



**COMMISSION EUROPÉENNE**  
DIRECTION GÉNÉRALE FISCALITÉ ET UNION DOUANIÈRE  
Analyses et politiques fiscales  
**Initiatives relatives à la fiscalité des sociétés**

Bruxelles, le  
TaxudD1/

**CCCTB\RD\003\doc\fr**  
Orig. EN

**ATELIER SUR  
L'ASSIETTE COMMUNE CONSOLIDÉE POUR L'IMPÔT  
SUR LES SOCIÉTÉS (ACCIS)**

*Transactions et opérations entre le groupe et*

*les entités extérieures*

**Le 20 octobre 2010**

Immeuble Charlemagne  
Rue de la loi 170 - 1040 Bruxelles

**DOCUMENT DE SÉANCE**

## **Clause de non-responsabilité**

Le présent document a été élaboré en vue de faciliter la discussion quant aux règles pouvant être incluses dans une éventuelle proposition de directive ACCIS. Pour plus de facilité, des phrases telles que «la règle s'appliquera», «l'intérêt sera déductible lorsque...», etc. sont fréquemment employées. Il convient cependant de noter que cette formulation reflète uniquement la position actuelle des experts techniques, qui est susceptible de changer, et ne préjuge en rien du contenu de la proposition qui pourrait être ultérieurement formulée par la Commission.

# Transactions et opérations entre le groupe et les entités extérieures

## Introduction

1. Une partie essentielle des dispositions de l'ACCIS traite des relations (c'est-à-dire des transactions et opérations) entre le groupe et les entités extérieures. Dans ce contexte, le présent document examine plus particulièrement les domaines suivants: i) l'interaction entre les accords internationaux conclus par les États membres et les règles communes; ii) les méthodes permettant d'éviter la double imposition; iii) le traitement des retenues effectuées sur les dividendes, les intérêts et les redevances dans l'État membre de la source; et iv) les règles relatives à l'attribution des bénéfices imposables découlant des transactions entre le groupe et des entités extérieures prenant la forme d'entreprises associées.
2. L'un des objectifs centraux lors de l'élaboration des règles communes était de créer un cadre harmonisé reflétant les meilleures pratiques du droit fiscal international tout en restant compatible avec le droit de l'UE.

## **A. Les accords internationaux et l'ACCIS**

3. Conformément au principe de primauté du droit de l'UE, les règles communes primeront d'une façon générale les droits et obligations découlant des accords (bilatéraux ou multilatéraux) conclus entre les États membres. Un traitement différent est envisagé pour les accords conclus entre les États membres et des pays tiers avant l'entrée en vigueur de la directive. Dans la mesure où ceux-ci pourraient inclure des droits et des obligations différents de ceux prévus dans la directive, ces accords ne seront pas affectés.
4. Par exemple, un État membre peut conclure une convention préventive de double imposition (CDI) attribuant des revenus à un établissement stable (ES) situé dans l'UE et détenu par une société résidente d'un pays tiers conformément au principe de pleine concurrence. Si cette convention a été conclue avant l'entrée en vigueur de la directive, le principe de pleine concurrence prévaudra sur la répartition du bénéfice par application de la formule, **en ce qui concerne l'obligation du pays tiers d'accorder un dégrèvement pour éliminer la double imposition**. Concrètement, un pays tiers qui élimine la double imposition en utilisant la méthode du crédit d'impôt ne pourra accorder ce crédit qu'à hauteur du montant attribué à l'ES en vertu du principe de pleine concurrence.

## **B. Élimination de la double imposition**

### *i) Exonération de revenus*

5. Dans un premier temps, les types de revenus suivants seront exonérés de l'impôt:

- les distributions reçues (autrement dit, les dividendes provenant de participations en portefeuille et les investissements directs);
  - les produits de cession de parts détenues dans des sociétés extérieures au groupe ou dans des sociétés qui font partie du groupe mais doivent quitter ce dernier du fait de la cession; et
  - les revenus provenant d'un établissement stable (ES) situé dans un pays tiers.
6. Les États membres seront libres de prendre ou non en considération ces revenus au moment de déterminer le taux d'imposition applicable.
7. Considérant que l'exonération de certains revenus du groupe est susceptible d'entraîner une érosion indue de l'assiette fiscale consolidée et un pilotage fiscal dommageable, il sera nécessaire d'adopter des règles anti-abus afin de supprimer les exonérations dans certaines circonstances particulières. En principe, les dispositions anti-abus suivantes sont envisagées:<sup>1</sup>

a)

