société mère, la consolidation n’est pas une option, mais elle prévue pour être de droit.

Il n’y a donc pas non plus de possibilité pour définir le périmètre de la consolidation fiscale.

Par rapport au régime applicable en France, on note que la consolidation proposée se fait sur une base plus large que l’intégration fiscale.

La suppression par la loi de finances rectificative pour 2011, n° 2011-1117 du 19 septembre 2011, de l’article 209 *quinquies* du code général des impôts permettant l’accès, sur agrément ministériel, des régimes du bénéfice consolidé et du bénéfice mondial, qui ne concernait plus que quatre groupes, fait que seul le régime de l’intégration fiscale prévu en France aux articles 223 A à 223 Q du code général des impôts, reste d’actualité.

En retenant un double critère cumulatif de pouvoir (droits de vote) et de propriété (droits au bénéfice), la Commission européenne n’a pas retenu une conception plus stricte du groupe que celle du droit fiscal français.

En effet, ce dernier ne retient qu’un seul critère, celui du droit de propriété, mais il le fait dans des conditions particulièrement exigeantes : l’intégration ne peut se faire que pour les filiales à 95 % au moins.

En outre, en droit français, la société mère peut définir librement le périmètre d’intégration. De ce point de vue, en l’absence d’option sur deux éléments (la consolidation, le périmètre), la proposition de directive est plus rigide que le droit français.

Le seuil de 75 % retenu par la Commission européenne relève pour sa part d’un esprit de compromis entre la conception allemande de l’intégration (50 %) et la conception française (5 %), compromis auquel il peut sembler difficile d’envisager une alternative.

b) La neutralisation des transactions intragroupes et un règlement définitif à la question des prix de transferts, sauf pour ce qui concerne les pays tiers, comme au problème des doubles impositions et cumuls d’impositions

La consolidation repose sur le principe de base de la neutralisation des transactions entre entités du même groupe.

Cette neutralité fiscale est déclinée dans les articles 59 et 60 de la proposition de directive de la manière suivante :

- l’absence de prise en compte de profits et pertes résultants des transactions intragroupes ;

- l’interdiction de tout impôt ou retenue à la source pour ces mêmes transactions.

Même si leur dispositif reste encore à préciser, notamment sur la méthode, ces dispositions présentent deux avantages :

- d’abord, elles règlent la question des prix de transferts entre sociétés liées, dans la mesure où leur manipulation n’a plus d’intérêt pour les entreprises puisque l’impôt ne dépend plus de la localisation de l’assiette ;

- ensuite, elles permettent de supprimer les doubles impositions économiques encore existantes.

c) Un mécanisme intéressant pour les grandes entreprises et les PME implantées dans plusieurs Etats membres

Sur le plan financier, la consolidation des pertes et des bénéfices s’avère intéressante pour les entreprises.

La Commission européenne estime son impact à 1,3 milliards d’euros.

Ces gains sont cependant limités, dans la mesure où ils ne concernent pas toutes les entreprises, mais uniquement celles qui ont une activité dans au moins deux Etats membres.

d) Une clef de répartition du droit d’imposer des Etats membres selon trois critères : les actifs, les effectifs, les ventes

Avec la consolidation d’une assiette calculée selon des règles identiques dans les Etats membres, la base d’imposition perd toute référence territoriale et la répartition du droit d’imposer entre les Etats membres doit faire l’objet de règles nouvelles.

L’approche retenue par la proposition de directive retient une approche indirecte en retenant des critères de répartition du bénéfice non selon les Etats membres, mais selon les membres du groupe. Ensuite, chaque Etat impose les membres du groupe qui relèvent de sa juridiction.

Chacune des entités du groupe devrait donc se voir affecter une part du bénéfice selon une quote-part dépendant de manière égale de trois facteurs comptant chacun pour un tiers :

- d’une part la main d’œuvre (1/3), avec une répartition du tiers correspondant par moitié entre la masse salariale (1/6 du total) et pour moitié selon le nombre d’employés (1/6 du total) ;

– d’autre part les immobilisations (1/3), seules les immobilisations corporelles étant prises en compte en raison de la mobilité des immobilisations financières et incorporelles. Toutefois, les coûts supportés en matière de R&D, de commercialisation et de publicité dans les six ans précédent l’entrée en vigueur de la directive seront pris en compte pour une période de cinq ans, comme indicateur représentatif des immobilisations incorporelles ;

– enfin le chiffre d’affaires (1/3), à savoir les ventes de biens et les prestations de services.

L’exemple suivant montre les modalités de mise en œuvre de ces critères.

Exemple chiffré de répartition du résultat fiscal

Le groupe est composé de A et B. L’assiette fiscale consolidée est de 1 200.

Main d’oeuvre totale = 500 ; A = 300 ; B = 200 ;

Immobilisations totales = 1 000 ; A = 750 ; B = 250 ;

Chiffre d’affaires total = 5 000 ; A = 3 000 ; B = 2 000.

Quote-part A = $[(1/3 \times 300/500) + (1/3 \times 750/1\,000) + (1/3 \times 3\,000/5\,000)] \times \text{Assiette fiscale consolidée}$

= $[0,2 + 0,25 + 0,2] \times 1\,200 = 770$

La quote-part de A sera (0,65 x 1 200), soit 770 (65 % de l’assiette consolidée).

Le principal effet du rattachement à l’entreprise ou à l’établissement stable membre du groupe des ventes et prestations de services réalisées dans l’Etat dans lequel il est résident fiscal, est de neutraliser les effets de la délocalisation des ventes.

Par exemple, une vente réalisée par une succursale allemande d’un groupe ayant une filiale en France sera imputée à cette dernière.

On voit donc que cet élément participe d’une re-territorialisation de l’assiette de l’impôt sur les sociétés dans les Etats membres qui ont perdu de la base fiscale.

Une clause de sauvegarde permet en outre à la société-mère et à un Etat membre de demander qu’une autre méthode soit utilisée lorsque la quote-part attribuée à un membre du groupe ne reflète pas fidèlement le volume d’activité de ce membre du groupe.

Globalement également, l’avantage de la répartition de l’assiette consolidée selon ces critères est de localiser l’assiette de l’impôt dans les pays où il y a une activité, indépendamment de la nature de cette activité et surtout de sa rentabilité comptable.

L'étude d'impact de la Commission européenne montre d'ailleurs, que l'ACCIS avec consolidation serait favorable aux pays du vieux centre économique de l'Europe en leur faisant gagner une importante base taxable : Allemagne, France et Italie, ainsi qu'Espagne.

Proportionnellement, les Etats membres les plus gagnants seraient la Grèce, avec un quasi doublement de sa base taxable, de même que la République tchèque, la Roumanie, avec un triplement, ainsi que la Lituanie et la Lettonie.

Le tableau suivant récapitule ces éléments.

COMPARAISON DES GAINS DE BASE FISCALE AVEC LA CONSOLIDATION MASSE SALARIALE

Pays	Base fiscale de l'échantillon de référence	Répartition selon la pondération suivante : 1/6 Masse salariale - 1/6 Effectifs - 1/3 Immobilisations - 1/3 Chiffre d'affaires	
	Ventilation (en %)	Ventilation (en %)	Evolution (en %)
AT	4	2,90	- 1,10
BE	5,60	3,90	- 1,70
BG	0		
CY	0,20	0,40	0,20
CZ	-	-	-
DE	16,70	19,50	2,80
DK	5,90	3,90	- 2
EE	0,19	0,20	0,01
ES	3,40	4,60	1,20
FI	8,50	5,50	- 3
FR	8,30	10	1,70
GR	0,70	1,30	0,60
HU	0,60	0,40	- 0,20
IE	2,90	2,50	- 0,40
IT	6,10	7,90	1,80
LT	0,10	0,20	0,10
LU	1		
LV	0	0,10	0,10
MT			
NL	6,40	4,20	- 2,20
PL	2	1,80	- 0,20
PT	1,20	1,20	0
RO	0,10	0,30	0,20
SE	5,90	4,90	- 1
SI	0,10	0,10	0
SK	0	0,10	0,10
UK	20,30	20,50	0,20
TOTAL UE	100,00	97,30	- 2,70

Source : Commission européenne.

3. Une distinction du mode de calcul de l'assiette, harmonisé, et du recouvrement de l'impôt, laissé à la compétence des Etats membres, qui permet à ceux-ci de continuer à mener, dans la transparence, une politique fiscale

L'une des difficultés soulevée à l'origine par l'ACCIS a été l'éventuelle remise en cause de la capacité des Etats membres à mener une politique fiscale autonome.

Il serait en effet regrettable de sacrifier sur l'autel de l'harmonisation européenne, si nécessaire soit-elle, la modulation de l'impôt sur les résultats des entreprises comme instrument de politique économique et comme élément d'ajustement des grands équilibres budgétaires, notamment de la répartition de l'impôt entre fiscalité directe et fiscalité indirecte, et entre ménages et entreprises.

De ce point de vue, lors de leur déplacement à Bruxelles, les rapporteurs alors désignés, MM. Pierre Forgues et Marc Laffineur, ont été parfaitement rassurés lorsqu'ils se sont vus répondre que la proposition de directive ne concernait que le mode de calcul de l'assiette, mais en aucun cas le recouvrement, qui resterait de la compétence des Etats membres.

Confirmée par les auditions ultérieures, cette interprétation permet ainsi, mais sous forme de crédits d'impôt restant imputables au niveau de chaque entreprise ou, pour ce qui concerne les groupes, de chacune de leurs entités, aux Etats membres sensés de mener une politique fiscale.

Il appartiendra cependant à chaque Etat membre d'apprécier si ceux-ci sont compatibles avec les règles de la concurrence (aide d'Etat).

Pour la France, c'est un élément important car il évite toute remise en cause du dispositif essentiel du crédit d'impôt Recherche, qui ne répond pas uniquement à des objectifs nationaux, mais également à des objectifs européens, d'abord ceux de la stratégie de Lisbonne, puis ceux de la stratégie UE 2020.

Sur le fond, l'avantage de l'assiette commune est de reporter à un même niveau les éléments de la politique fiscale des Etats membres vis-à-vis des entreprises, et ainsi de les rendre plus comparables et plus transparentes, et par conséquent plus loyales, ce qui n'est pas négligeable.

4. Des gains pour les entreprises, notamment avec l'élimination de coûts administratifs et des cas de double imposition ou de cumul d'impositions

La Commission européenne a estimé les gains pour les entreprises résultant de l'application de l'ACCIS à environ 3 milliards d'euros.

Trois éléments doivent être distingués :

- les économies réalisées pour le développement transfrontalier des entreprises, lors de l'ouverture de filiales : 1 milliard d'euros ;
- les bénéfices résultant de la consolidation des bénéfices et des pertes actuellement non imputables : 1,3 milliard d'euros ;
- la diminution des coûts de mise en conformité : 700 millions d'euros.

Sur ce dernier point, au lieu d'une équipe complète par Etat membre d'implantation, une seule équipe plus nombreuse, mais ayant la compétence pour tous les Etats membres, serait nécessaire pour les entreprises.

Ces coûts, notamment les derniers peuvent certes être considérés négligeables eu égard à l'importance des sommes collectées en Europe au titre de l'impôt sur les sociétés, qui ont été de l'ordre de l'ordre de 400 milliards d'euros en 2008, mais il est clair que les sommes correspondantes sont dépensées d'une manière qui ne favorise pas la compétitivité des entreprises.

En escomptant ainsi un réinvestissement des sommes ainsi épargnées et en comptabilisant les effets d'un renforcement de l'attractivité européenne vis-à-vis des investissements internationaux, la Commission européenne estime à 0,02 % / 0,06 % l'effet potentiel sur le PIB européen.

