

*Fiscalité*

# Coup de projecteur sur l'actualité fiscale européenne

**ROGER LASSAUX**

*Conseiller à la direction de l'IEC*

*Conseil fiscal*

*En collaboration avec J.M. COUGNON, Conseil fiscal*

*Depuis de nombreuses années, nos représentants participent activement aux travaux des groupes de travail fiscaux au sein de la Fédération des Experts-Comptables Européens. Outre l'occasion de débats fructueux qui ouvrent les perspectives et débouchent régulièrement sur des prises de positions ou autres working papers, ces réunions permettent également de dresser, à intervals réguliers, l'état des lieux sur les dossiers « chauds ». Une mine d'informations, un creuset de réflexions dont nous vous faisons part tant en matière d'impôt direct que sur le plan de la TVA (Table ronde et larges perspectives...) dans les lignes qui suivent.*

*Des informations ciblées et de qualité, vous en trouverez également sur le site de la Confédération Fiscale Européenne, dont nous sommes également membres et qui propose, outre le Registre des Conseils Fiscaux Européens, une revue mensuelle de presse des plus pertinentes. Sans compter leur Forum annuel qui constitue, à bien des égards, un rendez-vous incontournable (Bruxelles, 28 avril 2005).*

A la mesure d'une fiscalité européenne aux accents de plus en plus prononcés dans notre droit fiscal national, tant par les directives adoptées que par la jurisprudence

de la Cour européenne de Justice, le groupe de travail n'a pas manqué, au cours des quatre réunions tenues durant l'année 2004, respectivement les 13 février, 14 mai, 17 septembre et 7 décembre 2004, de poursuivre ses travaux, tout en initiant de nouvelles réflexions visant notamment à amplifier, via une collaboration accrue avec d'autres organismes internationaux, la présence de la profession au niveau international. C'est ainsi que la FEE est désireuse de collaborer plus activement avec l'OCDE dans le domaine des impôts directs (commentaires des conventions internationales, prix de transfert, pratiques fiscales potentiellement dommageables). Ses représentants ont également été conviés à prendre part aux travaux du « Tax Regulatory Group » constitué au sein de l'IFAC en vue d'évaluer le rôle de la profession dans le domaine des impôts directs. Compte tenu des récents arrêts à la suite de la procédure de recours préjudiciels et de l'importance des thèmes et questions susceptibles d'y être traités, un sous-groupe de travail a également été mis en place aux fins de suivre dans quelle mesure la jurisprudence de la Cour européenne de Justice influence l'interprétation des dispositions légales européennes, et partant la législation des Etats membres

(arrêts Amid ou Denkavit, par exemple), même lorsqu'ils ne sont pas directement impliqués dans l'affaire examinée.

Preuve de l'importance qu'accorde la Commission aux réflexions et travaux du groupe, ces réunions bénéficient de la présence régulière de représentants de haut niveau de la DG TAXUD (quatre unités composent aujourd'hui la Direction Générale Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne, voyez [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/common/about/welcome/index\\_fr.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/common/about/welcome/index_fr.htm)). C'est l'occasion d'échanges de vue très appréciés, qui permettent d'affiner les points de vue et de baliser l'avenir, et dont nous rendons largement compte dans le paragraphe « Chantiers ».

Il est à signaler que la Commission a amorcé une réflexion sur un projet pilote, qui, en substance, permettrait aux PME d'utiliser les règles de leur Etat de résidence pour calculer une base imposable à l'échelle de l'UE. Elle a en outre institué un Sub-group chargé de réfléchir au concept de Base Imposable Commune Consolidée. Au sein de ce Sub-group, 20 Etats sont en faveur du concept, et 5 sont contre. La première réunion a eu lieu le 26 novembre 2004, et a défini le programme

de travail. Il s'agira de préciser les principes de ce qui compose une base imposable, de ce qui constitue un actif et quelles sont les méthodes d'amortissement et les formules de répartition. Des experts ne venant pas des administrations fiscales pourront participer au cas par cas. Les documents seront postés sur le site de la DG Taxud

### TRAVAUX EN COURS

#### Questionnaire on Tax Advisers

Sur la base des réponses obtenues, un état des lieux synthétique sera présenté au Conseil de la FEE en mars 2005. La question de savoir si la profession veut la dérégulation ou non (la Commission penche pour une libéralisation générale) fait débat, mais ce qui apparaît clairement, c'est la grande diversité des réglementations nationales.