**Clause de «switch-over»**

8. L'objectif de cette règle est de n'accorder l'exonération que lorsqu'un certain niveau minimum d'imposition a été appliqué dans le pays tiers d'où provient la distribution de bénéfices, où réside l'entité dont les parts sont cédées ou encore où est situé l'ES ayant généré les revenus. Plus particulièrement, le taux légal de l'impôt sur les sociétés dans le pays tiers ne doit pas être inférieur à 40 % du taux légal moyen d'impôt sur les sociétés des États membres et aucun régime spécial aboutissant à un niveau d'imposition substantiellement inférieur au régime général ne doit être en place dans ce pays.
9. Comme expliqué ci-dessus, les accords conclus entre les États membres et les pays tiers avant l'entrée en vigueur de la directive ACCIS ne seront pas affectés en cas de dispositions conflictuelles. Il existera donc une période transitoire pendant laquelle il ne sera pas possible d'appliquer les règles ACCIS à des États membres ayant des CDI qui prévoient une exonération plus large en matière de règles anti-abus. Les États membres seront néanmoins invités à prendre les mesures nécessaires pour aligner leurs accords internationaux existants avec la directive, afin de supprimer ces différences.

b)

**Suppression de l'exonération fiscale des participations en cas de cession d'actions**

10. L'exonération de la cession d'actions entraînant la sortie d'un contribuable du groupe pourrait contribuer à encourager des pratiques allant à l'encontre des objectifs généraux de la directive ACCIS. En particulier, des actifs recelant d'importantes plus-values latentes pourraient être sortis du groupe sans être soumis à l'impôt. Il suffirait pour cela qu'ils soient transférés, dans le cadre d'une transaction intragroupe, à une société du groupe dont les actions pourraient ensuite être vendues en profitant de l'exonération sur la cession des parts.

---

<sup>1</sup> Notez que le présent document n'a pas pour vocation de discuter des règles anti-abus en détail. Pour une analyse détaillée de ces règles, voir le document CCCTB/RD\004\doc\fr.

Considérant que les plus-values réalisées sur la vente d'actifs seront généralement imposables dans le cadre de l'ACCIS, cette disposition anti-abus aura pour objectif d'assurer l'imposition des plus-values sur les actifs transférés à la société sortante durant l'exercice fiscal en cours ou précédent.

## *ii) Crédit d'impôt*

11. En ce qui concerne les intérêts, les redevances et tout autre type de revenus ne pouvant faire l'objet d'une exonération, le contribuable bénéficiera de déductions d'impôts (c'est-à-dire de crédits d'impôt), pour autant que ces revenus aient déjà été imposés à la source (dans un autre État membre ou dans un pays tiers). Conformément au principe de répartition des bénéfices imposables entre les membres du groupe ACCIS par application d'une formule, le crédit d'impôt sera lui aussi réparti en appliquant la formule utilisée au titre de l'exercice fiscal auquel il se rapporte.
12. Une autre question est de savoir si l'élimination de la double imposition devrait se limiter à un crédit ordinaire ou être étendue à un crédit intégral. Il ressort des meilleures pratiques du droit fiscal international que la plupart des régimes nationaux appliquent la méthode du crédit ordinaire, ce qui signifie que le crédit accordé pour l'impôt retenu à la source ne peut excéder le montant de l'impôt réellement dû par le contribuable dans l'État de résidence. Dans le cadre de l'ACCIS, les crédits non utilisés ne pourront être reportés sur les exercices suivants. Il semble plus judicieux d'utiliser une méthode d'imputation ordinaire plutôt que d'introduire une règle unilatérale d'imputation intégrale, surtout lorsque les impôts sont prélevés dans des pays tiers.<sup>2</sup> Puisque les CDI conclues avec des pays tiers avant l'entrée en vigueur de la directive ACCIS ne seront pas affectées en cas de dispositions contradictoires, il convient toutefois de prévoir une exception à la règle générale dans le cas où une telle CDI prévoirait un abattement plus généreux qu'une imputation ordinaire.
13. Une autre question est de savoir si le crédit d'impôt doit être calculé pour chaque source (État membre/pays tiers) et chaque type de revenus séparément ou si une forme de regroupement devrait être autorisée. Compte tenu des pratiques fiscales observées dans la plupart des États membres et des principes inscrits dans les CDI conclues avec des pays tiers, il semble approprié de calculer le crédit d'impôt autorisé pour chaque État membre/pays tiers et pour chaque type de revenu.
14. Le fait que les retenues prélevées à la source sur les intérêts, les redevances et d'autres types de revenus soient fréquemment calculées sur le montant brut crée des inégalités, puisque ce montant est ensuite imposé en tant que revenu net chez

---

<sup>2</sup> Une situation dans laquelle des États membres de l'UE accorderaient à des sociétés nationales une imputation intégrale des retenues à la source prélevées dans des pays tiers, tandis que ces avantages ne seraient pas octroyés aux sociétés résidentes de pays tiers pour les retenues prélevées dans l'UE aurait pour effet de réduire les recettes fiscales des États membres, d'affaiblir leur pouvoir de négociation lors de la modification des CDI et de diminuer les incitations encourageant les pays tiers à abolir ou à réduire les retenues prélevées sur des paiements effectués à des sociétés résidentes de l'UE.

le contribuable bénéficiaire. Il convient donc d'ajuster le revenu en fonction des dépenses connexes, car dans le cas contraire, la capacité de crédit ne serait pas correctement calculée. Une solution pragmatique et appropriée consisterait à estimer que les dépenses connexes représentent un pourcentage fixe des revenus entrants (par exemple 2 %), tout en laissant au contribuable la possibilité de démontrer que les dépenses connexes qu'il a supportées sont inférieures à ce montant.