5. L'avantage pour les Etats membres d'une concurrence fiscale assainie qui l'emporte sur le risque, plus réduit et plus aisé à contrer, de pertes de recettes fiscales

a) Des taux d'imposition réellement comparables

En contrepoint des éléments évoqués en première partie sur les désavantages de la situation actuelle, l'harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés permet, sans porter atteinte à la compétition fiscale qui est inhérente à la construction européenne à défaut d'impôt de type « fédéral » :

– d'une part, elle permet de comparer les taux d'une manière réelle et efficace ;

– d'autre part, elle le fait d'une manière globale, c'est-à-dire valable pour l'ensemble des entreprises et pour tous les secteurs. Actuellement, les dispositions nationales peuvent comprendre des mesures sectorielles spécifiques qui ont d'ailleurs été créées pour répondre à des besoins précis. Tel a été le cas en France pour la provision pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures, abrogée par la loi de finances pour 2011. Ce dispositif avait été institué pour favoriser la prospection en France, métropole et outre-mer. Lorsqu'il a été abrogé,

il a été indiqué que les conditions qui avaient présidé à sa création n'étaient plus réunies ;

— enfin, elle redonne tout leur poids aux autres facteurs de la compétitivité d'un pays.

b) Un risque de perte de recettes fiscales limité pour les Etats membres et qui peut en tout état de cause être compensé par un ajustement du taux de l'impôt

En contrepartie des gains pour les entreprises, l'ACCIS se traduirait par des pertes, d'abord pour les professions juridiques et comptables concernées, à raison de 1,7 milliard d'euros, et pour les Etats membres, à raison de 1,3 milliard d'euros.

Pour l'ensemble des Etats membres, cette perte paraît présenter un risque par essence limité, compte tenu de ce que les sommes en cause sont de l'ordre de 0,25 % du produit de l'impôt sur les sociétés.

Il n'est pas exclu que les simulations de la Commission européenne l'aient sous estimé.

Cependant, même si les préjudices pour les finances publiques étaient plus élevés et même si la situation budgétaire actuelle de la quasi-totalité des Etats membres ne permet pas d'attendre les effets escomptés de l'ACCIS sur la croissance, le risque encouru est limité :

— d'une part, l'ACCIS étant plus large que l'assiette actuelle dans la plupart des Etats membres, ce qui permet de réduire le taux à produit constant, il suffit de moins diminuer les taux que nécessaire. L'effet sera marginal et ne pèsera pas sur la compétitivité fiscale ;

— d'autre part, les taux nominaux européens étant comme on l'a vu inférieurs à ceux des autres économies comparables, dans l'ensemble, la compétitivité de notre continent ne saurait en pâtir ;

— enfin, comme on l'a vu, la question de la prise en compte des pertes réalisées par les filiales établies à l'étranger fait l'objet de contentieux devant la Cour de Justice, qui a jugé qu'il s'agissait dans certains cas d'une obligation. Il est préférable que cette question soit réglée par le législateur communautaire de manière claire sur la base de principes bien établis, plutôt que la jurisprudence, au cas par cas.

B. Des modifications à apporter dans les modalités de mise en œuvre de deux des grands principes proposés : renoncer le cas échéant à la mise en œuvre conjointe de l'assiette commune et de la consolidation ;

encadrer le caractère optionnel du futur régime européen pour les entreprises

1. Disjoindre, si nécessaire, la mise en œuvre de l'assiette commune de celle de la consolidation et prévoir un calendrier différé pour la seconde

Sur le plan technique, la question de l'assiette commune peut tout à fait être distinguée de celle de la consolidation.

La première peut en effet être mise en œuvre sans que la seconde le soit. Calculer la base d'imposition selon les mêmes modalités dans les vingt-sept Etats membres n'implique pas la consolidation.

La réciproque n'est cependant pas vraie.

Il est donc tout à fait envisageable de prévoir, si nécessaire une mise en œuvre différée de la consolidation.

Selon les éléments communiqués, cette solution ne s'impose pas pour notre pays, mais elle peut être un élément de souplesse pour les Etats membres qui sont soucieux de « digérer » l'un après l'autre les deux éléments de la réforme.

2. Ne maintenir la faculté d'option pour les entreprises, entre le régime fiscal national et le futur régime européen, que pour une période transitoire

a) La proposition de la Commission européenne : l'ACCIS est pour les entreprises une option d'une durée de cinq ans renouvelable par période de trois ans

L'ACCIS est un régime optionnel. Cette faculté offerte aux entreprises ne l'est cependant pas chaque année. L'option est en effet, conformément à l'article 105 de la proposition de directive, souscrite pour une période de cinq exercices fiscaux, et renouvelable par périodes de trois exercices fiscaux.

b) L'avantage de l'optionnalité : éviter un choc d'adaptation pour les entreprises

La Commission européenne a proposé pour l'ACCIS non pas une harmonisation obligatoire, mais la solution du 28^e droit, en offrant aux entreprises, sur option, d'appliquer le mécanisme de l'ACCIS.

Cette optionnalité présente plusieurs avantages, du point de vue de la Commission européenne.

D'abord, elle évite toute difficulté vis-à-vis de l'ampleur de l'exercice de la compétence de l'Union européenne.

Ensuite, elle s'articule très bien avec la compétence générale mentionnée à l'article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, qui permet au Conseil, à l'unanimité, de prendre des directives en vue du rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur, en matière fiscale.

C'est d'ailleurs cet article qui est la base juridique de la proposition de directive.

c) Une première difficulté : des facultés d'optimisation par arbitrage entre le régime national maintenu et le régime européen, et des risques de distorsion de concurrence qui peuvent porter atteinte à la légitimité de l'ACCIS

Pour les entreprises, l'optionnalité présente deux avantages.

Le premier est qu'elle évite d'avoir à changer brutalement de régime fiscal. Il permet ainsi un temps d'adaptation à la perte de bénéfice de certaines spécificités fiscales.

Cet élément porte d'autant plus que l'essentiel des règles de détermination du résultat imposable est commun aux sociétés et aux entreprises individuelles exploitées directement et dont les revenus sont imposés en France dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

En outre, un délai d'adaptation est d'autant plus nécessaire que l'option prévue s'exerce pour 5 ans, afin d'éviter les allers et retours entre le régime national et l'ACCIS.

Le second est qu'il leur évite les éventuels ressauts d'imposition qui seraient dus à des difficultés de coordination entre les deux régimes.

Ce dernier avantage fait encourir au régime optionnel de l'ACCIS la critique d'une incitation des entreprises à effectuer de l'optimisation fiscale, ce qui n'est pas par principe admissible.

Cette critique a une portée réelle.

D'une part, si la Commission européenne fait valoir que la formule de l'ACCIS optionnelle, est la plus favorable à l'emploi, c'est qu'elle est vraisemblablement la plus souple pour les entreprises et les résultats sont insuffisants pour être probants. On touche là clairement aux limites de la modélisation économique qui a servi de base aux simulations.

D'autre part, on ne peut non plus objecter que rien n'interdit au législateur d'un Etat membre de prévoir lui-même une période transitoire organisant la convergence progressive entre les deux dispositifs, le national et l'europpéen, de manière à éviter tout effet brutal lors du passage.

En effet, le risque est que l'optionnalité permette à certains Etats membres de conserver leur système national pour faire du *dumping* fiscal alors que les pays qui auront renoncé à leur dispositif national n'auront à leur disposition qu'un droit fiscal européen par essence plus difficile à modifier qu'un droit national.

Enfin, de manière liée, la coexistence de deux dispositifs impliquant par nature des niveaux de pression fiscale différents recèle des risques importants de distorsion de concurrence. Ce n'est pas acceptable ni d'ailleurs, dans la durée, compatible avec les règles du marché intérieur.

En outre, pour les entreprises, le risque est d'introduire une césure entre les grandes entreprises, mieux armées pour faire le passage de l'un à l'autre dispositif, et les petites entreprises, avec le risque de porter atteinte dans l'esprit de leurs exploitants, à l'image et à la légitimité de l'ACCIS, perçue comme un instrument à l'avantage des seules entreprises.

d) Une deuxième difficulté : un risque de dumping fiscal de la part de certains Etats membres

D'une manière générale, les propositions de directive visant à créer un 28^e régime, un régime européen concurremment applicable avec les droits nationaux encourent toujours la critique d'un risque de dumping juridique, social ou fiscal.

Elles permettent en effet aux Etats membres qui le souhaitent d'avoir des stratégies non coopératives et de développer leur droit national dans un sens contraire aux objectifs du texte européen.

Elles bénéficient d'un avantage d'autant plus important que le droit européen ne peut être aménagé qu'avec des procédures lourdes et complexes, alors que le droit national peut lui être rapidement modifié.

En matière fiscale, il est clair que le risque de dumping fiscal est réel. La pratique n'est pas comme on l'a vu réservée au seul cercle des paradis fiscaux.

Par conséquent, on ne peut envisager en terme de conserver de manière pérenne l'optionnalité de l'ACCIS.

e) Une troisième difficulté : la complexité inhérente à la gestion de deux systèmes parallèles pour les administrations fiscales, les entreprises ainsi que les professions du droit et du chiffre, qui appelle une extension progressive de l'application de l'ACCIS

Pour les Etats membres, la coexistence du régime facultatif européen de l'ACCIS et du régime fiscal national pour l'impôt sur les sociétés peut poser trois types de difficultés.

La première est d'ordre législatif. La coexistence de deux modalités de calcul de l'assiette de l'impôt met en concurrence deux droits, ce qui n'est jamais sain. Elle est d'autant plus délicate en l'espèce que pour éviter le plus possible les comportements d'optimisation, la loi fiscale devra prévoir deux taux d'imposition en raison de la différence d'assiette.

Néanmoins, l'équilibre entre les deux formules de calcul de l'impôt sera global. Pour chaque entreprise, qui est un cas particulier, le montant de l'impôt dans chacun des deux cas sera rarement le même. La seule limite à l'option sera sa durée, de cinq ans.

La deuxième difficulté est d'ordre administratif, en raison du risque de confusion, avec deux corps de règles distincts mais voisins et portant sur la même matière. Pour les centres des impôts et les services de vérification, la charge sera double. Pour sa part, la complexité résulte de la coexistence de deux corps de règles distincts, mais d'une teneur assez voisine sur la même matière, ne crée pas de difficultés pour la seule administration fiscale, car elle affecte aussi les entreprises contribuable, ainsi que leurs conseils des professions du droit et du chiffre, avocats et experts comptables, de même que les magistrats, à l'occasion des contentieux.

La troisième est d'ordre budgétaire : même si la durée de l'option en réduit l'ampleur, les entrées et sorties chaque année dans un régime pour des raisons d'avantage fiscales rendront moins prévisible la recette de l'impôt sur les sociétés. Ce n'est clairement pas envisageable au-delà d'une durée raisonnable correspondant à une période d'adaptation.

Néanmoins, comme il faut écarter toute solution de type « *big bang* », il convient donc de prévoir dans ces conditions une extension progressive de l'ACCIS, si nécessaire.

f) Le point d'équilibre : ne conserver l'optionnalité que pour une période transitoire

Le point d'équilibre entre les avantages et les difficultés de l'optionnalité réside clairement dans le maintien de la faculté d'arbitrage des entreprises que pour une période transitoire.

D'une part, il permet l'adaptation progressive des entreprises, et leur évite le choc brutal d'un passage en bloc. Un tel choc serait particulièrement difficile pour les petites entreprises.

D'autre part, il évite tant la complexité que les désavantages, pour les Etats membres, de l'optimisation inhérents à la pérennisation d'un mécanisme optionnel.

