

Bruxelles, le 25.11.2013
SWD(2013) 473 final

DOCUMENT DE TRAVAIL DES SERVICES DE LA COMMISSION

RÉSUMÉ DE L'ANALYSE D'IMPACT

accompagnant le document

PROPOSITION DE DIRECTIVE DU CONSEIL

modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents

{ COM(2013) 814 final }
{ SWD(2013) 474 final }
{ SWD(2013) 475 final }

DOCUMENT DE TRAVAIL DES SERVICES DE LA COMMISSION

RÉSUMÉ DE L'ANALYSE D'IMPACT

accompagnant le document

PROPOSITION DE DIRECTIVE DU CONSEIL

modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents

1. QUESTIONS DE PROCEDURE ET CONSULTATION DES PARTIES INTERESSEES

Contexte de l'Union

Dispositifs de prêts hybrides

Dans le cadre de ses travaux sur les effets de distorsion des asymétries entre systèmes fiscaux, le groupe «Code de conduite» a examiné une forme hybride d'emprunt entre sociétés associées appelée «prêts avec participation aux bénéfices» («PPB»). Le problème était que les paiements effectués dans le cadre d'un PPB transfrontière étaient considérés comme une opération fiscalement déductible dans l'État membre de la source et comme une distribution de bénéfices (dividendes) exonérée d'impôt dans l'État membre du bénéficiaire, ce qui se traduisait par une double non-imposition.

En mai 2010, le groupe «Code de conduite» a convenu que l'État membre du bénéficiaire devrait appliquer aux paiements effectués au titre d'un prêt hybride le même traitement fiscal (emprunts ou fonds propres) que l'État membre de la source afin d'éviter une double non-imposition (doc. 10033/10 FISC 47).

Toutefois, en octobre 2011, il est ressorti d'une analyse de la Commission que la solution convenue était en contradiction avec la directive «mères-filiales»¹ («DMF»). Deux autres options étaient envisagées pour résoudre ce problème, à savoir i) mettre au point une autre solution dans le cadre du groupe «Code de conduite» ou ii) modifier la DMF. Il est ressorti d'une réunion d'experts des États membres dans le cadre d'un groupe de travail de la Commission qu'une modification ciblée de la DMF était préférable pour les États membres.

Le plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales adopté par la Commission le 6 décembre 2012 [COM(2012) 722] mentionne cette modification comme action à entreprendre à court terme (2013). Dans le cadre du suivi du plan d'action, la Commission a organisé, en avril 2013, deux réunions de consultation avec des experts des États membres et des parties prenantes externes issues du secteur privé, d'universités, d'organisations professionnelles et d'associations dans le domaine de la fiscalité, pour discuter de deux options envisageables.

Dans l'option A1, les distributions de bénéfices déductibles dans l'État membre de la source seraient exclues de la DMF. Dans l'option A2, l'exonération fiscale prévue dans la DMF serait refusée pour les distributions de bénéfices déductibles dans l'État membre de la source.

¹ Directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (refonte), modifiée par la directive 2013/13/UE du Conseil portant adaptation de certaines directives dans le domaine de la fiscalité, du fait de l'adhésion de la République de Croatie.

Huit États membres participants sur quinze étaient résolument en faveur de l'option A2. Un État membre était d'accord pour modifier la DMF dans un souci de clarté et a exprimé une légère préférence pour cette option. Quatre États membres ont déclaré qu'ils accepteraient une modification à des fins de clarification, même s'ils estimaient qu'aucune modification de la DMF n'était nécessaire. Un État membre était favorable à l'option A1. Un autre État membre était ouvert aux deux options et a demandé de procéder rapidement à une modification. Quatre États membres ont décidé de ne pas participer.

