

POSITION COMMUNE DE LA FRANCE ET DE L'ALLEMAGNE SUR LA DIRECTIVE ACIS

En octobre 2016, la Commission européenne a proposé de relancer l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) avec une approche en deux étapes prenant la forme de deux propositions de directive :

- une proposition de directive concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (**la directive ACIS**)¹;
- une proposition de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (**la directive ACCIS**)².

Désireuses de promouvoir l'harmonisation fiscale en Europe, la France et l'Allemagne apportent leur entier soutien à ces deux propositions. Les deux pays sont fermement déterminés à adopter rapidement la directive ACIS.

La France et l'Allemagne adhèrent pleinement à l'objectif général et au contenu de la directive ACIS proposée par la Commission européenne. Ainsi, la position commune qu'elles ont élaborée et qui est exposée dans le présent document concerne des modifications destinées à compléter ou amender certaines dispositions spécifiques de la directive ACIS. Quant aux autres dispositions du texte de la directive ACIS proposé par la Commission européenne, les deux pays y apportent leur entier soutien.

Cette position commune vise à alimenter les discussions en cours sur la directive ACIS au niveau européen et à convaincre les autres États membres de l'adopter dès que possible, avant d'envisager l'adoption éventuelle de la directive ACCIS.

I. PORTEE ET PRINCIPES GENERAUX

1. Les principaux résultats que l'on peut attendre d'une harmonisation de l'assiette d'imposition sont une plus grande transparence et un renforcement de la compétitivité de l'Union européenne en général. Ces résultats ne peuvent être atteints que si cette harmonisation s'applique à toutes les entreprises acquittant l'impôt sur les sociétés. La France et l'Allemagne considèrent donc qu'il faudrait élargir le **champ d'application de la directive ACIS** en la rendant d'application obligatoire pour toutes les entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés, quelle que soit leur structure juridique ou leur taille.
2. La France et l'Allemagne acceptent les principes généraux en matière de **comptabilisation des bénéfiques et des pertes** que propose la directive ACIS. Cependant, les deux pays considèrent que ces principes devraient être complétés par une règle générale prévoyant que l'assiette fiscale est établie sur la base de **principes comptables** et calculée selon la méthode de la variation de la valeur de l'actif net, afin d'utiliser une méthode simple et permettant les comparaisons et de réduire au minimum la charge administrative.
3. Les deux pays considèrent qu'une assiette harmonisée de l'impôt sur les sociétés ne devrait comporter **aucune incitation fiscale**, dans la mesure où l'objectif de la directive ACIS est d'harmoniser l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, la France et l'Allemagne ne

¹ Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (COM/2016/0685 final).

² Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (COM/2016/0683 final).

sont pas favorables aux dispositions relatives aux incitations fiscales en matière de recherche et développement (article 9 de la directive ACIS), ni à celles relatives au financement sur fonds propres (article 11 de la même directive). Pour parvenir à une véritable harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés, il conviendra de poursuivre les discussions sur la possibilité pour les États membres de mettre en place d'autres mesures de politique fiscale n'entrant pas dans le champ d'application de la directive ACIS (par exemple, les crédits d'impôts), et sur le rapprochement des taux d'imposition des entreprises.

4. Les deux pays ne sont pas favorables à l'introduction dans la directive de dispositions concernant la **compensation transfrontalière des pertes** (article 42 de la directive ACIS), sujet qui devrait être discuté au cours de la deuxième étape, dans le cadre des négociations sur la directive ACCIS.
5. La directive ACIS présuppose que les **régimes nationaux d'imposition des groupes de sociétés** resteront en vigueur jusqu'à la mise en œuvre de la directive ACCIS. Dans un souci de clarté, il conviendrait cependant d'en faire mention expresse dans la directive ACIS.
6. La France et l'Allemagne ne sont pas favorables à l'adoption d'**actes délégués**, dans la mesure où le Conseil devrait définir directement dans la directive toutes les règles juridiques substantielles.
7. La directive ACIS impliquant un effort d'adaptation technique, les deux pays considèrent comme **raisonnable la mise en place d'une période de transition** d'au moins 4 ans. Les dispositions transitoires doivent être incluses dans la directive.