#### Report on the development of the study on «Take over of losses across Europe»

Nonobstant l'absence de rapport du Danemark, alors que ce pays avait instauré un système de consolidation fiscale transfrontalière, la version définitive du document élaboré par un sous-groupe informel a été transmise au Conseil de la FEE et a fait l'objet de la diffusion d'un communiqué de presse le 1<sup>er</sup> février 2005. Disponible sur le site de la FEE, ce document met en évidence les différences significatives existant dans le régime de compensation des pertes dans les différents Etats membres, avec, en plus, des distinctions à opérer selon qu'il s'agit de pertes internes ou d'origine internationale.

#### FEE Joint project of Direct Tax & Accounting Working Parties on « The possible role of IFRS in the move to a Common European Tax Base »

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, les sociétés cotées en Bourse doivent tenir leurs comptes consolidés en

respectant les normes IAS/IFRS. Au-delà de ce strict constat, il est clair que l'on s'oriente vers un fort mouvement de convergence entre les IFRS et les normes locales, la généralisation d'une norme commune étant, en effet, une belle opportunité pour arriver à terme à une harmonisation de l'assiette fiscale, le socle de réflexion reposant sur l'idée de permettre à toutes les sociétés d'utiliser un régime fiscal commun consolidé de calcul de leur base imposable au sein de l'UE. Il n'est pas sans intérêt de rappeler que la consolidation fiscale est une notion bien connue de la quasi-totalité des pays industrialisés (à l'exception de la Belgique et de la Grèce) - même si elle « recouvre différents modèles d'imposition qui ont tous leur origine et leur justification dans le système fiscal du pays concerné », offrant de réels avantages (compensation des bénéfices et des pertes des sociétés du groupe, neutralisation complète des opérations entre entités à l'intérieur du groupe, économie de nombreuses formalités administratives...).

Par ailleurs, il est d'ores et déjà certain que les IAS/IFRS vont par contamination toucher graduellement l'ensemble des comptes sociaux et que ceci aura un impact sur les aspects fiscaux. La question se pose de savoir si cette convergence est nécessaire et inéluctable et si les IFRS sont vraiment, du fait de leur complexité et de leur volatilité, le meilleur candidat pour aller vers une harmonisation en Europe. Malgré le fait qu'il faille observer que les Etats membres n'envisagent pas de se saisir de cette problématique dans l'immédiat et qu'il convient de parler davantage de scepticisme, l'usage des IFRS pour les PME fera l'objet d'un projet séparé, seulement après que l'IASB aura achevé son propre projet sur ce thème. En bref, le débat est ouvert. Pour le nourrir, un groupe de réflexion, constitué de représentants de la Direct Tax Working Party et de l'Accounting Working Party, s'efforce

de préparer une contribution valable au groupe d'experts constitué au niveau européen, d'aider à établir des « normes fiscales » et de préparer des conclusions proposant des idées originales sur plusieurs problèmes. Etabli lors de la première réunion, le programme de travail initial prévoyait l'envoi aux différents pays représentés à la FEE de deux questionnaires : 1) traitement fiscal de thèmes choisis parmi les principes IFRS ayant un impact fiscal ; 2) analyse des principales dépenses non-admises et principaux régimes fiscaux de faveur. Dès lors qu'il est rapidement apparu, à la lecture d'un tableau « Planned implementation of the IAS Regulation (16/06/2002) in the EU and EEA » daté du 8/03/2004, qu'une majorité de pays (13 sur les 18 visés par le tableau) allaient retenir l'option de permettre l'utilisation des normes IFRS pour établir les comptes annuels (non-consolidés) des sociétés autres que les sociétés cotées, la réflexion a davantage porté sur la mise en évidence du lien, plus ou moins tenu selon les pays membres, entre le résultat comptable et la base imposable dans les différents pays et, par corollaire, de la nature et de l'amplitude des « ajustements fiscaux » nécessaires ainsi que sur la manière de les opérer. Concrètement, un premier inventaire des solutions, leur monitoring dans les différents pays, le tout illustré d'exemples, en est passé d'être dressé. Autre débat : faut-il commencer par une base comptable consolidée, ajustée par la suite pour des besoins fiscaux, ou agréer chaque compte individuel, en réalisant alors des ajustements individuels séparés ? La première option - elle n'est toutefois guère réaliste dans la mesure où la majorité des groupes ont des « sub-parents » ou des filiales en dehors de l'Union européenne - résout tous les problèmes (tels que l'établissement des prix de transfert, l'élimination de bénéfice intercontinental, compensation pour pertes) ; la deuxième autorise uniquement la compensation des pertes.

