



UNIVERSITE CATHOLIQUE DE LOUVAIN

LOUVAIN SCHOOL OF MANAGEMENT

Assiette Commune Consolidée à l'Impôt des Sociétés (ACCIS) :

Étude combinée de son impact et de celui du Brexit sur une entreprise multinationale fictive

Promoteur : Marcel Gérard

Mémoire-recherche présenté par Quentin Halewyck

en vue de l'obtention du titre de

Master 120 crédits en ingénieur de gestion

ANNEE ACADEMIQUE 2015 - 2016

Nous tenons à remercier tout particulièrement le professeur Marcel Gérard pour ses conseils, sa disponibilité ainsi que pour l'intérêt suscité pour le sujet de l'harmonisation fiscale dans l'Union européenne.

Un remerciement est également à adresser à mes parents qui m'ont suivi et soutenu tout au long de la réalisation de ce mémoire.

Merci également à mes amis et à ma famille pour leur soutien.

Table des matières

Introduction	1
Partie I : Genèse et évolution du projet ACCIS	3
Contexte du projet en 2001	3
Conseil Européen de Lisbonne : Vers une économie plus compétitive	3
Angles d'attaque des obstacles fiscaux.....	3
Assiette Commune Consolidée à l'Impôt des Sociétés (ACCIS).....	4
Principe de l'ACCIS	5
Avantages	5
États membres concernés.....	6
Avancements du projet	6
2003 - 2006	7
Groupe de travail : de 2004 à 2008.....	8
Points cruciaux de l'ACCIS	9
1. Élaboration de la base fiscale	9
Système actuel : Comptabilité séparée.....	9
Obligation des sociétés cotées en bourse d'utiliser les normes IAS.....	9
Consultation publique sur l'utilisation des normes IAS/IFRS.....	9
Double approche pour l'élaboration d'une assiette commune	10
Approche IFRS.....	10
Convergence vers l'utilisation des normes IFRS.....	11
Normes IFRS comme point de départ et non plus comme référence	12
2. Caractère obligatoire ou facultatif.....	12
Premières réflexions.....	12
Avis de la Commission : Une ACCIS optionnelle	13
3. Consolidation	13
Double approche pour l'élaboration d'une assiette commune consolidée	13
Avantages et inconvénients	13
Mise en place de l'ACCIS en deux temps	14
Mise en place de l'ACCIS en un seul temps.....	14
4. Répartition de l'assiette commune consolidée	14
Deux méthodes possibles	14
Formule de répartition	15
Impact d'une répartition de la base imposable.....	15

2011 : Proposition de directive par la Commission	16
Analyse d'impact	16
Choix entre une ACIS/ACCIS obligatoire et optionnelle	17
Conditions d'appartenance au groupe consolidé	18
Formule de répartition de la Commission	19
2012 : Réponse du Parlement à la proposition de directive.....	21
États membres concernés – Accord de coopération renforcée	21
Une ACCIS optionnelle avec conditions.....	21
Cas des micro-, petites et moyennes entreprises	21
Formule de répartition du Parlement.....	22
2015 : Relance de l'ACCIS.....	23
Annonce d'un plan d'action.....	23
Vers une transparence de l'imposition des sociétés	23
Objectifs de la Commission	24
Relance de l'ACCIS	24
Nouvelle proposition	25
Récapitulatif.....	25
Etude de cas.....	26
Modèle actuel : Comptabilité séparée.....	26
Proposition du modèle ACCIS	27
Comparaison des modèles.....	28
Conclusion	29
Partie II – Etude de cas sur multinationale fictive.....	30
Avant-propos	30
Introduction	30
Vue d'ensemble.....	31
Description des entreprises	31
ParentLuxCo.....	31
BelCo	32
LuxCo	32
RUCo.....	32
AllCo	33
Récapitulatif.....	33
Méthodologie	34

Choix des pays accueillant les entreprises.....	34
Choix des spécificités des entreprises	38
Détermination des données numériques	38
Brexit	47
Qu'est-ce que le « Brexit » ?.....	47
Etat des choses actuelles.....	48
Pourquoi parler du Brexit ?.....	49
Impact du Brexit sur le projet ACCIS de manière générale	49
Analyse du cas	50
Tableau récapitulatif.....	50
Comptabilité séparée.....	50
Consolidation totale sous ACCIS	53
Consolidation partielle due au Brexit	58
Analyse transversale	66
Introduction	66
Comptabilité séparée & ACCIS sans Brexit	66
ACCIS sans Brexit & ACCIS avec Brexit.....	67
Manipulations des prix de transfert	68
Points communs entre le Brexit et l'accord de coopération renforcée.....	71
Conclusion.....	72
Bibliographie	75

Introduction

La fiscalité est un sujet vaste, complexe, changeant et intéressant par-dessus tout. Le monde d'aujourd'hui, qui est celui de la mondialisation et d'une technicité de plus en plus élaborée, évolue à pas de géants. La fiscalité, comme tout autre domaine, se doit d'être en résonance avec cette évolution.

