



COMMISSION EUROPÉENNE
DIRECTION GÉNÉRALE DE LA FISCALITÉ ET DE L'UNION DOUANIÈRE
Analyses et politiques fiscales
Analyse et coordination des politiques fiscales

Bruxelles, le 1^{er} mars 2007
Taxud E1 OP/RP

CCCTB\WP\053\doc\fr
Orig.EN

**GROUPE DE TRAVAIL SUR UNE ASSIETTE
COMMUNE CONSOLIDÉE POUR L'IMPÔT DES
SOCIÉTÉS (GT ACCIS)**

*Aperçu des principaux thèmes évoqués lors de la
troisième réunion du sous-groupe sur l'imposition
des groupes (SG5 – 5 et 6 février 2007)*

Réunion prévue le mardi 13 mars 2007

Centre de conférences Albert Borschette
Rue Froissart 36 – 1040 Bruxelles

DOCUMENT DE TRAVAIL

I. Introduction et objectif du présent document

1. L'objectif du présent document est de donner un aperçu des principaux thèmes débattus lors de la troisième réunion du sous-groupe sur l'imposition des groupes (SG5) et d'orienter le débat vers ceux que le SG5 doit soumettre à la séance plénière du GT ACCIS.
2. La discussion suit l'ordre de l'exposé des services de la Commission et du président.
3. Le président du SG5 a rédigé le rapport sur les conclusions de la réunion, qui synthétise le débat et les avis exprimés par les membres du sous-groupe. Le SG5 étant un groupe technique, les conclusions présentées dans ce rapport doivent être débattues lors de la réunion du GT ACCIS¹.
4. Les services de la Commission souhaitent en particulier connaître la position de celui-ci sur les points suivants, débattus lors de la réunion du sous-groupe:
 1. la définition de la notion de «groupe» et les problèmes qui y sont liés (cf. les points 5 à 20);
 2. le traitement des pertes (cf. les points 21 à 25);
 3. la méthode (cf. les points 26 à 39);
 4. les entités entrantes et sortantes dont les actifs recèlent des plus-values latentes (cf. les points 40 à 46).

II. Principaux points de discussion

La définition de la notion de «groupe» et les problèmes qui y sont liés

Caractère facultatif

5. Pour la première fois, les problèmes liés aux aspects pratiques et administratifs du caractère optionnel ont été débattus. Bien qu'il ne soit pas envisagé de rendre optionnelle la consolidation proprement dite dans l'ACCIS, les services de la Commission entendent déposer une proposition d'assiette commune consolidée optionnelle (la consolidation étant obligatoire pour les entités qui optent pour cette assiette).
6. Plusieurs experts font savoir qu'ils n'envisageaient pas de rendre l'ACCIS optionnelle et qu'ils préféreraient en faire un ensemble de règles contraignantes pour toutes leurs entreprises ou pour une catégorie donnée de celles-ci. Les services de la Commission précisent que leur objectif est de proposer un système facultatif afin de fournir aux entreprises un ensemble de règles cohérent leur permettant de bénéficier

¹ Les termes «États membres» utilisés dans tous les documents du GT ACCIS font référence aux experts individuels qui ont participé à la réunion. Leur opinion ne reflète nullement l'avis officiel des États membres représentés.

du marché unique. Les États membres seraient libres d'étendre l'ACCIS pour la substituer à leurs règles nationales. La politique actuelle de la Commission ne va pas jusqu'à rendre l'ACCIS obligatoire pour toutes les entreprises ou pour une catégorie spécifique d'entreprises. Ce dernier cas risquerait d'ailleurs de poser des problèmes en ce qui concerne les règles relatives aux aides d'État.