A terme, il est clair que l'ACCIS a vocation à constituer la base de calcul du résultat fiscal des entreprises européennes.

C. Des éléments à améliorer ou à clarifier d'ores et déjà identifiés à ce stade

1. Des ajustements, précisions et compléments à prévoir sur les règles d'assiette

a) Introduire, le cas échéant, une approche bilancielle du résultat de l'entreprise

Pour la détermination du résultat imposable, la proposition de directive ne prévoit qu'une approche par le compte d'exploitation ou compte de résultat.

C'est une approche classique. Néanmoins, elle ne permet pas d'appréhender dans tous les cas le résultat réel de l'entreprise et doit ainsi, par sécurité, être complétée par une approche reposant sur l'évolution du bilan, comme le fait l'article 38 du code général des impôts.

b) Eviter les difficultés inhérentes au nouveau régime d'amortissement proposé : l'amortissement par panier

L'amortissement est l'une des clefs de l'ampleur de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Il n'est pas non plus économiquement neutre, car un amortissement rapide et important constitue une forte incitation à l'investissement.

C'est l'un des sujets qui a fait l'objet des travaux parmi les plus importants au sein du groupe de travail sur l'ACCIS. Un sous-groupe lui a même été dédié.

La proposition de directive retient deux modalités d'amortissements.

D'abord, pour les bâtiments, les immobilisations corporelles à long terme autres que les bâtiments et les immobilisations incorporelles, elle prévoit l'amortissement linéaire avec des durées de 40 ans pour les bâtiments et de 15 ans dans les autres cas. On observe que la durée en France est différente, notamment pour le gros œuvre avec des possibilités d'aller jusqu'à 70 ans.

Ensuite, pour les autres immobilisations, elle ne prévoit que l'amortissement par panier d'immobilisations, avec un mécanisme linéaire et un coefficient d'amortissement de 25 %, ce qui revient à prévoir une durée d'amortissement unique et homogène de quatre ans.

Ne sont pas amortissables les immobilisations corporelles non soumises à usure normale ou obsolescence : terres, objets d'art, antiquités et bijoux. Il en est de même des actifs financiers.

L'amortissement par panier présente du point de vue de l'entreprise l'avantage de la simplicité, et il est d'ailleurs en vigueur comme on l'a vu par de nombreux Etats membres : Danemark, Finlande, Portugal et Royaume-Uni, ainsi qu'Allemagne, comme l'indique le tableau figurant à l'annexe 1.

Pour ce qui concerne l'Allemagne cependant, les conditions en sont étroitement encadrées avec une limitation aux biens de faibles valeurs, allant de 150 euros à 1 000 euros.

Néanmoins, comme ce mécanisme ne permet pas d'identifier la plus-value ou la moins-value de cession, un registre individuel des immobilisations doit le compléter.

En définitive, il n'est pas si simple.

En outre, la durée prévue par la Commission européenne n'apparaît pas pertinente, car les durées d'amortissement sont actuellement en Europe fixées par les usages et beaucoup plus diverses, en raison de la complexité de la réalité économique.

Par conséquent, l'harmonisation des pratiques actuelles doit être envisagée comme alternative à ce qui est proposé par la Commission européenne.

c) Adapter, à la marge, à la réalité des Etats membres le régime de provisions

En matière de provisions, la proposition de directive n'appelle pas d'observation particulière, si ce n'est qu'elle permet la constitution de provisions pour pensions.

Cette disposition, qui concerne les régimes de pensions d'entreprises intéresse certains pays comme l'Allemagne.

En droit français, en revanche, les provisions pour pensions ne sont pas fiscalement déductibles, car seules le sont les prestations effectivement versées.

A défaut de système équivalent dans tous les Etats membres, cette disposition devrait pouvoir rester optionnelle avec des techniques de crédit

d'impôt par exemple, plus transparentes que la déduction, pour compenser la non déductibilité.

d) Préciser la notion de titre de participation

La proposition de directive prévoit l'exonération des produits de cession de parts, à savoir de titres de participation.

Cette exonération n'est cependant assortie d'aucune condition, ni au titre de la durée de détention, ni pour ce qui concerne l'importance du capital détenu.

De telles conditions sont prévues dans plusieurs pays, notamment en France. Il convient vraisemblablement d'en introduire dans le dispositif de la directive, ne serait-ce que pour distinguer la participation proprement dite du simple placement.

e) Compléter les règles anti-abus

En matière de règles anti-abus et de lutte contre la concurrence fiscale déloyale des pays tiers, la proposition de directive relève un peu du service minimum.

Elle prévoit notamment :

– une disposition générale sur les transactions artificielles, qui ne sont pas prises en considération, car réalisées dans le seul but d'échapper à l'impôt. Comme elle s'articule avec le principe suivant lequel lorsqu'il a le choix, le contribuable peut opter pour la méthode qui lui est fiscalement le plus favorable, le mécanisme proposé se rapproche de l'abus de droit tel qu'il est prévu en France à l'article 64 du livre des procédures fiscales ;

– deux dispositions pour lutter contre la concurrence fiscale des pays tiers dans lesquels le taux légal de l'impôt sur les sociétés est inférieur à 40 % du taux moyen des Etats membres ou lorsqu'un régime spécial d'imposition est appliquée et qu'aucun accord d'échange d'information sur demande n'a été conclu : l'une, à l'article 73, pour faire obstacle au mécanisme de crédit d'impôt permettant d'éviter la double imposition ; l'autre, à l'article 81, pour interdire la déductibilité des intérêts versés à une entreprise associée.

En outre, l'article 82 permet la réintégration des revenus non distribués des sociétés étrangères contrôlées à plus de 50 % et non cotées, relevant de telles juridictions fiscales.

Ces règles ne reprennent cependant pas l'ensemble des dispositions très précises de lutte contre les abus actuellement en vigueur en France et dans certains autres Etats membres.

Notamment, rien n'est prévu pour la lutte contre la sous-capitalisation des entreprises associées.

f) Affiner les dispositions relatives aux entreprises d'assurance

La proposition de directive prévoit des dispositions particulières pour tenir compte de la particularité des entreprises d'assurance, qui doivent notamment prévoir des provisions techniques pour être en mesure d'indemniser leurs clients.

Celles-ci méritent vraisemblablement d'être détaillées, notamment pour tenir compte des impératifs prévus par la directive « Solvabilité II » et de manière qu'elles n'entraînent pas de ressaut par rapport aux règles actuelles.

2. Des craintes à apaiser sur le risque d'une plus grande complexité dans les opérations de retraitement permettant de passer des documents comptables à la déclaration fiscale des résultats

La proposition de directive ne fait pas mention de la question comptable. Ce silence ou cette impasse s'explique par l'absence d'harmonisation comptable européenne.

Seules les entreprises cotées sur un marché réglementé ont l'obligation d'appliquer les normes internationales IFRS intégrées dans la législation communautaire. Pour les autres cas, ce sont les normes nationales qui s'appliquent.

Cette autonomie à l'égard de ces règles comptables ne pose pas de difficultés de principe, mais constitue un élément de lourdeur dans certains pays car elle implique différentes méthodes de retraitement pour passer du résultat comptable au résultat fiscal, selon le pays de localisation de l'entité concernée.

Dans ce schéma, la France et, en général, les pays de tradition juridique romaine sont ceux où les opérations de passage des documents comptables aux déclarations de résultats sont simples.

Aussi bien la CGPME que le MEDEF, notamment, ont exprimé leur crainte d'une plus grande complexité, si comme le laisse supposer, en l'état, le texte de la proposition de directive, il y a dissension des liens entre le comptable et le fiscal avec l'ACCIS.

Le risque est réel que trois difficultés apparaissent au grand jour lors de la mise en œuvre effective de l'ACCIS si la précaution d'un lien suffisamment clair et simple entre la matière fiscale et le domaine comptable dans notre pays :

- une augmentation du coût des déclarations des résultats des entreprises française, qui réduirait une large part des gains de l'ACCIS, pour elles ;

- une insécurité pour elles sur le montant de l'impôt dû ;

- la difficulté d'une plus grande complexité et d'une moins grande efficacité dans l'exercice du contrôle fiscal, pour les Etats membres, avec un enjeu budgétaire que la situation actuelle ne permet pas de négliger.

3. Des modifications aussi substantielles qu'indispensables pour garantir un fonctionnement sans heurt des déclarations des groupes et entreprises établies dans plusieurs Etats membres

a) Garantir l'homogénéité des « guichets uniques » et clarifier la notion de contribuable principal pour éviter tout risque de « dumping » administratif sur les déclarations fiscales consolidées

La future directive créant l'ACCIS sera mise en œuvre par les Etats membres dans le cadre de textes de transposition, sous le contrôle de la Commission européenne, de même que pour tout autre directive.

En l'espèce, la question sera très sensible, car l'application de la loi fiscale relève largement de la doctrine administrative qui sera donc de la compétence des Etats membres.

Pour les groupes et les sociétés ayant plusieurs établissements dans plusieurs Etats membres, elle le sera d'autant plus que la déclaration fiscale consolidée, selon le principe du « guichet unique », sera déposée auprès d'une seule administration fiscale.

Cette organisation pose une question de fond, une question de confiance entre les Etats membres.

Plusieurs missions essentielles sont, en effet, prévues pour être confiées à l'autorité fiscale principale :

- d'abord, il lui appartiendra de vérifier que les exigences de fond et de forme de la déclaration fiscale du groupe sont respectées ;

- ensuite, c'est à elle qu'il incombera d'alimenter et de mettre à jour la base de données centrale accessible à toutes les administrations fiscales concernées par une déclaration consolidée ;

- de plus, en matière de contrôle fiscal, elle aura un rôle de coordination des contrôles ;

– enfin, ce sont les tribunaux de cet Etat qui seront chargés de trancher les litiges entre une autorité fiscale nationale et l'autorité fiscale principale.

Toute faille dans les premières obligations rendra matériellement plus difficiles au début les contrôles menés par les autres Etats membres.

Tout défaut ultérieur pourra faire obstacle à l'exercice du contrôle fiscal.

Il convient donc de prévoir des règles très strictes, notamment en termes d'effectifs des administrations concernées, pour garantir l'homogénéité des pratiques et éviter ce qui pourrait être interprété comme du *dumping* fiscal.

En outre, il faut éviter les situations de décalage entre les effectifs administratifs des Etats de dépôt de déclaration fiscale consolidée et le nombre des dépôts effectifs.

On ne peut opposer à une telle demande l'argument suivant lequel la répartition de la base fiscale ne sera pas affectée, car l'enjeu est autre : c'est celui de l'efficacité du contrôle fiscal.

Par ailleurs, une grande attention doit être accordée à la notion de « contribuable principale », car c'est la résidence de cette entité qui commandera le pays de dépôt de la déclaration fiscale.

En l'espèce, quatre cas de figure sont prévus :

- le pays de résidence de la société mère d'un groupe ;
- l'entité désignée par la société mère, lorsque celle-ci est résidente dans un pays tiers extérieur à l'Union européenne et détient différentes filiales dans les Etats membres ;
- la filiale d'une société résidente dans un pays tiers, lorsque celle-ci joue le rôle de société mère pour toutes les entités établies dans les Etats membres de l'Union européenne ;
- l'établissement stable désigné comme tel en cas de pluralité d'établissements stables.

Ainsi, soit en raison de la possibilité pour les sociétés des pays tiers de désigner l'entité qui sera contribuable résidente et ainsi le pays où sera déposée la déclaration fiscale, soit en raison de la possibilité de déplacer le siège de la société mère, on peut craindre des pratiques d'optimisation administrative.