Divers documents de la Commission européenne relatent le retard de la fiscalité européenne à réagir face aux changements économiques existants. Le projet de la Commission européenne d'une assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés (ACCIS) est une des mesures mise en place afin de mettre à jour les règles fiscales régissant l'Union européenne.

Nous avons choisi ce sujet dans un premier temps pour son ampleur. Le titre initial de ce mémoire, « Coordination de la fiscalité des entreprises au niveau européen », promettait une action d'envergure de la part des institutions européennes. Nous n'avons pas été déçu, il s'avère que ce projet répond à un objectif tellement grand qu'il est en réalité difficile de le mettre en œuvre.

Nous aurons l'occasion de remarquer cela dans la première partie de notre mémoire où nous retracerons l'évolution du projet de 2001 jusqu'à ce jour.

Nous commencerons par expliquer la genèse du projet en 2001. Il nous semble important de comprendre la base du problème auquel l'ACCIS souhaite répondre. L'évolution jusqu'à 2008 sera ensuite présentée.

Nous nous arrêterons un instant pour détailler quatre points phares du projet. Ces quatre points nous semblent être les piliers de celui-ci et nous avons dès lors décidé d'y accorder une attention toute particulière lors de notre rédaction.

Ceci nous mènera au premier moment clé du projet : la proposition de directive de la Commission européenne en 2011. Une proposition de directive en matière fiscale requiert un avis du Parlement européen. Celui-ci, émis en 2012, sera également mis en avant. Notre analyse temporelle s'arrêtera en 2015, date à laquelle la Commission annonce un nouveau plan d'action afin de relancer le projet ACCIS.

Cette première partie de mémoire se clôturera sur la présentation d'un cas simplifié illustrant l'effet de l'ACCIS sur une multinationale fictive.

Ce cas simplifié a éveillé l'envie d'analyser l'impact de l'ACCIS sur un cas plus complexe, plus en accord avec la réalité du monde des entreprises tel qu'il se présente aujourd'hui. Nous avons dès lors décidé de porter la deuxième partie de ce mémoire sur l'analyse de l'impact de l'ACCIS concernant une multinationale fictive.

Le souci d'être en phase avec l'actualité étant également valable pour ce mémoire, il nous a semblé logique d'incorporer le Brexit dans notre cas et donc d'en analyser l'impact combiné à celui de l'ACCIS.

Nous décrirons dans un premier temps notre entreprise multinationale. Dans une optique de la rendre la plus réaliste possible, plusieurs décisions ont été prises quant aux transactions intragroupe ainsi que la localisation des entreprises dans les États membres de l'Union européenne. Ces choix ainsi que leur justification seront décrits dans la partie « méthodologie ».

Avant d'entamer l'analyse d'impact des diverses situations (ACCIS avec et sans Brexit), nous avons décidé d'expliquer le Brexit en quelques lignes afin de mieux en comprendre les tenants et aboutissants. Notre choix de ne pas l'inclure dans la première partie de ce mémoire s'explique par le fait que cet événement n'est pas en tant que tel lié à l'ACCIS.

En ce qui concerne l'analyse, nous présenterons dans un premier temps les différents calculs des bases imposables et du revenu net selon les situations observées. La deuxième partie de cette analyse, l'analyse transversale, s'axera plus sur une comparaison des situations ainsi que sur la signification des résultats observés.

Une fois cette analyse présentée, nous terminerons ce mémoire par un mot de conclusion.

Partie I : Genèse et évolution du projet ACCIS

Contexte du projet en 2001

Dans cette première partie, nous allons présenter le contexte du projet ainsi que les différents éléments clefs de l'ACCIS.

Avant de pouvoir rentrer dans les détails du projet, il est d'abord nécessaire d'en expliquer le contexte : les problèmes existants ayant poussé la Commission à proposer un remaniement de la fiscalité au sein de l'Union européenne.