Lors de la réunion des parties prenantes, les points de vue exprimés étaient différents. Même si les réponses à la consultation publique de 2012 avaient généralement convergé sur le fait que les asymétries de ce type n'étaient pas souhaitables, certains représentants des entreprises ne percevaient pas la double non-imposition de manière aussi négative. Plus particulièrement, l'option A2 n'était pas appréciée car elle limitait les droits des contribuables et des États membres; l'autorisation de la double non-imposition était considérée comme un choix éventuellement délibéré de la part des États membre. D'autres représentants des entreprises étaient favorables à l'option A1. En revanche, les ONG et le monde universitaire privilégiaient en général l'option A2.

Le 21 mai 2013, le Parlement européen a adopté une résolution² invitant les États membres à s'engager en faveur du plan d'action de la Commission et à mettre pleinement en œuvre la recommandation sur la planification fiscale agressive. Le Parlement européen a également demandé à la Commission de remédier au problème des asymétries entre les différents systèmes fiscaux et de présenter une proposition de révision de la DMF en vue d'en réexaminer les dispositions anti-abus et d'éliminer la double non-imposition dans l'Union.

Dans ses conclusions du 22 mai 2013, le Conseil européen a appelé à des progrès rapides sur certaines questions fiscales et a annoncé que «[l]a Commission compt[ait] présenter avant la fin de l'année une proposition de révision de la directive "sociétés mères et filiales".»³

Disposition anti-abus

Le plan d'action engage également la Commission à réexaminer les dispositions anti-abus de la DMF ainsi que des directives sur les intérêts et redevances et sur les fusions afin de mettre en œuvre les principes qui sous-tendent la recommandation sur la planification fiscale agressive.

La recommandation proposait que les États membres adoptent des règles générales anti-abus pour enrayer les pratiques de planification fiscale agressive qui ne relèvent pas du champ d'application des règles anti-abus spécifiques en vigueur. Toutefois, cette recommandation ne s'appliquant pas aux directives sur la fiscalité des entreprises, les principes qui la sous-tendent ne peuvent pas être invoqués sans l'adoption d'une mesure législative.

La proposition relative à la règle générale anti-abus s'inscrit dans le cadre de l'approche adoptée à l'article 13 de la proposition de directive mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières («TTF»)⁴. Des consultations avec les États membres et les parties prenantes se sont déroulées en avril 2013.

Quatre États membres sur les cinq ayant pris la parole ont fait valoir qu'une règle générale anti-abus ne devrait pas être insérée dans les directives. Ils préféreraient des règles générales anti-abus nationales. Deux d'entre eux étaient également d'avis que la règle générale anti-abus pouvait être améliorée.

² Résolution du Parlement européen du 21 mai 2013 sur la lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les paradis fiscaux [2013/2060(INI)].

³ EUCO 75/1/13 REV 1.

⁴ COM(2013) 71 final du 14 février 2013.

Un État membre était favorable à la modification des trois directives, même si certains travaux restaient selon lui nécessaires concernant la rédaction de la règle générale anti-abus. Dans une contribution écrite, cet État membre a ultérieurement répété qu'il était favorable à une modification de la DMF afin de faire naître l'obligation de disposer d'une règle anti-abus.

Les parties prenantes ne sont pas parvenues à un accord sur la question de savoir s'il convenait ou non de modifier les directives en y incorporant une règle générale anti-abus, mais les représentants des entreprises se sont déclarés dans l'ensemble plutôt favorables à des règles générales anti-abus nationales. Par ailleurs, les ONG et un des représentants des entreprises semblaient favorables à l'intégration d'une règle générale anti-abus dans les directives.

Contexte international

La question de l'érosion de l'assiette de l'impôt sur les sociétés figure en bonne place parmi les priorités politiques de nombreux pays de l'Union et pays tiers, et elle a été à l'ordre du jour de récentes réunions du G20 et du G8⁵. Elle intéresse également l'OCDE, qui se penche actuellement sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices⁶.