Par conséquent, il convient de prévoir des critères permettant de procéder à des rectifications dans ces cas d'optimisation administrative.

b) Prévoir une autre solution que le recours à une juridiction nationale en cas de conflit entre Etats membres dans l'exercice du contrôle fiscal

Pour les groupes comme pour les sociétés ayant des établissements stables relevant de plusieurs Etats membres, l'un des enjeux liés au précédent est celui de la coordination des Etats membres en cas de contrôle fiscal.

Par exemple, une rectification de la valeur des immobilisations dans un Etat membre affectera la base de répartition de l'impôt et entraînera un redressement dans ce pays.

Normalement, l'opération symétrique doit être effectuée dans les autres Etats membres. A défaut, il y aura des cumuls d'imposition, ce que l'ACCIS est justement censée éviter.

La procédure de coordination confiée à l'autorité fiscale principale apparaît de ce point de vue trop fruste, car en cas de litige, la question ne pourra être que portée devant les tribunaux de l'autorité fiscale principale, selon ce que prévoit l'article 123 de la proposition de directive sur les désaccords entre les Etats membres.

Même si les tribunaux sont indépendants, ils n'ont pas de personnalité juridique propre et font partie de l'Etat membre au sein duquel ils rendent la justice.

Il n'est pas envisageable de conserver cette « solution » qui rompt le principe du traitement égal des Etats membres entre eux, dans un domaine où leurs intérêts sont opposés, l'un d'entre eux ne peut être à la fois juge et partie.

Une procédure arbitrale impliquant le recours à la Commission européenne, le cas échéant, paraît préférable.

c) Eviter de méconnaître la spécificité de certains délais de reprise

Pour ce qui concerne les délais d'exercice du contrôle fiscal, la proposition de directive prévoit un « délai de rectification » de trois ans.

C'est un ordre de grandeur conforme à la pratique courante, avec des nuances. En France, ce délai expire à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Une attention particulière doit en revanche être accordée aux cas de prolongation des délais de reprises, qui sont des cas spécifiques, mais dont il convient d'éviter que le futur droit européen ne les fasse disparaître.

L'article L. 187 du livre des procédures fiscales prévoit en effet des prolongations de délais de reprise dans les cas d'agissements frauduleux, d'ouverture d'une enquête judiciaire fiscale comme d'assistance administrative internationale.

II. ENVISAGER, SI C'EST INDISPENSABLE, UNE COOPÉRATION RENFORCÉE ENTRE CERTAINS ETATS MEMBRES

A. Ne pas exclure le recours à la formule de la coopération renforcée

1. Un risque d'hostilité de la part de certains Etats membres, notamment l'Irlande

a) Des réserves parfois exprimées

Certains Etats membres ont manifesté des réserves vis-à-vis de la démarche de l'harmonisation fiscale.

Tel est le cas de l'Irlande, qui craint la remise en cause de son modèle de développement.

L'ampleur de la crise financière dans cet Etat membre conduit d'ailleurs à une crispation sur cette question, sans voir qu'au contraire l'harmonisation fiscale est une nécessité pour assurer la stabilité des investissements dans un cadre concurrentiel d'autant plus réel qu'il est pacifié.

Pour d'autres Etats membres, la raison est davantage d'ordre idéologique : l'harmonisation fiscale va à l'encontre des convictions économiques libérales dans leur conception actuellement dominante.

Sur le plan géographique, on observe d'ailleurs que les pays les plus favorables à l'harmonisation sont les grands pays de la « vieille Europe » continentale qui est le cœur économique de l'ensemble du continent depuis plusieurs siècles et ceux qui leur sont liés, et que les pays qui demandent à être convaincus sont soit ceux qui ont une tradition marchande internationale très forte comme le Royaume-Uni et les Pays-Bas, ou même la Suède, et les pays de l'Europe de l'Est où le passage à l'économie de marché a été accompagné sur le plan intellectuel par des formations dans les universités anglo-saxonnes où les tenants de l'Ecole de Chicago dominent largement depuis le Reaganisme et le Thatcherisme, ainsi que par les grandes fondations privées américaines.

b) Un nombre particulièrement élevé d'avis motivés adoptés par les Parlements nationaux, qui s'est approché, sans l'atteindre, du seuil d'un tiers impliquant un réexamen du texte

L'article 7 du protocole annexé au traité sur l'Union européenne relatif au contrôle de subsidiarité et de proportionnalité prévoit que lorsque les avis

motivés sur le non-respect par un projet d'acte législatif du principe de subsidiarité représentent au moins un tiers de l'ensemble des voix attribuées aux parlements nationaux, le projet correspondant doit faire l'objet d'un réexamen.

A son issue, la Commission européenne, lorsque c'est son projet, et tel est le cas en l'espèce, peut soit maintenir le projet, soit le modifier, soit le retirer.

Sa décision doit être motivée.

Le nombre des avis motivés adopté à l'encontre de ce texte a été particulièrement élevé, mais il n'a pas pour autant atteint le seuil des 18 voix qui aurait provoqué le réexamen.

On s'est en effet arrêté à 13 voix.

Le récapitulatif des avis motivés émis par les parlements nationaux montre en outre que ce sont dans huit Etats membres essentiellement que des réserves explicites se sont exprimées contre le projet au titre de la contestation de la compétence communautaire : Royaume-Uni (Chambre des Communes, mais pas la Chambre des Lords qui n'a vu aucune difficulté dans le texte) ; Pays-Bas (Deuxième Chambre), Bulgarie, Roumanie, Suède, Pologne (Diète), Slovaquie, Malte et Irlande.

Le tableau ci-après récapitule les prises de position.

POSITIONS DES ASSEMBLÉES PARLEMENTAIRES NATIONALES SUR LA PROPOSITION
DE DIRECTIVE ACCIS

	F	D	NsP		F	D	NsP
Allemagne				Lettonie			
Bundesrat			x	Parlement			X
Bundestag			x	Lituanie			
Autriche				Parlement		x	
Conseil national	x			Luxembourg			
Conseil fédéral			x	Chambre des députés			X
Belgique				Malte			
Sénat			x	Chambre des représentants		x	
Chambre des représentants		X		Pays-Bas			
Bulgarie				Sénat	x		
Assemblée nationale		X		Chambre des représentants		x	
Chypre				Pologne			
Chambre des représentants			x	Sénat			X
Danemark				Sejm		x	
Parlement	x			Portugal			
Espagne				Assemblée de la République			X
Cortes	x			République tchèque			
Estonie				Sénat	x		
Parlement			x	Chambre des députés	x		
Finlande				Roumanie			
Parlement			x	Sénat			X
France				Chambre des députés		x	
Sénat			x	Royaume-Uni			
Assemblée nationale			x	Chambre des communes		x	
Grèce				Chambre des Lords		x	
Parlement			x	Slovaquie			
Hongrie				Conseil national		x	
Assemblée nationale			x	Slovénie			
Irlande				Assemblée nationale			X
Oireachtas		X		Conseil national			X
Italie				Suède			
Sénat			x	Parlement		x	
Chambre des députés		X			6	13	19

Source : Commission des finances du Sénat – rapport n° 711 présenté par M. Philippe Marini - 2011.

2. L'impossibilité de se prononcer en l'état

A ce stade des travaux, avec l'examen technique des dispositions de la directive, il apparaît cependant prématuré pour savoir avec précision ce que seront les oppositions.

Aussi convient-il avant tout d'attendre les résultats de l'examen des nombreux articles de la proposition de directive.

B. Un rappel des conditions de coopération renforcée, qui pourraient ne pas être hors d'atteinte

1. La possibilité d'atteindre le seuil de neuf Etats membres exigé pour la mise en œuvre d'une éventuelle coopération renforcée

Dès lors que le tiers des voix des Parlements nationaux n'a pas été atteint et que les assemblées de cinq Etats membres se sont prononcées sans partage en faveur du projet, on en déduit que le nombre d'Etat exigé pour engager une coopération renforcée qui est actuellement de neuf, puisqu'il y a vingt sept Etats membres, pourrait être atteint.

Tel devrait d'autant plus être le cas que les assemblées de deux Etats membres ouvertement favorables au projet se sont abstenues de manifester leur approbation, en l'état.

Une démarche de coopération renforcée serait d'autant plus légitime que, sur le fond, aucune objection ne peut être soulevée à l'encontre de la démarche :

— d'une part, il s'agit bien d'une compétence non exclusive de l'Union européenne, comme l'exige l'article 20 du traité sur l'Union européenne ;

— d'autre part, il est clair que, conformément à l'article 326 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, une coopération renforcée en la matière ne saurait porter atteinte ni au marché intérieur ni à la cohésion économique, sociale et territoriale, ni ne constituer une entrave ou discrimination aux échanges entre les Etats membres ni provoquer de distorsions de concurrence.

2. Une démarche d'autant plus légitime que le projet d'ACCIS est globalement soutenu par les entreprises ce qui laisse entrevoir pour les pays pionniers un effet d'entraînement vis-à-vis des autres pays

Les entreprises sont dans l'ensemble intéressées par le projet d'ACCIS, notamment pour ce qui concerne la simplicité, une fois une phase transitoire d'adaptation passée.

Dès lors, on peut espérer que les pays moteurs à l'origine d'une coopération renforcée auront un effet d'entraînement vis-à-vis des autres. En effet, lorsque les principales économies d'Europe continentale auront la même assiette de l'impôt sur les sociétés, alors ce seront vis-à-vis des Etats membres restés à l'extérieur du dispositif que les entreprises éprouveront des difficultés de mise en conformité et qu'elles subiront les coûts correspondants. Il y aura ainsi une certaine pression pour une unification à terme du régime fiscal européen.

III. LE POINT SUR L'ÉTAT DE LA CONVERGENCE FRANCO-ALLEMANDE

A. La comparaison des deux impôts

La comparaison de la France et de l'Allemagne a été faite par la Cour des comptes, qui a remis en mars 2011 le rapport intitulé : « Prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne » dont provient l'essentiel des éléments qui suit.

1. Des comparaisons sur le poids de l'impôt à effectuer avec prudence en raison du cumul d'une imposition locale et d'une imposition fédérale sur les bénéfices et de la très forte proportion des sociétés de personnes, en Allemagne

a) Le nombre élevé des sociétés de personnes en Allemagne, y compris parmi les entreprises de grande taille

Les principes de base sont les mêmes en France et en Allemagne : les sociétés de capitaux relèvent de l'impôt sur les sociétés, et leurs bénéfices sont imposées à ce niveau ; les bénéfices des sociétés de personnes sont en principe taxés selon le régime de l'impôt sur le revenu.

Néanmoins, la réforme des règles qu'imposera la convergence de l'impôt sur les sociétés entre les deux pays n'aura pas le même impact. La proportion des sociétés de personnes est considérablement plus élevée en Allemagne, à raison de 82 % du total des sociétés, qu'en France, avec 57 % seulement. L'essentiel de l'écart ne s'explique pas tant par les sociétés anonymes de type SA (0,2 % en Allemagne et 1,9 % en France), que par la très forte proportion des Sarl chez nous, alors que son équivalent allemand, la *GmbH* ne représente que 14 % du total.

Ainsi, des entreprises de très grande taille et cotées sont exploitées sous la forme de sociétés en commandite par actions, notamment *Merck* et *Henkel*, et environ 4 000 sociétés de personnes réalisent un chiffre d'affaires annuel de plus de 50 millions d'euros, selon les éléments communiqués à la Cour des comptes. Pour être exhaustif, à côté des sociétés en commandite (*KG*), des entreprises allemandes sont également exploitées, en dehors du cas des entreprises individuelles, sous la forme de sociétés en nom collectif (*OHG*) ou de sociétés de droit civil (*GBR*). Le tableau suivant récapitule ces éléments.