### **C. Retenue dans l'État membre source**

15. Les dividendes, les intérêts et les redevances payés par un contribuable à un bénéficiaire extérieur au groupe peuvent faire l'objet d'une retenue dans l'État membre de la source. Les règles de l'ACCIS prévoient que les crédits accordés pour les retenues à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances soient répartis entre les membres du groupe par application de la formule. Les crédits accordés pour les retenues à la source sur les versements de dividendes seront traités au niveau national et ne seront pas répartis entre les membres du groupe. Cette différence de traitement s'explique par le fait que les paiements d'intérêts et de redevances sont généralement déductibles à la source et qu'il convient donc de supposer que les coûts y afférents auront déjà été répartis entre les différents membres du groupe. Ce n'est pas le cas des dividendes, qui sont généralement payés après impôts et n'ont normalement pas conduit à une telle répartition des coûts. Par conséquent, il semble raisonnable que les crédits accordés pour les retenues à la source sur les versements de dividendes ne soient pas répartis entre les membres du groupe.

### **D. Entreprises associées**

16. Un aspect fondamental des législations relatives à l'impôt sur les sociétés repose sur le concept d'«association» entre des contribuables, sociétés, entités, etc. Le contenu de ces règles est essentiel, car, dans la pratique, il délimite également le champ d'application des règles relatives aux prix de transfert. En principe, lorsque plusieurs entreprises peuvent être considérées comme «associées», sans pour autant faire partie du même groupe ACCIS, elles devront appliquer les règles relatives aux prix de transfert, ce qui signifie que, lors des transactions et opérations effectuées entre elles, les prix devront être fixés selon le principe de pleine concurrence.
17. Les règles établies dans le cadre de l'ACCIS suivent généralement les principes de l'article 9 de la convention modèle de l'OCDE. La directive ne contient aucune référence explicite au modèle de l'OCDE parce que les États membres ne font pas tous partie de cette organisation et que le texte de la convention modèle n'est pas disponible dans toutes les langues. En ce qui concerne la définition du concept d'«association», il convient de noter que la directive va plus loin que le modèle de l'OCDE et décrit de manière plus détaillée le sens des termes «propriété» et

«contrôle». Les ES et le siège social sont traités comme des entités séparées, conformément à l'approche récemment adoptée par l'OCDE.

18. Les situations suivantes pourraient être considérées comme des cas d'«entreprises associées»:
- Un contribuable participe directement ou indirectement à la gestion, au contrôle ou au capital d'un non-contribuable ou d'un contribuable n'appartenant pas au même groupe.
  - Les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la gestion, au contrôle ou au capital d'un contribuable, ainsi qu'à la gestion, au contrôle ou au capital d'un non-contribuable ou d'un contribuable n'appartenant pas au même groupe.
  - Les relations entre un siège social et ses établissements stables (situés dans un État membre ou dans un pays tiers).
19. Le contrôle, la participation au capital et la participation à la gestion se définissent comme suit:  
Contrôle - le fait de détenir plus de 20 % des droits de vote;  
Participation au capital - le fait de détenir plus de 20 % des droits de propriété; et  
Participation à la gestion - le fait d'être en mesure d'exercer une influence notable dans la gestion de l'entreprise associée.
20. Dans les participations indirectes, les exigences susmentionnées concernant le capital et le contrôle seront réputées satisfaites si les seuils sont atteints en multipliant les pourcentages de détention aux différents niveaux. Pour le calcul des droits de vote, une détention de plus de 50 % sera réputée valoir 100 %. Dans le cas des participations indirectes, cette approche permettrait de mieux refléter la réalité que le pourcentage réel de participation.
21. En ce qui concerne la question particulière de l'influence ou du contrôle exercé par un individu, il convient d'attribuer les mêmes effets en cas d'implication des membres de sa famille. On pourrait dès lors estimer que l'influence ou le contrôle exercé par l'époux ou par des ascendants ou descendants directs a le même effet que s'il était exercé par l'individu lui-même.

*Avez-vous des observations ou des remarques à formuler concernant les approches décrites ci-dessus?*