En mars 2012, l'OCDE a également publié un rapport intitulé «Dispositifs hybrides: questions de politique et de discipline fiscales» qui recommandait aux pays de considérer d'instaurer ou de réviser des règles refusant l'octroi d'avantages fiscaux dans le cas de certains dispositifs hybrides. Les dispositifs hybrides et l'arbitrage qui y est lié ont également été considérés comme un élément essentiel dans le projet relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices⁷.

La Commission reconnaît l'importance de trouver des solutions à l'échelle mondiale, mais il est nécessaire que l'Union remédie aux asymétries et aux pratiques abusives en tenant compte de la législation de l'Union en vigueur et de la jurisprudence de la Cour de justice. La Commission est d'avis que la révision de la DMF peut apporter une importante contribution aux travaux de l'OCDE relatifs à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices car elle constituerait une bonne pratique en matière de lutte contre l'érosion de la base d'imposition.

2. DEFINITION DU PROBLEME

Exposé du problème

Dispositifs de prêts hybrides

Les prêts hybrides sont des instruments financiers qui présentent les caractéristiques à la fois des emprunts et des fonds propres. En raison du traitement fiscal différent des prêts hybrides selon les États membres (emprunts ou fonds propres), les paiements effectués au titre d'un prêt hybride transfrontière peuvent être considérés comme une dépense fiscalement déductible dans un État membre (État membre du payeur) et comme une distribution des bénéfices exonérée d'impôt dans l'autre État membre (État membre du bénéficiaire), ce qui se traduit par une double non-imposition indésirable.

Dispositions anti-abus

⁵ Déclarations finales de la réunion des dirigeants du G20 des 18 et 19 juin 2012; communiqué de la réunion des ministres des finances et des gouverneurs des banques centrales du G20 des 5 et 6 novembre 2012, 15 et 16 février 2013 et 18 et 19 avril 2013; déclaration commune du chancelier de l'échiquier britannique et du ministre allemand des finances en marge de la réunion du G20 de novembre 2012; communiqué du sommet des dirigeants du G8 des 17 et 18 juin 2013.

⁶ OCDE, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2013.

⁷ OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2013.

L'article 1^{er}, paragraphe 2, de la DMF autorise les États membres à adopter des dispositions nationales pour lutter contre les abus. Toutefois, les mesures en vigueur dans les États membres pour lutter contre les pratiques abusives sont très diverses, car elles ont été élaborées pour répondre aux préoccupations spécifiques des États membres et aux caractéristiques de leurs systèmes fiscaux, ce qui se traduit par un manque de clarté pour les contribuables et les administrations fiscales. La situation actuelle pourrait aussi donner lieu à une utilisation abusive de la directive lorsque les dispositions anti-abus sont moins strictes ou inexistantes dans certains États membres.

Qui est concerné?

Les États membres sont concernés en raison de la baisse des recettes fiscales. Les entreprises le sont également car les grandes entreprises effectuant des opérations transfrontières qui ont les moyens de payer pour des régimes fiscaux complexes jouissent d'un avantage concurrentiel par rapport aux petites et moyennes entreprises et aux grandes entreprises qui ne se livrent pas à la planification fiscale agressive. Les citoyens sont indirectement concernés par la réduction du budget affecté aux services publics et aux prestations sociales. Le fait que certains contribuables puissent tirer profit des asymétries peut miner la confiance des citoyens dans l'équité du système fiscal.

Subsidiarité et proportionnalité

Cette initiative vise à régler la question de certains dispositifs financiers hybrides au moyen de la DMF et à introduire une règle générale anti-abus afin de protéger le fonctionnement de cette directive.

Ces objectifs nécessitent une modification de la DMF. Dans le domaine de la fiscalité directe, la base juridique applicable est l'article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), en vertu duquel la Commission peut présenter des directives pour le rapprochement des dispositions des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur.