RÉPARTITION DES ENTREPRISES SELON LA FORME JURIDIQUE

	Allemagne	France
Nombre d'entreprises	3 037 000	3 108 000
Société de capitaux	15,1 %	43,2 %
Dont SA	0,2 %	1,9 %
Dont SARL	14,9 %	41,3 %
Sociétés de personnes	82,8 %	56,8 %
Autres	2,1 %	-

Source : Cour des comptes.

Le faible nombre des sociétés de capitaux est une spécificité allemande souvent remarquée, mais vite oubliée. Celle-ci a néanmoins toute son importance.

Il est en effet clair que l'harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés entre les deux Etats n'a pas un effet comparable, même si les bénéfices des entreprises sont pour une large part déterminés selon les mêmes règles, notamment en ce qui concerne les amortissements et les provisions, indépendamment de la forme juridique de leur exploitation.

b) Un cumul en Allemagne d'une imposition fédérale et d'une imposition locale des bénéfices qui exige par conséquent, pour la France, la prise en compte de la contribution économique territoriale

En France, l'imposition des entreprises au niveau local a été bien distincte de l'imposition de leurs bénéfices, dès l'origine.

Instituée par l'Assemblée constituante par la loi des 2 et 17 mars 1791, la patente, qui était *ab initio* un impôt national avec des centimes additionnels au niveau local, était assise sur la valeur locative de l'exploitation. En 1975, son remplacement par la taxe professionnelle avec une part assise sur la masse salariale et une part assise sur la valeur locative des immeubles s'est inscrit dans une logique de continuité, en dépit des aménagements de charge qui en ont résulté. Le remplacement de la taxe professionnelle par la contribution économique territoriale constituée d'une cotisation foncière et d'une cotisation sur la valeur ajoutée n'a pas non plus été une rupture avec cette logique ancienne de déconnexion de l'impôt local et de l'impôt sur les bénéfices.

En Allemagne en revanche, le lien entre l'imposition des entreprises au niveau local et leurs bénéfices a été institué très tôt, dès l'instauration en Prusse, en 1810, de l'équivalent de la patente. Ensuite, la loi de décembre 1936 a donné à la taxe sur les activités commerciales et industrielles (*Gewerbesteuer*), ses deux composantes : l'une assise sur le capital ; l'autre relative aux salaires et aux emplois. La part salariale a été supprimée en 1978 car défavorisant l'emploi. Puis le dispositif a ultérieurement été retouché. En 1998, la réforme s'est traduite par la suppression de la part de la taxation assise sur le capital, sur les immobilisations, et n'a laissé subsister que celle relative aux bénéfices. L'assiette de l'imposition locale est donc très proche de celle de l'impôt sur les sociétés, mais en raison de

l'attachement que les communes manifestent envers cet impôt, qui est le leur, les projets de fusion avec l'impôt sur les sociétés ou, pour les entreprises concernées (les sociétés de personnes et les entreprises individuelles), avec l'impôt sur le revenu n'ont pas abouti. Le taux de la taxe est, en effet, fixé par les communes. La réforme de 1998 a entraîné, par rapport à l'assiette antérieure, une certaine instabilité du produit, puisque le résultat des entreprises est étroitement lié à la conjoncture économique.

La situation allemande ne peut donc être comparée à la situation française qu'avec prudence, car il faut donc se garder de tout risque de double compte de l'imposition locale qui serait évoquée :

— d'une part, au titre de l'impôt sur les sociétés, puisque les assiettes sont harmonisées entre l'imposition fédérale et l'imposition locale ;

— d'autre part, au titre de l'équivalent allemand de la taxe professionnelle, en se fondant sur des éléments historiques. Comme on l'a vu en effet, la taxe locale allemande a été à l'origine l'équivalent de la patente et elle a été en partie assise sur la valeur des immobilisations.

2. Des évolutions divergentes ces dernières années

a) Une très forte réduction du taux fédéral en Allemagne qui y a fait passer le niveau de l'imposition des bénéfices en dessous de celui de la France, hors prise en compte de la contribution économique territoriale dans notre pays

La comparaison des données relatives à l'Allemagne et à la France sur vingt ans, depuis 1990, montre que le taux global de l'impôt sur les sociétés a très fortement diminué depuis presque quinze ans, depuis 1998.

A cette date, l'évolution de long terme avait été favorable à la France, puisque dans les années 1960, le taux était de 50 % dans chacun des deux pays.

En 1990 en effet, les taux nominaux étaient supérieurs en Allemagne à ce qu'ils étaient en France

D'abord, pour s'en tenir au taux national légal de droit commun, celui-ci s'établissait à 45 % en Allemagne, contre 33,33 % en France.

Ensuite, après prise en compte de majoration, à savoir la contribution de solidarité de 5,5 % en Allemagne, et la majoration de 25 % en France, l'écart restait encore en faveur de notre pays, avec un taux effectif de taxation de 41,67 % en France et de près de 48 % en Allemagne.

Enfin, le taux effectif après prise en compte du taux local de l'impôt sur les bénéfices était de 56,52 % en Allemagne contre 41,67 % en France.

L'Allemagne ne reprenait l'avantage que pour le taux applicable aux bénéfices distribués, qui était de 30 % seulement.

Dix ans après, la situation s'est inversée à l'avantage de l'Allemagne, en raison d'une réduction de 25 points du taux d'imposition global en dix ans, contre 7 points seulement en France.

Dans notre pays, la réduction de 7 points a été due à la suppression progressive du mécanisme de contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, appliquées à partir de 1995.

Le taux de majoration était de 25 % en 1998 et a été progressivement réduit. La contribution a été mise en extinction à partir de 2006, par la loi de finances pour 2005, qui en a réduit le taux de 3 % à 1,5 %.

Cette évolution a été partiellement compensée par l'instauration à partir de 2000 de la contribution sociale de 3,3 % sur les bénéfices des sociétés qui réalisent plus de 7,63 millions d'euros de chiffre d'affaires.

Le taux nominal effectif de taxation des bénéfices est donc passé de 41,67 % à 34,43 %.

En Allemagne, si le taux de la contribution de solidarité est resté stable à 5,5 % et si le taux local de l'impôt sur les bénéfices a peu évolué, passant de 17,22 % à 15,12 %, une réduction spectaculaire de 30 points du taux de l'impôt sur les sociétés est intervenue au niveau fédéral, passant de 45 % en 1998 à 25 % en 2004-2007, puis à 15 % à partir de 2008-2009.

Depuis lors, le taux effectif de taxation des bénéfices est plus élevé en France, à raison de 34,43 %,

Si l'on tient compte de ce qu'en France, en outre, il faut ajouter la contribution économique territoriale des entreprises, on mesure l'importance de l'effort de l'Allemagne et la manière dont elle est nettement passée sous le niveau de l'impôt français.

Le tableau ci-après récapitule ces éléments.

**EVOLUTION DES TAUX NOMINAUX D'IMPOSITION DES PROFITS DES SOCIETES
(FRANCE ET ALLEMAGNE, 1998-2009)**

		Taux nominal de l'IS	Supplément	Taux de l'impôt local sur les bénéfices	Taux nominal effectif de taxation des bénéfices
Allemagne	1998	45	5,5	17,22	56,52
	1999-2000	40	5,5	17,56	52,35
	2001-2002	25	5,5	17,63	39,35
	2003	26,5	5,5	17,63	40,66
	2004-2007	25	5,5	17,63	39,35
	2008-2009	15	5,5	15,12	30,95
France	1998	33,33	25	-	41,67
	1999	33,33	20	-	40
	2000	33,33	13,3	-	37,76
	2001	33,33	9,3	-	36,43
	2002-2004	33,33	6,3	-	35,43
	2005	33,33	4,8	-	34,93
	2006	33,33	3,3	-	34,43
	2007-2009	33,33	3,3	-	34,43

Source : Cour des comptes.

**b) Une diminution des recettes de l'IS plus marquée en
Allemagne qu'en France, et non compensée par la hausse des
recettes de l'imposition locale**

A partir de l'année 2000, les évolutions de recettes entre l'Allemagne et la France ont été divergentes.

Sur la période allant de 2001 à 2008, la part de l'impôt sur les sociétés proprement dit dans le PIB s'est établie en moyenne à 2,63 % en France contre 1,06 % du PIB en Allemagne.

Dans les deux pays, on constate une diminution, mais celle-ci est spectaculaire en Allemagne, passant de 1,34 % à 0,65 % du PIB, et de moindre portée en France, avec un recul de 2,97 % à 2,53% du PIB.

S'agissant de l'imposition locale, l'effet à été inverse avec un accroissement de la *Gerwerbesteuer* en Allemagne, qui est passé de 1,14 % à 1,65% du PIB, pendant que la taxe professionnelle régressait en France, à raison de 1,40% du PIB en début de période contre 1,01 % en fin de période.

Le tableau ci-après récapitule ces éléments.

**EVOLUTION DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES ET DE L'IMPOSITION LOCALE SUR LES ENTREPRISES
(ALLEMAGNE ET FRANCE)
EN % DU PIB**

2001 IS + Gewerbesteuer ou TP		2008
Allemagne	1,34 + 1,14 = 2,48	0,64 + 1,65 = 2,29
France	2,97 + 1,40 = 4,37	2,53 + 1,01 = 3,54

Source : Cour des comptes.

c) Un taux effectif d'imposition dorénavant plus faible et plus proche de la moyenne européenne, et aussi plus proche de la neutralité fiscale, en Allemagne

Pour ce qui concerne les taux effectifs d'imposition calculés par les économistes, les calculs du *Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung* montrent que le taux effectif moyen d'imposition des sociétés a fortement chuté en Allemagne, passant de 41,2 % en 1998, y compris la *Gerwerbesteuer*, à 28 % en 2009, tandis que la France, qui avait un très léger avantage en 1998, à raison de 39,8 % est en situation au contraire défavorable en fin de période avec 34,6 %.

Pendant ce temps, l'écart entre le taux moyen de l'Union européenne et le taux allemand s'est fortement réduit, passant de 22,3 points à 5,7 %, alors que l'écart français à la moyenne s'est accru, passant de 8,5 % à 12,3 %.

Le tableau suivant reprend ces éléments.

**EVOLUTION DES TAUX EFFECTIFS MOYENS D'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS EN FRANCE,
EN ALLEMAGNE ET DANS L'UNION EUROPÉENNE
(1998-2009)**

	1998		2001		2005		2009	
	Taux nominal	EATR	Taux nominal	EATR	Taux nominal	EATR	Taux nominal	EATR
Allemagne	56,5	41,2	39,4	35,8	39,4	35,8	31	28
France	41,7	39,8	36,4	35,8	34,9	34,8	34,4	34,6
Moyenne UE25	33,2	29	30,8	27,3	26,5	24	24,6	22,3
Différence Allemagne UE25	23,3	12,2	8,6	8,5	12,9	11,8	6,4	5,7
Différence France UE25	8,5	10,8	5,6	8,5	8,4	10,8	9,8	12,3

Source : ZEW/Commission européenne.

Pour ce qui concerne la neutralité fiscale, c'est-à-dire la capacité de l'impôt à taxer à taux similaires ou voisins les différentes solutions qui s'offrent à l'entreprise pour régler une question donnée, le rapport précité de la Cour des comptes indique également que celle-ci a beaucoup progressé en Allemagne.

Ainsi, le financement des investissements par réinvestissement des bénéfices et celui par émission d'actions connaissent le même niveau de pression fiscale, et l'écart avec le financement par endettement s'est réduit. Tel n'est pas le cas en France, comme en atteste le tableau suivant.