## CHANTIERS

Parmi les ateliers ouverts au sein de la Commission, les thématiques suivantes sont parmi les plus significatives :

### Directive sur les intérêts et redevances «interentreprises»

Clarification de la clause anti-abus (opérations dont l'objectif principal ou des objectifs principaux serait la fraude ou l'évasion fiscale) de la Directive 2003/49/CE du Conseil sur les intérêts et redevances versés entre des entreprises associées d'Etats membres différents. La proposition indique que les Etats membres ne sont tenus d'accorder les avantages de la directive « intérêts et redevances » que lorsque les paiements d'intérêts ou de redevances concernés ne sont pas exonérés de l'impôt sur les sociétés au niveau du bénéficiaire. Sont notamment concernées, les sociétés qui payent l'impôt sur les sociétés, mais bénéficient d'un régime fiscal national particulier exonérant les intérêts ou redevances reçus de l'étranger. Dans ce cas, l'Etat de la source ne serait pas obligé d'accorder l'exonération de retenue à la source. La proposition actualise également la liste des sociétés à laquelle la directive s'applique pour couvrir de nouvelles entités juridiques particulières, notamment certaines coopératives et sociétés sans capital-actions, sociétés mutuelles, caisses d'épargne, fonds et associations exerçant des activités commerciales. La nouvelle liste inclut la société européenne et la société coopérative européenne, qui peuvent être créées à partir de 2004 et de 2006 respectivement.

### Problématique des prix de transfert

Problème de taxation internationale le plus pertinent dans les années à venir, nonobstant l'entrée en vigueur des directives européennes sur les dividendes et intérêts qui ont diminué l'intérêt des opéra-

tions de « Treaty shopping », la problématique du « Transfert pricing » a connu deux avancées en 2004. D'une part, la Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 (Con. 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, voyez <http://europa.eu.int/scadplus/leg/fr/lvb/l26038.htm>), entrée en vigueur en 1995, s'est vue, au terme d'un processus de ratification difficile, prorogée jusqu'au 31 décembre 2004, avec reconduction automatique pour une période de cinq ans. D'autre part, en écho aux travaux du Forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert (FCPT, voyez [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/arbitration\\_convention/index\\_fr.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_fr.htm)), mis en place pour assurer une application plus efficace et uniforme de la convention dont l'utilisation, il est vrai, est, jusqu'à présent, fort limitée par les entreprises, la Commission a proposé en avril 2004 un code de conduite visant à éliminer la double imposition des entreprises découlant des opérations intra-groupe. Les cas visés sont ceux dans lesquels l'administration fiscale d'un Etat membre, en effectuant un ajustement des prix de transfert, majore les bénéfices imposables d'une entreprise sur la base de ses opérations transfrontalières intra-groupe. Ce code de conduite établirait des règles procédurales telles que le point de départ de la période d'introduction des recours et des arrangements pratiques concernant l'accord mutuel et les phases d'arbitrage de la Convention. Il recommande enfin la suspension du recouvrement des dettes fiscales dans l'attente de la résolution des différends...

### Directive sur les restructurations (fusion, scission, etc.)

Dans le cadre de l'accord politique sur la proposition visant à modifier la directive européenne du

23 juillet 1990 (90/434/CEE) sur les restructurations, très partiellement introduite en droit belge par la loi du 28 juillet 1992 qui prévoit le report de l'imposition dans le cas des fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, il est crucial de noter que le champ d'application sera élargi à de nouvelles entités juridiques particulières, notamment certaines coopératives et sociétés sans capital-actions, sociétés mutuelles, caisses d'épargne, fonds et associations exerçant des activités commerciales. La nouvelle liste inclut la société européenne et la société coopérative européenne, qui peuvent être créées à partir de 2004 et de 2006 respectivement, et qui devraient en la matière jouer le rôle de précurseur en raison des avantages apportés (la société européenne facilite les fusions transfrontalières, elle s'accommode facilement de transferts du siège social, elle offre la possibilité d'opter entre une direction unique (conseil d'administration) ou duale (conseil de direction et conseil de surveillance), etc. Cette nouvelle directive sortira également ses effets de neutralité fiscale dans le cadre de la transformation d'une succursale en filiale et visera un nouveau type d'opération, connue sous le nom de « scission partielle » ou « scission avec échange d'actions ».