Ensuite, nous présenterons la proposition d'une assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés ainsi que ses principales caractéristiques.

Conseil Européen de Lisbonne : Vers une économie plus compétitive

Le 23 mai 2001, la Commission annonce vouloir se focaliser sur les problèmes liés à la taxe qui sont rencontrés dans le marché intérieur. Cette démarche s'inscrit dans le but de poursuivre un des objectifs du Conseil Européen de Lisbonne qui est de faire de l'Union européenne l'économie la plus compétitive d'ici 2010. La Commission décide dès lors de se concentrer sur l'éradication des inefficacités engendrées par la coexistence de 15 régimes fiscaux différents. (Commission européenne, 2001a)

Pour ce faire, elle propose de rendre ces régimes plus simples et plus compréhensibles. Dans ce but, la Commission souhaite réaliser une étude sur l'imposition des entreprises dans l'Union Européenne. (Commission européenne, 2001a)

Cette étude porte sur les obstacles fiscaux empêchant les entreprises de jouer pleinement du marché intérieur. Cette étude ne vise pas à aboutir à une harmonisation des différents systèmes d'imposition des sociétés mais bien à évaluer le degré de coordination nécessaire afin de mettre fin aux obstacles fiscaux existants. Pour cela, la question fondamentale à laquelle l'étude doit répondre est de savoir s'il est favorable que chaque État membre agisse sur base individuelle ou s'il faut s'attaquer au problème de manière plus large en proposant une série de règles d'imposition des sociétés qui seraient appliquées au niveau de l'Union européenne dans son entièreté. (Commission européenne, 2001a)

Angles d'attaque des obstacles fiscaux

L'étude met en évidence les différents obstacles empêchant les entreprises de profiter pleinement du marché intérieur : l'existence de règles fiscales discriminatoires, la double taxation des profits, des frais administratifs exorbitants causés par des procédures administratives trop lourdes ainsi que des délais trop longs en ce qui concerne les remboursements d'impôt. (Services de la Commission, 2001)

Force est de constater que la majorité de ces problèmes est liée à la coexistence de 15 régimes fiscaux différents. Selon l'avis de la Commission, seule une approche en deux temps permettrait de mettre fin à ces obstacles. (Commission européenne, 2001b)

Dans un premier temps, il faudrait avoir recours à des actions ciblées qui permettraient d'endiguer les problèmes nécessitant une réaction rapide. Ces actions se profilent donc dans le court et moyen terme. Cependant, ces actions ne permettent pas de faire face au problème de fond qui est d'avoir 15 régimes fiscaux différents mis en place. (Commission européenne, 2001b)

C'est pour cette raison que, dans un second temps, une approche plus systémique est requise. Celle-ci permettra d'aborder le problème d'une manière plus large, plus en profondeur. Cette approche serait celle d'une assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés. (Commission européenne, 2001b)

Assiette Commune Consolidée à l'Impôt des Sociétés (ACCIS)

Avant de rentrer dans les détails du projet ACCIS, il semble logique de décortiquer cet acronyme afin d'en percevoir toutes les facettes. ACCIS tient pour Assiette Commune Consolidée à l'Impôt des Sociétés.

Assiette : L'assiette est la portion du profit de l'entreprise qui sera taxée. Le profit de l'entreprise peut se comprendre comme ses revenus diminués des montants exemptés ainsi que de ses charges déductibles. L'ACCIS est donc avant tout une base taxable. (Communiqué de presse de la Commission européenne, 2011a)

Commune : Ceci signifie que l'ensemble des règles régissant cet ACCIS sera commun à toute l'Union européenne. Les entreprises ayant des activités transfrontalières n'auront dès lors plus besoin de se conformer aux règles des différents régimes fiscaux des États membres dans lesquels ils opèrent mais uniquement aux règles établies dans le cadre du projet ACCIS. (Communiqué de presse de la Commission européenne, 2011a)

Consolidée : L'assiette sera consolidée ce qui signifie que tous les profits et pertes des entreprises du groupe appartenant à divers États membres seront additionnés dans le but d'avoir une seule base imposable pour l'entièreté des activités réalisées à l'intérieur de l'Union européenne. (Communiqué de presse de la Commission européenne, 2011a)