TAUX MOYEN EFFECTIF DE PRELEVEMENT SUR UN INVESTISSEMENT (EATR) EN FONCTION DE SES MODALITÉS DE FINANCEMENT (2000-2009)

	Allemagne		France	
	2000	2009	2000	2009
Bénéfices réinvestis	47,9	31,3	41,2	38,9
Emission d'actions	41,5	31,3	41,2	38,9
Endettement	28,4	21,8	28	26,8
Différence bénéfices réinvestis – Endettement	19,5	9,5	13,8	12,1
Différence émission d'actions – endettement	13,1	9,5	13,8	13,8

Source : Commission européenne.

d) Des évolutions différentes : mesures spécifiques en France ; élargissement de l'assiette en Allemagne

Sur le fond, les mesures législatives fiscales intervenues ces dernières années en Allemagne et en France n'ont pas eu le même objet.

En France, l'essentiel de la politique fiscale a été orientée en matière d'impôt sur les sociétés sur deux axes.

Le premier a été de procéder à une différenciation des taux selon la taille des entreprises. Opérée en 1997 avec un taux spécifique en leur faveur de 19 %, taux optionnel et conditionné à la mise en réserve des bénéfices taxés, la distinction des petites entreprises, TPE et PME, a été mis en place en 2001 avec un taux réduit de 15 % pour une tranche limitée des bénéfices des PME.

En l'état, pour l'année 2011, ce taux de 15 % a été applicable à une somme de 38 120 euros. Les entreprises éligibles sont celles qui ont réalisé moins de 7,36 millions d'euros de chiffre d'affaires et dont le capital est pour les trois quarts au moins soit détenu par des personnes physiques, soit par des sociétés répondant elles-mêmes aux mêmes conditions de chiffre d'affaires et de détention du capital.

Si cette orientation a rapproché la France de certains de ses partenaires, notamment l'Espagne et le Royaume-Uni, ainsi que le Japon, tel n'est pas le cas de l'Allemagne.

La deuxième orientation essentielle de la France a été de développer le dispositif du crédit d'impôt recherche créé en 1983, M. Laurent Fabius étant alors ministre de l'industrie et de la recherche.

Deux étapes sont intervenues. D'abord, avec la loi de finances pour 2004 puis la loi de finances pour 2006, avec notamment la suppression de la condition de réalisation en France des efforts de recherche pris en considération. Ensuite, la loi de finances pour 2008, complétée par la loi de finances rectificative pour 2008, a donné au dispositif sa physionomie actuelle avec la suppression de toute référence à l'accroissement de l'effort de recherche, seul le montant total des dépenses étant pris en considération, et deux taux, un taux de 30 % jusqu'à 100 millions d'euros de dépense et de 5 % au-delà.

Un dispositif de remboursement immédiat a été également prévu pour les PME, les jeunes entreprises, de moins de 5 ans, les entreprises innovantes et les entreprises en difficulté.

Pour ce qui la concerne, l'Allemagne a procédé au cours de la dernière décennie à un élargissement de l'assiette avec :

- la poursuite de la simplification du régime des amortissements, processus entamé en 1995. Cette évolution s'est d'abord traduite en 2001 par la réduction de 30 % à 20 % du taux des amortissements dérogatoires, la diminution de 4 à 3 % du taux linéaire relatif aux bâtiments et la révision générale des durées d'amortissement. Ensuite en 2008, la suppression totale des amortissements dégressifs a été décidée, et leur réintroduction temporaire en 2009 et 2010 n'est intervenue comme éléments de la politique conjoncturelle ;

- la limitation du report des résultats déficitaires en 2004 ;

- la limitation en 2008 de la déductibilité des intérêts d'emprunt ;

- la suppression de la déductibilité de la taxe commerciale locale (*Gewerbesteuer*) à partir de 2008 également.

3. Une question essentiellement technique, même si elle soulève quelques problèmes délicats

a) L'absence de difficulté de principe

D'un point de vue technique, le projet de convergence franco-allemande peut raisonnablement aboutir en matière d'impôt sur les sociétés, car comme l'a montré le rapport précité de la Cour des comptes, les différences actuelles d'assiette ne sont pas insurmontables.

Les spécialistes de la fiscalité constatent d'ailleurs que l'utilisation de plus en plus fréquente des règles comptables internationales par les grands groupes et les grandes entreprises, pour établir les comptes consolidés incluant l'ensemble de leurs filiales dans plusieurs pays, créent les conditions intrinsèques de sa réussite.

b) Quelques écarts sur les principes généraux

Sur le plan des principes généraux, la Cour des comptes a recensé plusieurs écarts d'assiette entre la France et l'Allemagne.

Le premier d'entre eux tient à la différence des règles de territorialité. L'impôt sur les sociétés en France est marqué par un principe de territorialité stricte : seuls les bénéfices réalisés en France sont en principe taxés, les exceptions étant soit d'origine légale (rattachement des bénéfices réalisés dans les « paradis fiscaux ») ou bien conventionnelle (attribution à la France du droit d'imposer par les conventions internationales). Ainsi, les bénéfices des sociétés françaises réalisés par leurs entreprises exploitées à l'étranger ne sont pas imposables en France. Pour les sociétés étrangères, seuls les bénéfices de source française sont imposables en France.

S'agissant de l'Allemagne en revanche, les sociétés résidentes sont imposées selon la règle du bénéfice mondial, ce qui implique la prise en compte des bénéfices des entreprises exploitées à l'étranger. Les sociétés non résidentes sont pour leur part imposables sur les bénéfices de source allemande.

Le deuxième écart tient aux modalités d'amortissement, mais il ne se traduit en fait que par des décalages de trésorerie, car *in fine*, les biens sont amortis.

La France permet en effet l'amortissement linéaire, sur une base individuelle, avec notamment pour les immeubles un taux de 1 à 5 %. Il permet également pour certains biens d'équipement et certains investissements hôteliers. Le taux d'amortissement maximum autorisé, pour les biens d'une durée d'utilisation de trois années, est de 41,67 %, ce qui est particulièrement élevé en Europe. En outre, il existe des cas d'amortissement exceptionnel et des régimes spéciaux.

L'Allemagne a supprimé à partir du 1^{er} janvier 2008, dans le cadre de sa réforme, la faculté de procéder à des amortissements dégressifs. Seul subsiste l'amortissement linéaire, avec pour les immeubles, une durée supérieure à celle de la France, puisque les taux vont de 1 % à 3 %.

Ce n'est qu'à titre temporaire et dans le cadre des mesures de lutte contre la crise que l'amortissement dégressif a ultérieurement été réintroduit dans le droit fiscal allemand.

Des cas d'amortissement exceptionnels sont prévus, mais assez limités, pour les PME ou bien dans les cas d'usure exceptionnelle.

Les provisions sont un autre élément technique sur lequel les différences d'assiette sont notables, mais avec là aussi un effet limité à un décalage de trésorerie.

Le droit fiscal allemand est plus strict que le droit français, car il ne prévoit que la déductibilité des provisions dont la constitution répond à une obligation comptable. D'un autre côté, il autorise la déduction des provisions pour régime de retraite d'entreprise, ce qui n'existe pas en France, en raison de l'absence d'équivalent.

Les provisions pour créances douteuses n'existent pas, mais on procède en Allemagne à des amortissements inscrits au bilan pour tenir compte de la dépréciation des créances.

Le quatrième écart concerne l'encadrement de la déductibilité des intérêts d'emprunt.

Les intérêts d'emprunt sont l'un des instruments de l'optimisation fiscale, voire d'une forme d'évasion fiscale. En effet, le droit fiscal prévoit toujours une asymétrie de traitement entre ceux-ci, déductibles de l'assiette de l'impôt sur les résultats, et les dividendes, qui ne le sont pas. L'arbitrage entre la re-capitalisation d'une filiale et l'octroi de prêts est donc biaisé en faveur de la seconde solution.

Pour éviter les risques de sous-capitalisation, le droit fiscal français limite la déductibilité pour les seuls prêts internes aux groupes.

En Allemagne, en revanche, un dispositif de limitation n'a été que récemment mis en œuvre, dans le cadre de la réforme de 2008 visant comme on l'a vu à un élargissement de l'assiette de l'impôt.

Il a initialement été fondé sur une limitation à 30 % de l'excédent brut d'exploitation (EBITDA) de la déduction des intérêts de l'ensemble des emprunts contractés par l'entreprise, qu'il s'agisse ou non d'emprunts bancaires, dès lors que leur somme excédait un million d'euros.

Cette mesure a rapidement été assouplie avec un rehaussement du plancher à 3 millions d'euros à partir de 2009 et un mécanisme de report en avant, jusqu'à cinq ans, de l'EBITDA non utilisé une année, à partir de 2010.

Il convient d'observer, comme l'a fait la Cour des comptes, que certains pays européens plafonnent d'une manière générale la déductibilité des intérêts d'emprunt : la Belgique, le Danemark, les Pays-Bas et l'Italie.

Une même différence d'approche concerne les plus-values sur cession d'actif. L'Allemagne connaît le mécanisme dit du remploi, pour les plus-values sur cession d'immeubles ou de terrains. En France, ce système du remploi a été supprimé au cours des années 1960.

c) Des approches techniques différentes sur certains éléments, notamment sur les autres impôts

Les différences d'approches techniques entre la France et l'Allemagne se constatent en matière de report en arrière, de déductibilité de l'impôt et d'imposition des groupes.

Tel était d'abord le cas pour les règles de report des déficits. Le droit fiscal français permettait la solution du report en arrière, jusqu'à trois ans, et le report en avant, de manière illimitée. Tel n'est plus le cas comme on l'a vu depuis la loi de finances rectificative de septembre 2011.

En Allemagne, le report en arrière est limité à un an, avec un plafond de l'ordre de 500 000 euros, et le report en avant, s'il est illimité dans le temps, est plafonné à 60 % des sommes en jeu au-delà de 1 million d'euros, de manière à garantir une taxation maximale des profits.

Pour ce qui concerne la déductibilité des autres impôts, le principe est en France celui de la déductibilité de l'ensemble des impôts locaux de l'assiette de l'impôt sur les résultats des entreprises. Ce principe qui valait notamment pour la taxe professionnelle concerne aussi la contribution économique territoriale.

Pour ce qui concerne l'Allemagne, seule la taxe foncière est déductible. Par conséquent, l'imposition locale sur le commerce et l'industrie (*Gewerbesteuer*) n'est donc pas, quant à elle, déductible depuis la réforme de 2008.

Pour l'essentiel cependant, c'est en France l'importance du nombre des impositions spécialisées qui pèsent sur les entreprises, telles que le versement transport, qui expliquent l'importance du montant financier de l'écart entre l'assiette allemande et l'assiette française de l'impôt sur les sociétés.

Enfin, des différences d'approches d'ordre technique et non de principe sont observées tant sur le régime mère-fille que sur la fiscalité des groupes.

En ce qui concerne le régime mère fille, l'exonération des produits de participation reçus d'une filiale est en France subordonnée à une double condition : d'une part, la participation concernée doit représenter au moins 5 % du capital ; d'autre part, elle doit être détenue depuis au moins de deux ans. L'exonération n'est pas totale, car une quote-part de 5 % représentative de frais et charges est retranchée du montant que peut déduire la société mère.

S'agissant de l'Allemagne, le régime est plus libéral, car il n'y a ni condition de participation, ni condition quant à la durée de détention.

Le régime des groupes fait également l'objet de certaines différences.

En France, il n'est accessible que lorsque la société mère détient 95 % des droits de vote et des droits au bénéfice dans chaque filiale concernée. Il permet

une compensation totale des pertes et des bénéfices dans le cadre du groupe, ainsi que de déduire l'ensemble des frais financiers du groupe.