7. Concernant les détails pratiques du caractère facultatif de l'assiette commune, les principaux éléments à souligner, sur la base des avis des experts, pourraient être les suivants.
8. L'entité de contrôle serait celle habilitée à décider, au nom du groupe, d'opter pour l'ACCIS. Toutefois, pour être valable, cette décision devrait être accompagnée d'une liste des entités concernées et d'un accord écrit signé de la direction de chacune d'elles (une procédure susceptible d'atténuer les risques de litige relatifs au contrôle fiscal et aux intérêts minoritaires). Bien entendu, si la consolidation devait être appliquée dans les cas où l'entité de contrôle n'est pas située sur le territoire communautaire, il pourrait être nécessaire de désigner une entité située sur ce territoire qui serait alors en charge de cette tâche administrative (il va de soi que cette entité devrait également effectuer les autres tâches administratives).
9. Concernant le calendrier, la procédure préconisée consisterait à notifier la notification de la décision avant le début de la période imposable en question. Cependant, les entités nouvellement créées ou acquises pourraient être incluses dans l'ACCIS une fois qu'elles en remplissent les critères (période imposable divisée en deux pour les entités nouvellement acquises). S'agissant du renouvellement de la décision (en supposant qu'elle ait une durée de plusieurs années), il semble qu'il y ait un consensus pour le rendre automatique (en d'autres termes, si l'entité de contrôle n'avertit pas qu'elle n'a plus l'intention d'appliquer l'ACCIS, elle accepte automatiquement de continuer à l'appliquer).
10. Les experts estiment qu'une durée de validité de l'option pour l'ACCIS de quatre ou cinq ans est raisonnable (autrement dit, l'entité qui opte pour l'ACCIS ne pourrait pas décider de ne plus l'appliquer pendant cette période). Cela étant, la décision serait automatiquement annulée en cas de dissolution du groupe.
11. Les services de la Commission estiment que l'option pour l'ACCIS devrait être notifiée à une seule administration fiscale et qu'il appartiendrait à cette dernière de communiquer cette option aux autres administrations concernées. Quelques experts se disent néanmoins favorables à un système qui impose à l'entité de contrôle d'en informer toutes les administrations fiscales concernées, ce qui tendrait à augmenter les coûts de mise en conformité pour les groupes transfrontaliers, au lieu de les réduire.
12. Enfin, l'option pour l'ACCIS devrait être immédiatement annulée si l'entité de contrôle ne remplit plus les critères pour être l'entité de contrôle (dissolution du groupe). Il en irait de même si une entité quitte le groupe (indépendamment du fait qu'elle soit rachetée par un groupe appliquant l'ACCIS ou pas). Si l'entité déterminante (ou une filiale) est rachetée par un groupe qui applique déjà l'ACCIS

ou qui souhaite l'appliquer, les règles de l'ACCIS devraient permettre d'éviter la déchéance de son option (plusieurs experts soulignent qu'il faudrait dans ce cas envisager de cantonner comme il se doit les reports déficitaires de l'ancien groupe; les services de la Commission ajoutent qu'il faudrait aussi tenir compte de la situation inverse, c'est-à-dire lorsqu'un groupe qui dispose de reports déficitaires rachète une entité ou un groupe d'entités bénéficiaires).

Type de droits à envisager (capital / droits de vote)

13. Un autre tour de table sur ce sujet a permis de dégager un consensus entre les experts sur la nécessité de tenir compte dans la définition de groupe consolidé d'un seul critère concernant le contrôle de la société mère sur la filiale et qu'à cet égard le pourcentage des droits de vote apparaissait l'option la plus appropriée (sachant que la consolidation serait globale et que le système vise à couvrir le plus d'entités possible).
14. De même, en présence de plusieurs niveaux de participation, la plupart des experts semblent estimer qu'au lieu de multiplier les différents niveaux, on pourrait les envisager séparément afin d'inclure davantage d'entités. Toutefois, certains soulignent que cette solution ne serait utile qu'avec un seuil de participation élevé et font remarquer qu'on ne peut considérer 75 % des droits de vote comme un seuil élevé.