Les objectifs de l'initiative ne peuvent être réalisés de manière suffisante par l'action unilatérale des États membres, car ce sont précisément les disparités entre les législations nationales concernant le traitement fiscal des dispositifs de financement hybride qui permettent aux contribuables, et en particulier aux groupes de sociétés, de recourir à des stratégies de planification fiscale transfrontière qui entraînent des distorsions des flux de capitaux et de la concurrence sur le marché intérieur. Les modifications proposées sont donc conformes au principe de subsidiarité. Elles sont également conformes au principe de proportionnalité car elles ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour résoudre les problèmes actuels et, partant, pour atteindre les objectifs des traités, en particulier le fonctionnement correct et efficace du marché intérieur.

3. OBJECTIFS

Dispositifs de prêts hybrides

L'objectif de l'initiative est que toutes les entreprises soient imposées sur la base des bénéfices réalisés dans l'État membre de l'Union concerné et qu'elles ne puissent se soustraire à l'impôt en exploitant des lacunes liées aux dispositifs de financement hybrides dans les situations transfrontières. L'initiative a pour objectif de garantir l'efficacité des mesures visant à lutter contre la double non-imposition dans ce domaine. L'application de la DMF ne devrait pas compromettre involontairement les effets des mesures de ce type.

Disposition anti-abus

L'initiative vise à assurer la sécurité et la clarté pour les contribuables et les administrations fiscales ainsi qu'à faire en sorte que les entreprises ne profitent pas abusivement des dispositions de la DMF.

4. OPTIONS STRATEGIQUES

Dispositifs de prêts hybrides

Les options stratégiques suivantes sont examinées:

Option A0: statu quo (scénario de référence)

Option A1: les distributions de bénéfices qui sont déductibles dans l'État membre de la source seraient exclues de la DMF.

Option A2: l'exonération fiscale prévue dans la DMF serait refusée pour les distributions de bénéfices qui sont déductibles dans l'État membre de la source. Par conséquent, l'État membre de la société bénéficiaire (société mère ou son établissement stable) impose la partie de la distribution de bénéfices qui est déductible dans l'État membre où est établie la filiale qui effectue le paiement.

Disposition anti-abus

Dans un souci de clarté et de sécurité, les moyens ci-après pour améliorer la disposition anti-abus figurant dans la DMF sont examinés.

Option B0: statu quo (scénario de référence)

Option B1: mise à jour des dispositions anti-abus actuelles de la DMF à la lumière de la règle générale anti-abus proposée dans la recommandation de décembre 2012 sur la planification fiscale agressive. La directive serait modifiée pour incorporer la règle anti-abus commune recommandée. Dans le cadre de cette option, les États membres seraient libres d'adopter ou non la règle anti-abus.

Option B2: identique à l'option B1, à ceci près que dans le cadre de cette option, les États membres seraient obligés d'adopter la règle anti-abus commune.

5. ANALYSE DES INCIDENCES

Dispositifs financiers hybrides

Le tableau ci-après résume l'analyse des incidences des options (par ordre croissant allant de -- à +++).

Incidence attendue			
	Option A0: statu quo	Option A1: exclusion de la DMF des paiements effectués au titre de prêts hybrides*	Option A2: exclusion des paiements effectués au titre de prêts hybrides du bénéfice de l'exonération fiscale prévue dans la DMF
Efficacité dans la réalisation des objectifs stratégiques	=	+	+++

Quatre libertés	=	=	=
Incidences économiques	=	+	+++
Incidences sociales	=	+	++
Incidences sur les contribuables/administrations fiscales	=	+	+++
Incidence sur le budget de l'Union	=	=	=
Incidences sur les autres parties	=	=	=

* les incidences attendues seraient identiques à celles de l'option A2 si tous les États membres mettaient en œuvre les orientations du groupe «Code de conduite»

Disposition anti-abus

Le tableau ci-après résume l'analyse des incidences des options (par ordre croissant allant de -- à +++).