En Allemagne, l'homologue de ce dispositif, l'*Organschaft*, est de plein droit dès lors que la majorité seulement des droits de vote est détenue par la société mère. Par ailleurs, l'intégration fiscale est plus complète qu'en France, car elle ne concerne pas seulement l'impôt sur les sociétés, mais également la TVA et l'imposition locale sur les activités commerciales et industrielles (*Gewerbesteuer*). Enfin, la prise en compte des déficits d'une société filiale par la société mère n'intervient que s'il y a eu préalablement conclusion d'un contrat de transfert de résultats entre la mère et sa filiale.

d) Des instruments différents de politique fiscale

Certaines différences entre l'impôt sur les sociétés en France et en Allemagne sont clairement le choix de la politique fiscale.

Elles sont d'ailleurs largement indépendantes d'une harmonisation des assiettes, puisque comme on l'a vu à propos de l'impôt sur les sociétés, les incitations fiscales peuvent parfaitement s'accommoder d'une assiette commune, dès lors qu'elles interviennent ultérieurement, au stade du recouvrement de l'impôt.

S'agissant de la France, la principale mesure fiscale qui n'a pas son équivalent en Allemagne est le crédit d'impôt recherche, fondé depuis la réforme de 2008, sur le volume des dépenses, à raison de 30 % jusqu'à 100 millions d'euros et 5 % au-delà. Il est considéré comme l'un des plus favorables.

A l'opposé, un élément très favorable aux opérations d'acquisition en Allemagne est la faculté, inconnue en France, de prévoir un amortissement de l'écart d'acquisition ou *goodwill*, à savoir de la différence entre la valeur d'acquisition et la somme des valeurs des éléments identifiables. Cet amortissement sur quinze ans permet de déduire le *goodwill*, d'une manière fractionnée, de la base d'imposition.

Un tel système est également en vigueur aux Etats-Unis.

Le tableau suivant récapitule les principaux éléments de la divergence franco-allemande à la date de rédaction du rapport de la Cour des comptes.

**IMPÔTS SUR LES SOCIÉTÉS : COMPARAISON DES RÈGLES D'ASSIETTE FRANÇAISES
AVEC LES RÈGLES ALLEMANDES**

Règle française	Règle allemande
Territorialité Seuls sont imposables en France les résultats réalisés en France.	Les sociétés résidentes sont imposées sur leur bénéfice mondial tandis que les sociétés non résidentes ne sont soumises à l'impôt qu'à raison de leurs revenus de source allemande.
Report des déficits 3 ans en arrière, illimité en avant.	Les déficits peuvent être reportés en arrière dans le délai d'1 an dans la limite de 511 500 €. Ils peuvent être reportés en avant de manière illimitée jusqu'à 1 M€. Au-delà de cette somme, seules 60 % de ces sommes peuvent être reportées chaque année (taxation minimale des profits).
Régime des amortissements Amortissement linéaire possible pour tous les actifs sur une base individuelle. Pour l'amortissement des immeubles, le taux varie de 1 à 5 % Le taux d'amortissement dégressif maximal s'établit à 41,67 % (biens dont la durée d'utilisation est de 3 années), soit au-dessus de nos partenaires européens. Les cas d'application d'amortissements exceptionnels ou accélérés sont sensiblement plus nombreux en France que chez ses principaux partenaires.	Amortissement linéaire de tous les actifs sur une base individuelle. Pour l'amortissement des immeubles, le taux varie de 2 à 3 %. L'amortissement dégressif a été supprimé pour les biens acquis ou fabriqués à compter du 1 ^{er} janvier 2008, mais réintroduit temporairement pour les biens d'équipements corporels acquis entre le 1 ^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2010. Le taux de l'amortissement dégressif est un multiple du taux linéaire s'appliquant à la valeur amortissable résiduelle. Ce multiple est de 2,5 avec un plafond de 25 % de la valeur d'acquisition des biens corporels. Amortissement accéléré autorisé uniquement pour usure exceptionnelle ou pour les PME.
Provisions La France a instauré un certain nombre de provisions réglementées adoptées le plus souvent pour des motifs économiques (provision pour hausse des prix, provision pour investissement des entreprises de presse ...).	Le droit fiscal limite fortement les possibilités de constituer des provisions en n'autorisant que les provisions que le droit comptable considère comme obligatoires. Sont notamment admises en déduction les provisions pour retraites du personnel (dans le cadre de régimes d'entreprise qui n'ont pas leur équivalent en France), les provisions pour démantèlement des centrales nucléaires et les provisions pour risque pays. En revanche, les provisions pour créances douteuses n'existent pas en tant que telles (les dépréciations des éléments du patrimoine – notamment les créances – prennent la forme d'un amortissement de la valeur inscrite au bilan).

Déductibilité des impôts Sont notamment admis en déduction en France les impôts et taxes suivantes : la contribution économique territoriale, les taxes foncières, la taxe sur les salaires, l'impôt forfaitaire annuel (IFA).	Seule la taxe foncière est déductible en Allemagne au contraire des autres impôts locaux (TP).
Déductibilité des charges financières d'emprunt Les intérêts des emprunts contractés par l'entreprise sont déductibles de sa base imposable, comme toute charge engagée dans l'intérêt de l'exploitation. Toutefois, ce principe de déductibilité fait l'objet d'un encadrement, afin d'éviter des phénomènes d'optimisation. A cet égard, les règles françaises de sous-capitalisation apparaissent favorables. La nouvelle rédaction de l'article 212 relatif à la sous-capitalisation ne portant que sur la déductibilité des intérêts liés à l'endettement intra-groupe, l'endettement bancaire n'est pas concerné par ces règles d'encadrement, contrairement à la majorité des partenaires de la France.	Déductibilité des intérêts d'emprunts (acquisition de participations) plafonnée en pourcentage de l'EBITDA (excédent brut d'exploitation) lorsque les charges financières dépassent 3 M€ par an.
Régime mère fille : circulation des dividendes Exonération sur 95 % des dividendes bruts si la participation est égale ou supérieure à 5 %. Condition de durée de détention minimale : 2 ans.	Exonération sur 95 % des dividendes bruts quelles que soient l'importance et la durée de la participation.
Plus-values de cession de titres de participation Exonération (quote-part 5 %) des « titres de participation ».	Exonération totale sans condition sous réserve de réintégration d'une quote-part de 5 %.
Plus-values d'actifs Système du remploi supprimé en 1965 en France	Report d'imposition des plus-values sous condition de remploi pour terrains et immeubles possédés pendant au moins 6 ans. En outre, la plus-value doit être réinvestie dans un établissement domestique permanent ; un réinvestissement de la plus-value à l'étranger n'ouvre pas droit au bénéfice de cette règle.
Régime de l'intégration Caractère optionnel, seuil de détention : 95 %.	Caractère optionnel, seuil de détention : 50 % ; obligation de conclure entre la mère et sa filiale un contrat de transfert effectif des bénéfices réalisés.
Dépenses de recherche Le crédit d'impôt recherche est fondé, depuis 2008, sur le volume des dépenses et non plus sur leur augmentation comme cela était le cas	Les dépenses de recherche et de développement destinées à la production d'actifs incorporels peuvent être déduites immédiatement

auparavant.	(section 5.2 de la loi sur l'impôt sur le revenu). Il n'existe pas de système de crédit d'impôt recherche.
Pertes transfrontalières (pertes des établissements permanents) L'impôt sur les sociétés français étant fondé sur le principe de territorialité, les pertes des établissements permanents ne sont pas prises en compte.	En règle générale, les conventions fiscales prévoient que la méthode d'exemption s'applique aux revenus des établissements permanents à l'étranger. De ce fait, les pertes réalisées par des établissements permanents à l'étranger ne sont pas prises en compte.
Déclarations électroniques	La déclaration électronique est actuellement expérimentée en Allemagne. Elle deviendra obligatoire à partir de 2012.
Taxation des sociétés de personnes Les sociétés de personnes sont totalement transparentes en France.	Les sociétés de personnes sont totalement transparentes en Allemagne. Le profit réalisé par la société est imputé aux différents associés et chacun d'eux paye l'impôt sur sa part. Inversement, les pertes sont imputables sur le revenu des associés.

Source : Cour des comptes.

B. Un objectif politique de convergence partagé et politiquement affiché lors de l'annonce d'août 2011 et confirmé par la rencontre les ministres des finances du 23 janvier 2012, en perspective du Conseil des ministres du 6 février

La convergence fiscale entre la France et l'Allemagne pour l'impôt sur les sociétés a été annoncée à la suite de leur rencontre du 16 août dernier, par la Chancelière de la République fédérale d'Allemagne, M^{me} Angela Merkel, et par le Président de la République, M. Nicolas Sarkozy.

Il s'agit d'un premier pas vers la convergence fiscale européenne, d'autant plus important que cette annonce a été assortie d'un calendrier.

Les deux ministères des finances concernés, celui de l'Allemagne comme celui de la France, ont été chargés de procéder à des études techniques, de manière que des propositions puissent être soumises au Conseil des ministres franco-allemand prévu pour le 6 février 2012.

Le Conseil économique Franco-allemand du 23 janvier 2012 s'est tenu à Paris, en présence de M. Wolfgang Schäuble, ministre allemand de l'économie, et de M. François Baroin, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie.

Sur l'impôt sur les sociétés, la convergence s'oriente sur la distinction de trois cas de figure :

– les éléments sur lesquels les éléments sont déjà très proches, notamment les provisions et les régimes d'imputation des déficits ;

– les éléments sur lesquels il y a matière à convergence, comme la fiscalité des groupes, le traitement des dividendes intragroupes et la déduction des intérêts d'emprunt, plafonnée en Allemagne, les règles d'amortissement et la fiscalité des sociétés de personnes ;

– les règles sur lesquels chaque pays gardera sa spécificité, comme le crédit impôt-recherche (l'Allemagne a un régime de subvention, ce qui comptablement revient au même).

Sur ces bases, des observateurs estiment que la question de l'harmonisation des taux sera posée.

Le Livre vert sur la convergence fiscale entre les deux pays, en cours de finalisation, est prévu pour être présenté au conseil des ministres commun du 6 février.

C. La première pierre d'une stratégie fiscale européenne qui pourrait aussi concerner, à terme, le taux de l'impôt sur les sociétés

La crise de l'euro a révélé dans toute son ampleur le paradoxe de l'Union européenne qui a été de construire un marché unique, et qui plus est de prévoir une monnaie unique qui a vocation à être la monnaie de tous les Etats membres, sauf du Royaume-Uni et du Danemark, qui ont chacun pour ce qui le concerne une clause d'*opt out*, sans prévoir de véritable gouvernement économique, mais aussi de stratégie fiscale.

C'est, dans le contexte de la mondialisation, une carence particulièrement étrange et lourde de conséquence.

L'Union européenne, dont le traité n'a imposé l'harmonisation que pour les seuls impôts qui peuvent perturber le marché intérieur, les impôts indirects, ne peut en effet faire maintenant l'économie d'une stratégie fiscale d'ensemble et de fond qui sans porter atteinte à la souveraineté profonde des Etats membres, sans entrer inutilement et de manière autoritaire dans leurs choix, leur permettrait de définir ensemble les principes généraux du financement des dépenses publiques de manière que les conditions en soient les plus efficaces possibles pour l'activité économique, pour l'emploi et pour l'avenir du continent.

C'est une nécessité pour éviter que l'Europe ne sorte de l'histoire économique dans laquelle elle n'est réellement entrée qu'à la Renaissance.