Impôt des Sociétés : L'impôt des sociétés est l'impôt que les sociétés devront payer à l'administration fiscale dans le cadre de leurs activités. Dans le cas de l'ACCIS, cet impôt se calculera sur base de l'assiette commune consolidée. (Communiqué de presse de la Commission européenne, 2011a)

Principe de l'ACCIS

L'assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés est à l'origine destinée aux entreprises multinationales ayant des activités transfrontalières et internationales. Le but de cette approche est de permettre à ces entreprises de (1) calculer le bénéfice du groupe en utilisant un seul ensemble de règles ainsi que de (2) pouvoir établir des comptes consolidés à des fins fiscales. Ces comptes consolidés permettraient donc d'exclure toutes les transactions intra-groupes au niveau fiscal. (Commission européenne, 2001b)

La mise en place d'une ACCIS n'implique en rien une harmonisation des taux d'imposition des sociétés des différents États membres. En effet, le choix du taux appartient entièrement aux États membres. (Commission européenne, 2001b)

Il faut comprendre cette ACCIS comme étant à la base d'un mécanisme d'allocation de la base imposable. La base imposable de l'entreprise sera calculée selon un ensemble de règles définies. Ensuite, le mécanisme d'allocation permettra de déterminer quelle part de cette base imposable sera taxée dans quel État membre. (Commission européenne, 2001b)

Déjà mis en place au Canada et aux États-Unis, ce mécanisme est fondé sur une formule de répartition. Celle-ci alloue la base imposable selon une clef de répartition dépendant de facteurs comme les dépenses salariales, les biens immobiliers et/ou les ventes. Dans le contexte européen, une fois la base imposable allouée aux États membres concernés, ceux-ci n'auront dès lors plus qu'à appliquer leur taux d'imposition sur cette portion de base imposable. (Commission européenne, 2001b)

Avantages

Le mécanisme de l'ACCIS se veut bénéfique pour de multiples raisons. Nous listerons ci-dessous les principaux avantages qui nous seront également utiles pour la deuxième partie de ce mémoire.

Avant tout, il permet de réduire les coûts liés à la mise en conformité vis-à-vis de 15 régimes fiscaux différents. Si une entreprise a des activités dans différents États membres, celle-ci devra se conformer à chacun des régimes fiscaux de ces États membres. Plus l'entreprise étend ses activités d'un point de vue géographique, plus elle fera face à des coûts de mise en conformité. Les coûts administratifs de manière générale pèsent tant sur les entreprises que sur les autorités fiscales. L'ACCIS permettra donc d'éviter ces coûts. (Services de la Commission, 2001)

La documentation requise en matière de prix de transfert pèse sur les entreprises opérant des transactions intragroupes. L'implémentation de l'ACCIS, de par sa composante « consolidation », permet une élimination des opérations intra-groupes dans le calcul de la base imposable. Par conséquent, les frais liés à la documentation des prix de transfert s'en verra réduite. (Services de la Commission, 2001)

Les entreprises opérant dans différents États membres ne peuvent pas compenser leurs pertes transfrontalières. A nouveau, l'introduction de la consolidation au niveau des entreprises de l'Union européenne permettra cette compensation. (Services de la Commission, 2001)

Tous les effets bénéfiques listés en 2001 ont pour conséquence que les entreprises pourront pleinement profiter du marché intérieur, ce qui le rendra plus compétitif. Les aspects positifs d'une ACCIS permettent donc de répondre aux objectifs du Conseil Européen de Lisbonne. (Commission européenne, 2001b)

Dans son non-paper de 2004, la Commission met également en évidence que l'ACCIS est une réelle solution vis-à-vis des obstacles fiscaux entravant encore le développement des activités au sein de l'UE. En plus de cela, ce mécanisme permet de diminuer le risque de rencontrer des lois votées par les États membres qui sont en contradiction avec les libertés fondamentales issues du Traité de la Cour de Justice Européenne. (Commission européenne, 2004)

L'ACCIS mettra également fin au système existant de la comptabilité séparée qui permet aujourd'hui à certaines entreprises de profiter des failles résultant de la coexistence de différents systèmes fiscaux. (Commission européenne, 2004)

États membres concernés

En référence au Traité de Nice, un groupe plus petit d'États membres pourrait mettre en place un accord au cas où le projet ne saurait obtenir l'aval des 15 États membres. L'ACCIS pourrait dès lors être applicable selon un accord de coopération renforcée. (Commission européenne, 2001b)

Cependant, la Commission soutient l'idée que l'entièreté des avantages liés à l'ACCIS ne peut être accessible que si la totalité des États membres participe au projet. (Commission européenne, 2001b)

Nous aurons l'occasion de vérifier cet avis grâce au cas pratique présenté dans la deuxième partie de ce mémoire.