II. DÉFINITION DE L'ASSIETTE D'IMPOSITION

8. Pour ce qui est **des produits et des charges**, la France et l'Allemagne proposent les quatre modifications suivantes :
 - les deux pays acceptent la **déduction de tous les impôts et taxes** autres que l'impôt sur les sociétés et les impôts similaires sur les bénéfices (article 12 de la directive ACIS), mais considèrent que les prélèvements spéciaux (par exemple, les prélèvements sur les établissements financiers) ne devraient pas être déductibles ;
 - l'exonération des distributions de dividendes (régime société mère – filiale) et des plus-values (cession de titres de participation) en vertu de la **règle d'exonération des produits de participation** (article 8 de la directive ACIS) devrait donner lieu à une déduction forfaitaire des charges d'exploitation non-déductibles à hauteur de 5 % du revenu exonéré. Il conviendrait également de tenir compte de l'impact sur le capital risque et les start-ups ;
 - **les frais de représentation** (article 12 de la directive ACIS) devraient être déductibles lorsqu'il s'agit de frais professionnels, à condition que leur montant soit raisonnable, et 25 % des frais de repas et de boissons devraient rester non-déductibles ; la France et l'Allemagne sont favorables à l'élaboration d'une liste des frais non-déductibles.
 - la directive ACIS devrait également définir la notion de **distribution cachée de bénéfices** pour couvrir les cas dans lesquels un contribuable a renoncé à réclamer le paiement de biens ou de services, et prévoir leur intégration dans l'assiette de l'impôt.
9. Les deux pays soutiennent la possibilité offerte de **déduire les dons et libéralités** versés aux

organisations caritatives (article 9 de la directive ACIS), mais la liberté devrait être laissée aux États membres d'employer aux mêmes fins d'autres mesures de politique fiscale (comme les crédits d'impôt).

10. Concernant l'**amortissement des immobilisations**, les deux pays soutiennent le principe de :

- la déduction immédiate des immobilisations de moindre valeur et du mécanisme de regroupement pour déterminer la durée de vie utile des immobilisations. En revanche, ils ne soutiennent pas l'**amortissement d'un panier d'immobilisations** car cela va à l'encontre de la simplification administrative ;
- l'amortissement fiscal d'un **goodwill acquis** (article 32 de la directive ACIS). En revanche, ils considèrent que les États membres devraient être autorisés à introduire cette mesure progressivement, au travers de l'amortissement du goodwill comptabilisé après la date de mise en œuvre de la directive ACIS ;
- le **droit d'amortissement** pour le propriétaire économique de l'immobilisation (article 32 de la directive ACIS), en veillant à considérer le bailleur des contrats de location-vente comme le propriétaire économique.

11. Au sujet des **provisions** (article 23 de la directive ACIS), la France et l'Allemagne considèrent que :

- la directive ACIS, qui se focalise exclusivement sur les obligations juridiques, devrait mieux s'accorder avec la **réalité économique** ;
- conformément aux principes de la prévisibilité, l'**évaluation des provisions** devrait reposer sur un taux d'actualisation fixe.

La possibilité d'appliquer des restrictions limitées à la constatation de certaines provisions devrait être davantage discutée.

12. À propos des **pertes fiscales** (article 41 de la directive ACIS), la France et l'Allemagne considèrent que la directive ACIS devrait :

- inclure une **taxation minimale des bénéfices** limitant le report des pertes à un certain pourcentage (entre 50 et 60 %) du bénéfice imposable, après déduction d'un montant de base d'1 million d'euros ;
- prévoir une possibilité de **report en arrière** d'une année jusqu'à concurrence d'1 million d'euros.