Durée de la titularité des droits de vote / Calcul de la moyenne

15. L'objectif est d'éviter la vente ou l'acquisition d'actions pour une durée de quelques jours dans le but par exemple d'inclure une entreprise dans le groupe ou d'en exclure une autre. Si l'on exige que la condition de détention soit remplie tout au long de l'exercice, on permettrait à une entreprise d'exclure l'entité du groupe rien qu'en vendant un faible pourcentage de ses actions pour une durée de quelques jours. Les règles de consolidation doivent donc prévoir ce genre de situation. La discussion révèle que le calcul d'une moyenne ne serait de toute façon pas la bonne solution dans tous les cas. Si le pourcentage de droits de vote détenus par une entité passe sous le seuil au début et/ou à la fin de la période imposable, la plupart des experts estiment que ladite entité doit être considérée comme une entité sortante. Toutefois, si le seuil varie peu au cours de la période imposable, l'entité peut rester dans le groupe à condition de respecter le seuil au début et à la fin de ladite période.

Inclusion d'entités non communautaires

16. Une nouvelle série de discussions sur ce sujet n'a pas permis de dissiper les craintes et les hésitations de certains experts. Les services de la Commission ne sont toutefois toujours pas certains que la consolidation avec des entités non communautaires pourrait poser de gros problèmes et restent convaincus que l'attrait de l'ACCIS serait bien moindre si les groupes qui comprennent des entités non communautaires venaient à en être exclus. Dans le cas où une entité d'un groupe n'est pas située sur le territoire communautaire, la séparation du groupe en au moins deux groupes ACCIS entraînerait des complications et pourrait donner lieu à de l'évasion fiscale.

Entités couvertes par l'ACCIS

17. Les experts semblent unanimes pour affirmer que l'ACCIS doit couvrir le plus d'entités possibles et que les États membres ne doivent pas être en mesure de contester l'inclusion d'une entité située dans un autre État membre dans le champ d'application de l'ACCIS, et de fait son inclusion dans un groupe qui applique l'ACCIS. Dans la pratique, cela signifie que lorsque des entités d'un groupe sont situées dans différents États membres, disons l'une dans l'État membre A et l'autre dans l'État membre B, si l'entité située dans l'Etat membre A est incluse dans le champ d'application de l'ACCIS selon l'Etat membre A,, l'État membre B ne doit pas avoir la possibilité de le contester et de refuser l'inclusion de cette entité dans le groupe sous prétexte qu'elle ne remplit pas les critères imposés à ses propres résidents fiscaux.
18. Concernant la méthode proprement dite, plusieurs experts restent favorables à une liste des entités couvertes par l'ACCIS, à l'instar de ce que prévoient les directives en vigueur. Toutefois, quelques uns restent convaincus qu'une définition générale autonome garantirait une plus grande homogénéité. À cet égard, les services de la Commission affichent une préférence pour la liste, qui est utilisée actuellement dans le droit communautaire en matière de fiscalité directe et qui garantit la sécurité juridique, la simplicité et la transparence. Cette liste garantirait également la reconnaissance mutuelle nécessaire évoquée au point 17. Une définition autonome serait de toute façon soumise à une liste d'entités non couvertes.
19. Quelle que soit la méthode choisie, les entités non résidentes seront de toute façon problématiques (il s'agit de celles implantées à l'extérieur de l'Union européenne et qui exercent des activités sur le territoire communautaire par l'intermédiaire d'un établissement stable). Par définition, les entités étrangères ne seront pas reprises sur la liste des formes juridiques couvertes par l'ACCIS. La solution pourrait être de fixer des critères d'inclusion de ces établissements stables dans le champ d'application de l'ACCIS.
20. Concernant les entités transparentes, il est communément admis qu'elles ne doivent pas être couvertes par l'ACCIS. Toutefois, plusieurs experts estiment que les revenus de ces entités devraient être consolidés avec ceux des autres entités du groupe et que le pourcentage concerné des facteurs de ces entités transparentes devrait être inclus dans la formule (en supposant que ces entités soient situées sur le territoire communautaire). Ce raisonnement sous-entend une définition commune de l'entité transparente et la nécessité de faire la distinction entre les entités couvertes et celles qui ne le sont pas et parmi ces dernières, celles qui sont transparentes. Quant à la présence d'une entité transparente dans la chaîne de participation, les mêmes experts n'y voient aucun problème (pas de rupture de la chaîne), tandis que d'autres préféreraient une définition très stricte du groupe (il s'agit des mêmes experts qui considèrent la participation d'entités non communautaires comme étant problématique).