Avancements du projet

Dans cette deuxième section, nous allons présenter l'évolution de 2003 à 2008 du projet ACCIS. Nous remarquerons que, suite aux objectifs de la Commission européenne ainsi que ceux du Parlement européen, les caractéristiques de l'ACCIS auront tendance à changer au fil du temps.

2003 - 2006

Au fil des années, la Commission a publié des communications au Parlement ainsi qu'au Conseil et au Comité économique et social européen pour faire état des avancements du projet. Sont repris ci-après les points clefs des différentes actions de la Commission. L'explication plus approfondie des avancées se fera dans les prochains chapitres.

2003 : Consultation publique et communication

En 2003, la Commission décide de lancer une consultation publique concernant l'utilisation des normes comptables IAS/IFRS dans l'élaboration d'une assiette fiscale. (Commission européenne, 2003a)

La même année, celle-ci fait part de son plan d'action (Commission européenne, 2003b) :

- Réalisation d'une étude sur la relation entre les comptes comptables et la base d'imposition dans le chef de chaque État membre. L'objectif est d'arriver à s'éloigner de la dépendance entre comptabilité et fiscalité.
- Mise en place d'un groupe de discussion concernant les différents aspects de la base imposable (e.g. l'amortissement). Chaque aspect devra être discuté en présence d'experts de chaque État membre et en particulier d'experts comptables lors des débats concernant les normes IFRS.
- Dialoguer avec les États membres afin de déterminer comment obtenir les données sur la répartition actuelle de la base taxable des entreprises.
- Réalisation d'une analyse d'impact des différents modèles théoriques discutés ci-dessus en utilisant les données récoltées par les États membres.

2004 : Non-paper

Lors de son non-paper de 2004 (Commission européenne, 2004), la Commission réaffirme vouloir mettre en place un groupe de travail regroupant tous les États membres. Les missions du groupe de travail devront être les suivantes :

- Elaboration d'une base d'imposition commune en partant des normes IAS
- Elaboration de ces principes de taxation dans l'optique d'être en adéquation avec les objectifs de Lisbonne

La Commission précise qu'une fois cette assiette fiscale commune à l'impôt des sociétés établie, elle ne devra pas être systématiquement liée aux normes comptables. Les changements la régissant devront émaner d'un objectif fiscal et non comptable. (Commission européenne, 2004)

2006 : Communication

La communication de 2006 (Commission européenne, 2006) peut se résumer comme suit :

- L'ACCIS devra être simple, uniforme et comportant un minimum d'exceptions
- La base imposable devra être consolidée et optionnelle pour les entreprises
- Les règles pour calculer l'ACCIS doivent être indépendantes d'une base comptable et ne seront donc pas liées aux normes IAS/IFRS
- Travailler avec des experts des États membres, des entreprises et des académiques est la meilleure approche

Groupe de travail : de 2004 à 2008

Comme décrit dans les avancements du projet ACCIS de 2003 à 2006, un groupe de travail a été mis en place. Ce groupe de travail est composé d'experts de chacun des États membres ainsi que des services de la Commission.

Les objectifs de ce groupe de travail sont multiples (Commission européenne, 2006) :

- Trouver des moyens d'éliminer les obstacles fiscaux entravant l'efficacité et le bon fonctionnement du Marché intérieur
- Réduire les charges administratives pesant sur les entreprises et les administrations fiscales
- Introduire des règles simples et transparentes
- Utiliser les normes IAS/IFRS pour définir la base imposable
- Identifier des éléments de l'ACCIS permettant d'améliorer la compétitivité des entreprises européennes
- S'assurer que les États membres ne perdent pas leur intérêt financier
- Prendre en compte les objectifs de Lisbonne dans le travail réalisé

L'objectif final du groupe de travail est d'avoir fini son travail d'ici la fin de l'année 2007. Ceci permettra à la Commission de présenter une mesure législative pour fin 2008. (Commission européenne, 2006)

Nous venons ici d'aborder les différents avancements du projet ACCIS de 2003 à 2008. Le but de ce bref historique est de montrer à la fois la complexité du projet mais aussi les efforts mis en place par la Commission afin d'avancer dans ce dernier.