Incidence attendue			
	Option B0: statu quo*	Option B1: disposition anti-abus facultative dans la DMF*	Option B2: disposition anti-abus obligatoire dans la DMF*
Efficacité dans la réalisation des objectifs stratégiques	=	+	+++
Quatre libertés	=	+	+
Incidences économiques	=	=	+
Incidences sociales	=	=	=
Incidences sur les contribuables/administrations fiscales	=	+	+
Incidence sur le budget de l'Union	=	=	=
Incidences sur les autres parties	=	=	=

* les incidences attendues seraient identiques à celles de l'option B2 si tous les États membres mettaient en œuvre la règle anti-abus recommandée.

6. COMPARAISON DES OPTIONS

Dispositifs financiers hybrides

L'option A0 ne résoudrait pas le problème de la double non-imposition et ne permettrait pas aux États membres de mettre en œuvre dans leur législation nationale la solution politique convenue dans le cadre du groupe «Code de conduite». Dans le scénario de référence, les lacunes continueront donc d'exister.

L'option A1 serait conforme à la solution adoptée dans la directive sur les intérêts et redevances, mais elle ne remédierait pas à l'éventuelle double non-imposition engendrée par les paiements effectués au titre de dispositifs financiers hybrides; chaque État membre devrait par conséquent adapter à sa manière ses règles nationales aux orientations du groupe «Code de conduite».

L'option A2 serait plus efficace que l'option A1 pour contrer les effets des dispositifs financiers hybrides et garantirait la cohérence du traitement dans l'ensemble de l'Union.⁸

L'option A2 permettrait d'atteindre l'objectif fondamental de la DMF, à savoir créer des conditions de concurrence équitables entre les groupes de sociétés établis dans différents États membres et les groupes établis dans le même État membre. En raison de l'augmentation des investissements transfrontières, les groupes transfrontières peuvent utiliser des instruments financiers hybrides pour exploiter les asymétries entre les différents systèmes fiscaux nationaux. Cette situation donne lieu à une distorsion de la concurrence entre les groupes transfrontières et nationaux au sein de l'Union, ce qui est contraire à la finalité de la DMF.

De plus, l'option A2 serait conforme aux recommandations de l'OCDE et à l'approche politique actuelle de l'Union et des pays tiers en ce qui concerne la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et la planification fiscale agressive.

L'option A2 est donc l'option privilégiée.

Disposition anti-abus

L'option B0 ne permettrait pas d'assurer la sécurité et la clarté en ce qui concerne les dispositions anti-abus. Elle n'empêcherait pas non plus l'utilisation abusive de la DMF.

L'option B1 apporterait les avantages de la clarté car la disposition serait mise en conformité avec la jurisprudence de la CJUE concernant l'abus de droit, mais ne protégerait pas la DMF d'une utilisation abusive.

L'option B2 est la seule option qui protégerait la DMF d'une utilisation abusive. Cette option serait également plus efficace que l'option B1 pour parvenir à une norme commune en matière de dispositions anti-abus afin de prévenir l'utilisation abusive de la DMF. Une disposition anti-abus commune dans tous les États membres permettrait d'assurer la clarté et la sécurité pour l'ensemble des contribuables et des administrations fiscales. L'option B2 permettrait donc d'assurer que les mesures anti-abus adoptées et mises en œuvre par les États membres de l'Union ne soulèvent pas de problème du point de vue du respect des règles de l'Union.

L'option B2 est donc l'option privilégiée.

⁸ Une proposition est actuellement à l'examen au Conseil et celle-ci vise à aligner le seuil de participation prévu dans la directive sur les redevances et intérêts sur le seuil de 10 % figurant dans la DMF. Proposition de directive du Conseil concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (refonte) [COM(2011) 714].

7. SUIVI ET EVALUATION

Selon la pratique établie, la Commission assure le suivi de la mise en œuvre des directives de l'Union par les États membres. Les modifications législatives envisagées par l'initiative sont tellement simples qu'il n'est pas nécessaire de réaliser une étude pour savoir si les objectifs de l'initiative sont atteints. Il suffit d'assurer un suivi de la transposition effective, par les États membres, des règles en droit national.