Parmi les différents types d'impôts, tous n'exigent pas une coordination, mais deux catégories sont plus particulièrement concernées : d'une

part, les impôts qui influent directement sur l'attractivité économique, et comme on l'a vu, c'est le cas de l'impôt sur les sociétés, d'autre part, les prélèvements qui affectent la compétitivité, qu'il s'agisse de la compétitivité d'ensemble ou de la compétitivité de certains secteurs.

De ce point de vue, l'ACCIS est un test de la conscience des Etats membres vis-à-vis de cette exigence.

Au-delà, il est également bien clair qu'une véritable stratégie européenne collective conduirait à entamer également une démarche d'harmonisation sur les taux de l'impôt sur les sociétés également, de manière à mener une réflexion sur le rôle et la place des entreprises européennes par rapport au reste du monde et le niveau d'attractivité nécessaire sans dumping fiscal vis-à-vis des entreprises internationalement mobiles.

TRAVAUX DE LA COMMISSION

La Commission s'est réunie le 1^{er} février 2012, sous la présidence de M. Pierre Lequiller, Président, pour examiner le présent rapport d'information.

L'exposé des rapporteurs a été suivi d'un échange.

M. Jean Gaubert. Je partage l'inquiétude des rapporteurs sur l'enjeu des exonérations qui viendraient affaiblir les progrès portés par la définition d'une assiette commune, et sur notre nécessaire vigilance à cet égard. Par ailleurs, la compétitivité dépasse largement la seule question de l'imposition des sociétés. Les choix de localisation des entreprises répondent en effet à des préoccupations beaucoup plus fondamentales, sur la qualité des infrastructures du pays d'accueil, sur la formation dispensée, sur les modalités d'occupation des sols, *etc.*

M. Michel Piron. Il importe aussi, à côté du débat sur la définition de l'assiette qui ressortit clairement à une analyse microéconomique, de prendre en compte les aspects macroéconomiques que soulève la question de l'harmonisation fiscale, qui n'aura évidemment pas le même impact selon que les pays privilégie telle ou telle type d'activités, ici l'industrie productive, là les activités de service... L'incidence de nos choix fiscaux sur ces stratégies essentielles mérite que l'on s'y arrête un instant.

M. Jean-Yves Cousin, co-rapporteur. Monsieur Piron, pour les groupes transfrontaliers, l'assiette de l'IS se répartit en trois tiers : c'est un peu plus compliqué dans le détail mais, pour faire simple, il est tenu compte du chiffre d'affaires, de la main-d'œuvre et des immobilisations.

La Commission européenne a calculé que l'harmonisation de l'ACCIS générerait 1,3 milliard d'euros d'économies d'impôt. Si l'on ajoute les 700 millions d'économies administratives, le total atteint environ 2 milliards.

M. Pierre Forgues, co-rapporteur. Monsieur Piron, le contexte local compte, c'est vrai. Pour la France, le critère de répartition selon les ventes ne serait pas désavantageux car, en France, nous vendons davantage que nous ne produisons. De toute façon, les services de Bercy sont très mesurés, ils y vont à tous petits pas. C'est en marchant que nous trouverons la voie.

Monsieur Gaubert, la fiscalité n'est évidemment pas le seul facteur de compétitivité des entreprises. Mais nous avons remarqué que ces dernières, petites, moyennes ou grandes, sont tout de même sensibles au taux de prélèvement : elles sont attirées par les pays où il est faible, comme l'Irlande. Considérer uniquement le taux en négligeant l'assiette ne signifie pas grand-chose mais les entreprises qui délocalisent ne sont pas forcément au courant des détails

de l'assiette. Avec l'ACCIS, il sera possible de choisir en connaissance de cause car l'assiette comme les taux en vigueur dans chacun des pays seront connus – ceux-ci finiront d'ailleurs par se rapprocher.

La Commission a ensuite *approuvé* la proposition de résolution dont le texte figure ci-après :

PROPOSITION DE RESOLUTION EUROPEENNE

L'Assemblée nationale,

Vu l'article 88-4 de la Constitution,

Vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, notamment ses articles 113 et 115,

Vu la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) (COM [2011] 121 final/n° E 6136),

Vu également la proposition de directive du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents (COM [2011] 714 final/n° E 6802), de refonte,

Considérant qu'en l'absence d'harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés et de méthode simple permettant de comparer les taux nominaux d'une manière rigoureuse, il est impossible de connaître les taux réels de l'impôt sur les sociétés dans les Etats membres,

Considérant que ces conditions conduisent à une concurrence fiscale non maîtrisée qui se traduit par des niveaux affichés de taux nominaux nettement inférieurs à ceux des principaux partenaires économiques des Etats membres,

Considérant également qu'une harmonisation est indispensable pour rétablir les conditions d'une concurrence fiscale claire loyale et transparente, allant également dans le sens d'un renforcement de la gouvernance de la zone euro et apportant aux entreprises davantage de simplicité dans le fonctionnement du marché intérieur,

1. Demande l'adoption de la première des propositions précitées en ce qu'elle prévoit une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés et, s'agissant de la consolidation, des modalités de répartition de l'assiette consolidée, entre les différentes sociétés et établissements

des groupes et sociétés établis dans plusieurs Etats membres, permettant une répartition équitable de son produit ;

2. Considère cependant que l'entrée en vigueur des dispositions sur la consolidation peut intervenir d'une manière différée, compte tenu des difficultés de mise en œuvre, ainsi que des enjeux budgétaires pour les Etats membres ;

3. Estime également que la faculté d'option offerte aux entreprises entre une assiette nationale de l'impôt sur les sociétés et l'ACCIS doit être davantage encadrée, de manière à limiter la coexistence des deux corps de règles en Europe, qui ne sera que transitoire, pour permettre une extension progressive de l'application de l'ACCIS ;

4. Juge que l'ACCIS devra permettre de garantir une assiette large, reposant sur une réalité économique, notamment en matière d'amortissement, et sécurisée par des mesures anti-abus efficaces ;

5. Attire spécifiquement l'attention du gouvernement sur le fait que la mise en œuvre de l'ACCIS ne devra pas engendrer de complexité excessive, notamment en matière déclarative, ni entraîner non plus d'insécurité juridique ;

6. Considère comme indispensable, dans le cadre du guichet unique, de garantir l'homogénéité des règles de gestion administrative et d'éviter tout risque de « dumping administratif », comme toute difficulté dans l'exercice du contrôle fiscal ;

7. Juge enfin qu'à défaut d'unanimité des Etats membres, le recours à la procédure de coopération renforcée ne doit pas être exclu.

MOTION FOR A EUROPEAN RESOLUTION

The National Assembly,

In the light of Article 88-4 of the Constitution

In the light of the Treaty on the Functioning of the European Union, especially its Articles 113 and 115,

In the light of the proposal for a Council Directive on a common consolidated corporate tax base (CCCTB) (COM [2011] 121 final/no. E 6136),

In the light also of the proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States (COM [2011] 714 final/no. E 6802), recast,

Whereas, for want of harmonisation of the corporate tax base and a simple method making it possible to compare nominal rates in a rigorous manner, it is impossible to know the actual effective rates of corporate tax in the Member States,

Whereas these conditions bring about rampant tax competition which leads to the displayed levels of nominal rates being clearly lower than those of the main economic partners of the Member States,

Whereas also harmonisation is essential to re-establish the conditions of clear, loyal and transparent tax competition, which also moves towards a strengthening of the governance of the eurozone and provides more simplicity to companies in the functioning of the internal market,

1. Calls for the adoption of the first of the above-mentioned options as it lays down a common corporate tax base and as, referring to consolidation, it sets forth the procedures for sharing the consolidated base between the various companies and establishments of groups and

companies established in several Member States. This would allow fair sharing of its revenue;

2. Considers however that the entry into force of the provisions on consolidation can take place subsequently given the implementation difficulties and budgetary issues for the Member States;

3. Feels also that the option given to companies between a national corporate tax base and the CCCTB must be framed to a greater extent so as to limit the co-existence of two sets of rules in Europe, which will be merely transitional, to allow progressive roll-out of the application of the CCCTB;

4. Deems that the CCCTB must ensure a broad base based on economic reality, especially regarding depreciation, and rendered secure by effective anti-abuse measures;

5. Draws specifically the attention of the government to the fact that the implementation of the CCCTB must neither cause excessive complexity, especially regarding tax declarations, nor lead to legal insecurity;

6. Considers it essential, as part of the one-stop shop approach, to assure standardised rules of the administrative management and avoid any risk of 'administrative dumping' and any difficulty in exercising tax audits;

7. Deems, last, that for want of unanimity among the Member States, recourse to the enhanced cooperation procedure must not be excluded.

ANNEXES

**ANNEXE 1 :
MODALITES D'AMORTISSEMENT DES BIENS 2009**

Etats	Amortissements individuels		Par panier
	linéaires	dégressifs	
Etats de l'Union européenne			
Allemagne	x	x	X
Autriche	x		
Belgique	x	x	
Bulgarie	x		
Chypre	x		
Danemark			X
Espagne	x	x	
Estonie			
Finlande			X
France	x	x	
Grèce	x	x	
Hongrie	x		
Irlande	x		
Italie	x		
Lettonie		x	
Lituanie	x	x	
Luxembourg	x	x	
Malte	x		
Pays-Bas	x	x	
Pologne	x	x	
Portugal			X
Rép. tchèque	x	x	
Roumanie	x	x	
Royaume-Uni			X
Slovaquie	x	x	
Slovénie	x		
Suède	x	x	
Canada			X
Etats-Unis	x	x	
Japon	x	x	
Norvège			X
Suisse	x	x	

Source : Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, p. 29.

ANNEXE 2 : LISTE DES PERSONNES ENTENDUES PAR LES RAPPORTEURS

Les rapporteurs tiennent à témoigner leur gratitude à l'ensemble des personnalités avec lesquelles ils se sont entretenus dans le cadre de la préparation de ce rapport d'information.

➤ A Bruxelles :

- Mme Pervenche BERES, Députée européenne, Présidente de la commission de l'emploi et des affaires sociales, membre de la commission spéciale sur la crise financière, économique et sociale, membre suppléante de la commission des affaires économiques et monétaires.

▪ Représentation permanente de la France auprès de l'Union européenne :

- M. Benoît DE LA CHAPELLE BIZOT, ministre conseiller pour les affaires financières, chef du service des affaires économiques et monétaires ;

- M. Olivier PALAT, Conseiller.

▪ Commission européenne :

- M. Tom NEALE, Chef d'unité « Initiatives relatives à la fiscalité des sociétés », Direction générale de la fiscalité et de l'Union douanière ;

- M. Laurent CHAPUIS, Expert national détaché, Unité « Initiatives relatives à la fiscalité des sociétés », Direction générale de la fiscalité et de l'Union douanière ;

- M. Valère MOUTARLIER, membre du cabinet de M. Algirdas ŠEMETA, commissaire en charge de la fiscalité et de l'union douanière, de l'audit et de la lutte antifraude.

➤ A Paris :

▪ AFEP :

- M. François SOULMAGNON, Directeur ;

- M^{me} Armina TARMIL ;

- M^{me} Stéphanie ROBERT.

▪ CGPME :

- M. Gérard ORSINI, Président de la Commission juridique et fiscale ;

- M. Pascal LABET, Directeur des affaires économiques.

▪ **MEDEF :**

- M^{me} Christine BOUVIER, Présidente du groupe de travail ACCIS ;
- M^{me} Vanessa DE SAINT-BLANQUAT ;
- M^{me} Audrey HERBLIN, Directrice de mission Affaires publiques.

▪ **Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie :**

- M. Philippe-Emmanuel DE BEER, Sous-directeur à la direction de la législation fiscale ;
- M. Gaël PERRAUD, Chef de bureau à la direction de la législation fiscale.