Points cruciaux de l'ACCIS

Avant d'aborder les années 2011 et 2015 qui sont les années phare du projet ACCIS, nous souhaitons étudier plus en détail certains points de cette ACCIS.

4 points seront abordés : (1) l'élaboration de la base fiscale, (2) le caractère obligatoire ou optionnel de l'ACCIS, (3) la consolidation et enfin (4) la répartition de l'assiette commune consolidée. Ces 4 aspects du projet sont pour nous les plus importants.

1. Élaboration de la base fiscale

Système actuel : Comptabilité séparée

Il est avant tout utile de rappeler le système qui est actuellement en place. Il s'agit de la comptabilité séparée. Ce système oblige les groupes d'entreprises à calculer une base taxable dans chaque État membre en partant de leur comptabilité nationale. Le prix de transfert entre entreprises appartenant au même groupe est donc d'une grande importance étant donné qu'il influe sur la répartition du bénéfice taxable entre les États membres. (Commission européenne, 2003b)

Obligation des sociétés cotées en bourse d'utiliser les normes internationales

L'adoption par le Conseil et le Parlement européen de la proposition de la Commission pour une régulation entraîne l'obligation des entreprises cotées en bourse de préparer des comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales (IAS). (Commission européenne, 2001b)

En 2001, la Commission estime donc que ces normes comptables peuvent avoir leur rôle à jouer en tant que point de référence pour l'établissement d'une assiette commune à l'impôt des sociétés. (Commission européenne, 2001b)

Consultation publique sur l'utilisation des normes IAS/IFRS

Afin de prendre en compte l'avis des professionnels et académiques concernés par le projet ACCIS, la Commission a décidé de réaliser une consultation publique concernant l'utilisation des normes IAS/IFRS dans l'introduction d'une assiette fiscale.

Plusieurs questions sont ressorties de cette consultation publique. Celles-ci concernent :

- Les principes généraux des normes IFRS ainsi que leur pertinence et applicabilité en ce qui concerne l'imposition
- Le nombre d'entreprises qui auront la volonté d'utiliser ces normes comptables
- La dépendance mutuelle entre la comptabilité et la taxation

L'idée n'est pas d'exploiter les comptes IFRS directement en tant que base taxable mais de partir des comptes IFRS pour y arriver. (Commission européenne, 2003a)

Double approche pour l'élaboration d'une assiette commune

Suite à cette consultation publique, la Commission affirme qu'il est nécessaire de délimiter le cadre des discussions sur le développement d'une base d'imposition commune à l'Union européenne. Pour cela, deux approches peuvent être suivies. (Commission européenne, 2003b)

Approche fiscale

La première approche est celle de trouver un accord concernant des principes fiscaux. C'est uniquement après être arrivé à cet accord qu'il faudra réfléchir à la manière de le mettre en place. Cependant, la Commission estime que l'élaboration de ces principes fiscaux risque de prendre trop de temps. (Commission européenne, 2003b)

Approche comptable

La seconde approche est l'approche comptable dite « approche IFRS ». Le principe est simple : il suffit de prendre comme référence les comptes IFRS et de déterminer les différents changements qu'il faut y opérer afin d'arriver à une base imposable. (Commission européenne, 2003b)

Approche IFRS

Problèmes systémiques

Cette deuxième approche est cependant parsemée de multiples difficultés.

En effet, les normes IFRS étant récentes, elles sont donc méconnues par un grand nombre d'entreprises. De plus, elles ne seront obligatoires pour les sociétés cotées en bourse qu'à partir de 2005. Le problème réside dans le fait que l'assiette fiscale commune consolidée se veut, sur le long terme, accessible à tous. Ceci signifie donc que les normes IFRS devront, de facto, être accessibles à toutes les entreprises étant donné que le calcul de l'assiette fiscale sera basé sur les comptes IFRS. (Commission européenne, 2003b)

Un autre problème est le fait que l'IASB, qui régit les normes IFRS, n'est pas un organisme public. La question se pose dès lors de savoir s'il est judicieux de se baser sur des normes comptables dépendant d'un organisme privé. (Commission européenne, 2003b)

Problèmes précis

Au-delà de ces deux problèmes concernant les normes IFRS dans leur ensemble, plusieurs aspects plus précis requièrent une attention particulière.