Elles soutiennent les dispositions relatives aux **rachats de sociétés écrans** fondées sur un changement de propriété répondant aux critères et sur une modification d'un critère quantitatif (article 41 de la directive ACIS), même s'il est nécessaire d'étayer ces critères.

13. La France et l'Allemagne sont favorables aux dispositions relatives aux **instruments de couverture** (article 26 de la directive ACIS) et estiment qu'un reclassement injustifié doit être évité. Il convient de limiter les dispositions relatives aux instruments financiers détenus à des fins de transaction (article 21 de la directive ACIS) aux entreprises financières et de ne les appliquer à d'autres sociétés que dans certains cas (lorsqu'il s'agit d'OPCVM et d'instruments financiers à terme).

14. Les deux pays sont d'avis qu'il est nécessaire de clarifier les **dispositions particulières relatives aux entreprises d'assurance** (article 28, paragraphes a), b) et c) de la directive ACIS) dans la mesure où la directive traite uniquement des entreprises d'assurance sur la vie. La France et l'Allemagne considèrent également que l'ensemble des provisions techniques prévues par la directive 91/674/CEE du Conseil devraient être déductibles. Les règles de calcul de ces provisions techniques déductibles devraient être déterminées par le droit national.

III. MESURES DE LUTTE CONTRE L'ÉROSION DE LA BASE D'IMPOSITION ET LE TRANSFERT DE BÉNÉFICES (BEPS)

15. La France et l'Allemagne soutiennent l'introduction de **mesures anti-BEPS** sous réserve de certaines modifications :

- dans certains cas (**clause anti-abus générale, dispositifs hybrides, imposition à la sortie**), la directive ACIS devrait être plus cohérente avec la directive de lutte contre l'évasion fiscale (dite ATAD, pour *Anti-Tax-Avoidance Directive*)³ qui comprend des dispositions similaires ;
- concernant la **règle de limitation des intérêts** (article 13 de la directive ACIS), la France et l'Allemagne sont favorables à l'inclusion, notamment, de la clause de sauvegarde « groupe », du report de capacités inemployées de déduction des intérêts (« report de l'EBITDA ») et d'une suppression des exemptions relatives aux projets d'infrastructures publiques à long terme et aux entreprises financières ;
- la France et l'Allemagne soutiennent la **règle du passage de l'exonération au crédit d'impôt dit « switch-over »** (article 53 de la directive ACIS), sous réserve que le taux de référence soit un taux unique pour tous les États membres et que cette règle s'applique également aux revenus des entités installées dans l'Union européenne.

16. Concernant les prix de transfert (article 56 de la directive ACIS), les deux pays considèrent que, jusqu'à la mise en œuvre de la directive ACCIS, ce type de dispositions particulières devrait rester du ressort des États membres.

17. Concernant les **sociétés étrangères contrôlées** (SEC, article 59 de la directive ACIS), la France et l'Allemagne soutiennent à ce stade l'application d'une norme minimale, prévue par les dispositions de la directive ATAD sur les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC). Néanmoins, la France et l'Allemagne estiment que la disposition proposée dans le projet de directive ACIS n'est pas suffisante. Les deux pays défendent l'idée d'un niveau minimum d'imposition effective. C'est pourquoi il convient de concevoir un outil efficace visant à prévenir l'exploitation injustifiée des écarts de taux d'imposition. Dans ce cadre, les règles relatives aux SEC constituent un point de départ à de nouvelles réflexions en vue de cet objectif.

18. Pour sécuriser l'assiette d'imposition et créer une concurrence fiscale loyale, la France et l'Allemagne soutiennent l'introduction dans la directive ACIS d'une règle de limitation relative à la déduction des intérêts, redevances et autres rémunérations versées dans un pays à **fiscalité privilégiée** (c'est-à-dire doté d'un système fiscal aboutissant à un taux d'imposition en deçà d'un certain pourcentage).

³ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, telle que modifiée par la directive (UE) 2017/952 du Conseil.