Traitement des déficits

21. Le traitement éventuel des déficits dans diverses situations a été abordé au cours des réunions du SG5. Les experts semblent généralement d'accord sur le traitement à leur réserver dans les cas suivants.
22. **Les déficits subis par des entreprises avant d'entrer dans un groupe appliquant l'ACCIS.** Lorsqu'une nouvelle entité entre dans un groupe appliquant l'ACCIS, ses déficits restant en report ne pourraient être utilisés qu'au niveau de la part de l'ACCIS attribuée à l'entité au titre de la période d'imposition en cause et au cours des périodes imposables ultérieures. Cette règle est de bon sens, car elle part du principe que les déficits antérieurs de l'entreprise, qui ont été calculés selon des règles nationales, ne seront pas «exportés» vers d'autres États membres (ces déficits antérieurs n'affecteront pas la part de l'assiette fiscale attribuée aux autres entreprises du groupe qui se trouveraient dans un autre État membre). La compensation se ferait au sein de l'État membre concerné.
23. **Les déficits subis par un groupe et compensés avec ses profits (déficits en cours de vie du groupe).** Les déficits subis par le groupe seraient maintenus au niveau du groupe et ne seraient pas répartis entre les entreprises qui le composent en application du mécanisme de répartition. Seuls les profits restants (après imputation des déficits) seraient répartis. Cette solution est conforme au principe consistant à considérer le groupe comme une seule entité.
24. **Une entreprise quitte le groupe:** une entreprise qui quitte le groupe ne pourrait se voir attribuer une partie des déficits restant en report du groupe. Cette règle est simple et conforme au principe qui consiste à considérer un groupe consolidé comme une seule entité. Toutefois, deux experts tiennent à ce que l'on calcule et attribue une part de ces déficits accumulés à l'entreprise qui quitte le groupe.
25. Le traitement à réserver aux **déficits restant en report en cas de cessation du groupe** divise davantage les experts. Certains considèrent que les pertes doivent être attribuées à la société mère, tandis que d'autres estiment qu'elles devraient être réparties entre les sociétés du groupe en moment de sa cessation. Selon les services de la Commission, les déficits doivent être attribués aux entreprises du groupe, cette solution apparaît plus équitable et ne serait pas nécessairement complexe. La répartition pourrait être effectuée sur la base de la dernière formule de répartition proportionnelle utilisée par le groupe. Il s'agit d'une manière simple de répartir les déficits, qui est conforme aux règles applicables aux groupes optant pour l'ACCIS. Il n'est pas conseillé de répartir les déficits selon une moyenne de la répartition proportionnelle sur plusieurs années, car cette méthode serait plus compliquée.