Tout d'abord, le principe de matérialité. La matérialité est un concept lié aux comptes des entreprises et s'explique comme étant un seuil qui, une fois franchi, signifie qu'une erreur dans les comptes peut avoir un impact économique et qu'il est donc important de la corriger afin d'éviter toute erreur de jugement pour les utilisateurs de ces comptes. Bien qu'acceptée d'un point de vue comptable, une précision plus rigoureuse est requise au niveau fiscal. (Commission européenne, 2003b)

Le deuxième point d'intérêt est celui de la substance et de la forme. La Commission se réfère comme exemple aux actifs en leasing pour lesquels la substance est plus importante que la forme légale dans un cadre comptable. Si tel est le cas en comptabilité, cette logique n'est pas poursuivie d'un point de vue fiscal. (Commission européenne, 2003b)

Le principe de la juste valeur, « fair value », peut tout autant poser problème. Par exemple, dans le cas d'une réévaluation, la plus-value est considérée comme profit mais comme celui-ci n'est pas réalisé, il ne devrait pas être pris en compte dans la base taxable. (Commission européenne, 2003b)

Les problèmes cités ci-dessus peuvent être regroupés sous la coupe de la dépendance entre les comptes financiers et la taxation. (Commission européenne, 2003b)

Dans le système actuel de la comptabilité séparée, les États membres disposent de leur propre base comptable ainsi que fiscale. Le choix leur est réservé de faire des ajustements pour passer de l'un à l'autre. Cependant, la même base taxable devra être atteinte par chaque État membre le jour où la base commune d'imposition sera mise en place. (Commission européenne, 2003b)

Convergence vers l'utilisation des normes IFRS

L'harmonisation de la comptabilité se fait en 2003 à travers la régulation IFRS ainsi que par les directives comptables de l'Union européenne. Les normes comptables nationales auront donc tendance à converger vers les normes IFRS à l'avenir. (Commission européenne, 2003b)

De plus, bon nombre d'entreprises seront obligées d'utiliser les normes IFRS dans leurs comptes consolidés ou encore de tenir une comptabilité selon ces normes afin de pouvoir fournir à leur société-mère les informations comptables nécessaires pour l'élaboration des comptes consolidés. Ceci résulte en une augmentation du nombre d'entreprises utilisant ces normes IFRS. (Commission européenne, 2003b)

Malgré les aspects négatifs et en suivant la logique des derniers paragraphes, la Commission a conclu en 2003 que les normes IFRS représentaient un point de démarrage neutre dans l'élaboration d'une assiette fiscale commune (Commission européenne, 2003b). Cette conclusion reste en ligne avec l'idée originelle de la Commission en 2001.

Utilisation des normes IFRS comme point de départ et non plus comme référence

Malgré l'opinion de la Commission en 2001 (Commission européenne, 2001b), confirmée en 2003 (Commission européenne, 2003b), la Commission se rend compte en 2006 que les normes IAS/IFRS sont loin d'être accessibles à toutes les entreprises. Si elles avaient été généralisées, ces normes comptables auraient pu servir comme base pour le calcul de l'ACCIS. (Commission européenne, 2006)

Cependant, dans le but d'atteindre l'objectif fixé par le Programme de Lisbonne, la Commission ne peut pas se permettre d'attendre une harmonisation totale des normes comptables avant de pouvoir avancer dans le projet ACCIS. (Commission européenne, 2006)

Pour cette raison, elle décide d'utiliser les normes internationales comme point de départ dans le but d'arriver à des règles régissant l'ACCIS. Cependant, les normes IFRS seront utilisées comme point de départ et non en tant que référence unique. En effet, les règles permettant d'arriver à une assiette fiscale commune se voudront applicables tant aux normes comptables internationales qu'aux normes comptables nationales. (Commission européenne, 2006)

Les normes IAS/IFRS ne seront donc pas la seule et unique base sur laquelle l'ACCIS devra se fonder mais elles seront un point de départ pour établir les règles régissant l'ACCIS. (Commission européenne, 2006)

2. Caractère obligatoire ou facultatif

Premières réflexions

Rendre l'assiette fiscale commune obligatoire porte son lot de points positifs tout comme négatifs. L'obligation entraînera une plus grande efficacité économique et permettra de limiter les risques d'évasion fiscale. Il s'avère cependant que, par le passé, plusieurs actions visant à déterminer une base taxable commune avaient échoué. (Commission européenne, 2004)