### Directive sur les revenus de l'épargne

S'agissant enfin de l'histoire à rebondissements de la directive épargne (2003/48 CE du Conseil - JOCE, n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48), nonobstant le report d'ores et déjà certain au 1<sup>er</sup> juillet 2005 de son entrée en vigueur, il convient encore d'observer que les Etats membres ne seront obligés de l'appliquer à cette nouvelle date butoir - mais, pour d'évidentes raisons pratiques, le 1<sup>er</sup> janvier 2006 est fréquemment invoqué -, que si et uniquement si la Suisse, le

Liechtenstein, Andorre, San Marino et Monaco appliquent à la même date des mesures équivalentes à la législation européenne, les territoires associés ou dépendant de la Grande-Bretagne devant, quant à eux, mettre en place des mesures identiques. Pour assurer une imposition des revenus d'intérêts et autres revenus assimilés dans le pays de résidence du bénéficiaire de ces revenus, la directive se base sur un système de l'échange d'information. Une fois entrée en vigueur, lorsqu'une personne physique, résidente belge, percevra des intérêts en France, l'agent payeur communiquera directement ou indirectement l'information au fisc belge. La situation sera différente si les intérêts sont perçus en Autriche ou au Luxembourg. A titre transitoire, mais de manière illimitée, la Belgique, le Luxembourg et l'Autriche ont, en effet, obtenu le droit de pratiquer un système de retenue à la source sans échange d'informations durant une période transitoire au taux de 15 % les trois premières années, 20 % les trois suivantes pour atteindre enfin 35 %, 75 % de cet impôt retenu bénéficiant au pays de résidence de l'épargnant. Profitant de la confusion générale et des exigences exorbitantes des petits Etats (Liechtenstein, Monaco, San Marino ...) et de la volonté de la Suisse ([http://ue.eu.int/ueDocs/cms\\_Data/docs/pressData/en/er/82405.pdf](http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/er/82405.pdf)) d'entrer dans l'espace Schengen, le Luxembourg a réussi à faire adopter par les autres Etats membres la protection bétonnée de son sacro-saint secret bancaire, sans limite de temps.

### Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises

Une liste de 66 mesures potentiellement dommageables, en raison du fait qu'elles établissent un niveau d'imposition effective nettement

inférieur (réduction de taux/base imposable, soit d'autres facteurs) par rapport au niveau d'imposition applicable dans l'Etat concerné, a été établie. Les Etats membres ont été invités - le code de conduite n'a pas de portée contraignante - à prendre les mesures pour que, sauf dérogations expresses par le Conseil - les centres de coordination belges jusqu'en 2010 - les régimes fiscaux favorables visés prennent fin au plus tard pour le 31 décembre 2005.

## DOCUMENTS ET RÉFÉRENCES UTILES

### Consultation sur l'imposition selon les règles de l'État de résidence pour les PME

Au début du mois d'août 2004, la Direction Générale Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne a publié un document d'information intitulé « Description de l'application expérimentale éventuelle d'un système d'imposition selon les règles de l'Etat de résidence aux petites et moyennes entreprises » et un « questionnaire relatif à l'impôt sur les sociétés en tant qu'obstacle à l'expansion des activités des petites et moyennes entreprises à l'échelle de l'UE ». Ce document fait suite à la communication sur la fiscalité des entreprises de novembre 2003 (COM(2003) 726) visant à permettre aux petites et moyennes entreprises (PME) d'appliquer pendant cinq ans, à titre expérimental, les règles d'imposition de leur Etat de résidence pour déterminer le bénéfice imposable au niveau de l'UE (« système d'imposition selon les règles de l'État de résidence »). L'objectif est de lutter contre les entraves fiscales auxquelles doivent faire face les PME lorsqu'elles étendent leurs activités dans d'autres Etats membres de l'UE et qui les empê-

chent souvent d'optimiser le potentiel du Marché intérieur.

Plus d'info :

[http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/common/consultations/tax/article\\_1455\\_fr.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/common/consultations/tax/article_1455_fr.htm)

### Directive « intérêts et redevances »

Plus d'info :

[http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/interests\\_royalties/index\\_fr.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/interests_royalties/index_fr.htm)

### Tax administration in OECD countries : comparative information series (2004)

Plus d'info :

<http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>

### Evolution de la charge fiscale dans l'UE et les Etats membres entre 1995 et 2003, ainsi que sur la ventilation par Etat membre des recettes fiscales selon les principaux types d'impôt

Plus d'info :

<http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=STAT/05/15&format=HTML&aged=0&language=FR&guiLanguage=en>

### Problématique de l'application des normes IFRS aux PME

Communiqué de l'EFRAG, 1<sup>er</sup> août 2004, « SME Discussion Paper » : <http://www.efrag.org>.

Communiqué de l'IASB, 24 juin 2004, « IASB publishes Discussion Paper on Standards for SMEs » : <http://www.iasb.org>.

Discussion Paper : Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities - Comments requested by 24 September 2004 : <http://www.iasb.org.f>