Méthode

26. Il y a eu une première discussion sur les aspects administratifs liés à l'imposition des groupes. En général, les experts ne s'opposent pas à l'idée des services de la Commission de créer un «guichet unique» pour permettre à un groupe qui applique l'ACCIS de ne traiter qu'avec une seule administration fiscale, voire de créer un comité spécial chargé de tout ce qui concerne l'ACCIS (cette possibilité fera l'objet d'un débat dans le courant de la journée).
27. La méthode pour déterminer l'assiette fiscale consolidée a également été débattue.
28. Dans la pratique, il sera impossible de déterminer l'ACCIS sur la base des comptes consolidés du groupe, étant donné que la définition du groupe sera probablement différente à des fins fiscales qu'à des fins de consolidation comptable. Les groupes européens concernés doivent utiliser les normes IFRS dans le cadre de leurs comptes consolidés, mais il est très probable que ces groupes soient différents de ceux qui appliqueront l'ACCIS (le seuil de consolidation requis sera probablement supérieur à 50 % et la définition du groupe à des fins fiscales sera davantage fondée sur une approche juridique que sur un contrôle effectif; la consolidation des comptes repose sur une définition internationale du groupe...)
29. Cela dit, l'assiette consolidée du groupe se calcule en principe de la manière suivante:
- l'assiette de chaque entreprise du groupe (société mère et filiales);
 - +/- les éliminations des pertes ou profits intragroupes;
 - +/- les réintégrations des pertes ou profits intragroupes éliminés;
 - - les déficits en report des années précédentes.
30. L'objectif est de parvenir à une assiette consolidée sans les effets des transactions intragroupes. Par conséquent, l'ensemble des profits et des pertes intragroupes générés par ces transactions doivent être éliminés s'ils ont été inclus au départ dans l'assiette de chacune des entreprises et doivent uniquement être inclus dans le résultat / réintégrés si les profits en cause sont ensuite réalisés dans le cadre de transactions avec des tiers.
31. Les transactions intragroupes sont des transactions entre des entreprises appartenant au même groupe consolidé (les transactions avec d'autres entreprises, dont des filiales qui n'atteignent pas le seuil requis, ne sont pas considérées comme des transactions internes).
32. L'élimination d'une transaction intragroupe doit être déterminée sur la base de la législation ACCIS. Les experts et les services de la Commission sont favorables à ce que cette législation prévoie une règle générale pour déterminer les cas à éliminer (dans la pratique uniquement lorsque les transactions internes ont été enregistrées d'une manière telle qu'un profit ou une perte interne a été inclus dans l'assiette consolidée). Cette règle générale pourrait être accompagnée d'une liste des transactions à éliminer, qui ne servirait qu'à titre d'information.
33. Il n'est pas nécessaire d'imposer aux entreprises de fixer le prix des transactions intragroupes selon le principe de pleine concurrence (ou de leur imposer une

quelconque autre méthode), étant donné que les profits ou les pertes intragroupes doivent être éliminés. Les groupes seraient donc habilités à fixer le prix des transactions internes comme bon leur semble.

34. Les profits ou pertes intragroupes sont la différence entre les prix et les coûts intragroupes. Toutefois, il pourrait s'avérer difficile de déterminer les coûts à attribuer aux transactions intragroupes.
35. La réintégration des profits éliminés: ceux-ci doivent être réintégrés dans l'assiette du groupe lorsque la transaction initialement neutralisée devient ensuite une transaction avec des tiers. Si l'élimination des pertes ou des profits internes est conforme au principe selon lequel le groupe forme une seule entité, ils doivent être compris dans le résultat du groupe lorsque les transactions initialement neutralisées sont ensuite effectuées au nom du groupe dans son ensemble (avec des tiers); ce mécanisme de réintégration doit garantir que tous les profits sont imposés (ou que toutes les pertes sont déductibles).
36. Il faut déterminer quand les transactions avec des tiers ont lieu. Les experts sont d'accord pour affirmer que, dans les cas suivants, les transactions sont effectuées avec des tiers et nécessitent le recours au mécanisme de réintégration:
 - lorsque les éléments à l'origine des pertes ou profits intragroupes font l'objet d'une transaction avec des tiers;
 - lorsque l'entreprise qui détient l'actif (ou le passif) (l'entreprise qui a acheté cet actif ou ce passif) quitte le groupe, car on estime, à l'instar du cas précédent, que l'actif (ou le passif) quitte également le groupe;
37. En général, les experts estiment que dans ces cas, lorsque l'entreprise qui vend est celle qui quitte le groupe (l'actif ou le passif restant dans ce cas dans le groupe), il ne faut pas réintégrer les profits éliminés.
38. Il peut arriver qu'on ne puisse déterminer clairement s'il y a lieu d'effectuer une réintégration ou pas, par exemple lorsqu'une entreprise du groupe vend un actif à une autre entreprise du groupe et que ces entreprises fusionnent par la suite, entraînant la «disparition» de celle qui a acheté l'actif. Cette entreprise «quitte» le groupe en quelque sorte, mais pas l'actif, si bien qu'une réintégration ne se justifie pas nécessairement.
39. On pourrait appliquer dans tous les cas une règle générale: les pertes ou profits intragroupes éliminés ne sont réintégrés que lorsque l'actif ou le passif quitte le groupe. Selon cette règle, lorsque l'entité qui vend quitte le groupe ou que le groupe se réorganise au niveau interne, les profits et les pertes éliminés ne sont pas réintégrés.

Entités qui entrent dans un groupe ACCIS ou qui en sortent avec des plus-values latentes

a) Entités qui quittent un groupe qui applique l'ACCIS avec des plus-values latentes

40. Lorsqu'une entité quitte un groupe qui applique l'ACCIS avec des plus-values qu'elle a acquises au sein du groupe, des arguments plaident en faveur de l'imposition de ces plus-values.
41. Même si les actifs ne sont pas transférés dans un autre pays, le seul fait que l'entreprise quitte le groupe appliquant l'ACCIS implique que les États membres habilités à imposer ces plus-values ultérieurement ne sont pas ceux qui auraient réparti l'assiette (et donc les plus-values) si l'actif avait été vendu lorsque l'entreprise appartenait au groupe.
42. En général, lorsque les parts d'une société sont vendues par un groupe, les plus-values qui en découlent sont exonérées en cas d'application de l'exonération des plus-values sur les titres de participation. Toutefois, selon certains experts, il ne faut pas exonérer la totalité des plus-values, mais seulement la partie qui a déjà été imposée lorsqu'elle appartenait à la filiale, de manière à éviter la double imposition. Le restant ne doit pas être exonéré. L'application d'une telle exonération partielle pourrait cependant s'avérer très complexe dans la pratique.
43. Deux solutions sont envisageables lorsqu'une entité quitte un groupe qui applique l'ACCIS avec des plus-values latentes. Plusieurs experts préféreraient appliquer une exonération des plus-values sur titres de participation totale. D'autres préféreraient considérer la vente des titres d'une entité comme une vente des actifs de cette entité, conformément au principe qui veut que le groupe soit considéré comme une seule entité et que la vente d'une entité soit considérée comme la vente d'un actif. L'objectif est d'éviter qu'un groupe d'entreprises ne paie pas d'impôts sur les ventes d'actifs en transférant ceux-ci vers une filiale et en vendant les parts de cette filiale sur la base de l'exonération sur les plus-values de titres de participation. Une variante pourrait consister à n'exonérer qu'une partie des plus-values sur les titres et de taxer la partie qui correspond à des plus-values latentes sur les actifs non encore imposés.

b) Entités qui entrent dans un groupe qui applique l'ACCIS avec des plus-values latentes

44. Il peut arriver qu'une entité entre dans un groupe appliquant l'ACCIS avec des plus-values latentes comprises dans la valeur de ses actifs. La question de savoir si le groupe peut imposer l'ensemble de ces plus-values au moment où l'entreprise vend ces actifs à un tiers ou seulement la partie accumulée depuis que l'entité (et donc l'actif) appartient au groupe est controversée.
45. La plupart des experts estiment que les plus-values doivent revenir au groupe, à moins que l'entité entrante provienne d'un autre groupe appliquant l'ACCIS (en supposant que, dans ce cas, les règles de l'ACCIS assimilent la vente de parts à la vente d'actifs), car les plus-values latentes comprises dans la valeur des actifs de cette l'entité au moment où elle entre dans le nouveau groupe auront alors déjà été imposées lors de sa sortie de son ancien groupe.
46. Les règles applicables lorsqu'une entité entre dans un groupe avec des plus-values latentes doivent être compatibles avec celles qui s'appliquent lorsqu'une entité quitte un groupe avec des plus-values latentes. Si les deux groupes appliquent

l'ACCIS, chacun doit en principe avoir le droit d'imposer les plus-values générées par l'entreprise lorsqu'elle leur appartenait.