Laisser l'option permet de ne pas complètement bouleverser le système existant. De plus, avoir une assiette fiscale commune optionnelle reste en adéquation avec le souhait de viser uniquement les entreprises ayant des activités dans plusieurs États membres. (Commission européenne, 2004)

De plus, la Commission estime que l'assiette fiscale commune sera plus attractive pour les grandes entreprises. Ceci est d'autant plus vrai si son calcul se base sur les normes IFRS. Il est donc envisageable de cibler le projet uniquement sur les grandes entreprises qui sont par exemple cotées en bourse ou qui dépassent un certain seuil de chiffre d'affaires. (Commission européenne, 2004)

En 2004, la Commission précise que cette question ne doit pas encore trouver réponse pour le moment. Le travail sur la construction d'une base fiscale commune peut débuter sans qu'il soit nécessaire de savoir quels types d'entreprises peuvent bénéficier de cette option ni sous quelles conditions. (Commission européenne, 2004)

Avis de la Commission : Une ACCIS optionnelle

En 2006, le Parlement et la Commission sont d'avis que l'ACCIS doit être optionnelle. Ils le justifient par le fait que cela est plus en adéquation avec le but initial du projet. De plus, ils estiment qu'une acceptation de la part de l'entière des États membres sera plus aisée si l'ACCIS est présentée comme telle. (Commission européenne, 2006)

3. Consolidation

Double approche pour l'élaboration d'une assiette commune consolidée

La consultation publique sur l'utilisation des normes IAS/IFRS comme base d'imposition posait la question de l'utilisation des comptes consolidés IFRS comme point de départ. La majorité des réponses soutenait l'idée que ce n'est pas la meilleure approche. (Commission européenne, 2003a)

Plusieurs problèmes voient le jour dans le projet d'utiliser les comptes consolidés IFRS. Tout d'abord, un groupe consolidé ne peut être défini de la même manière sous un angle comptable et fiscal. Un second obstacle est l'incorporation des résultats provenant de filiales n'appartenant pas à l'Union européenne. En effet, mettre en place un système permettant de retirer certaines entreprises des comptes consolidés, voire d'en rajouter d'autres, ne semble pas réduire les exigences en matière de conformité. (Commission européenne, 2003b)

Ces divers problèmes poussent la Commission à conclure qu'il serait plus bénéfique d'inscrire ses efforts dans l'élaboration d'une méthode uniquement fiscale pour la consolidation des comptes des groupes d'entreprises. (Commission européenne, 2003b)

Avantages et inconvénients

La consolidation permet aux entreprises d'éliminer une partie des frais liés aux prix de transfert étant donné que lors du processus de consolidation, les transactions intra-groupes sont éliminées. (Services de la Commission, 2011)

De plus, la consolidation entraîne une compensation des pertes transfrontalières. L'analyse d'impact réalisée en 2011 a permis de déterminer que 50% des groupes d'entreprises multinationales non-financières ainsi que 17% des groupes d'entreprises multinationales financières pourraient bénéficier d'une compensation des pertes transfrontalières. (Services de la Commission, 2011)

Cependant, celle-ci amène un lot de complications. Avant tout, il est nécessaire d'établir des règles détaillées de consolidation. De plus, une fois cette base taxable consolidée obtenue, il faut mettre en place un mécanisme de répartition entre États membres de ces revenus. (Commission européenne, 2004)

Mise en place de l'ACCIS en deux temps

La Commission estime en 2004 qu'il est possible de mettre en place le projet ACCIS en deux étapes. Dans un premier temps, il faudra se concentrer sur l'élaboration d'une assiette fiscale commune à l'impôt des sociétés. Une fois celle-ci établie, la méthode de consolidation pourra être introduite. Cette approche en deux étapes dépendra de l'avancée du projet en général. (Commission européenne, 2004)

Mise en place de l'ACCIS en un seul temps

En 2006, l'avis de la Commission a cependant changé. En accord avec le Parlement européen et le Comité économique et social européen, la Commission est d'avis que la consolidation doit être introduite en même temps que l'assiette fiscale. Il n'est donc plus question d'une approche en deux temps. (Commission européenne, 2006)

4. Répartition de l'assiette commune consolidée

Deux méthodes possibles

En partant d'une base d'imposition commune à l'Union européenne, il est important de comprendre comment répartir le droit d'imposition des États membres sur cette base. (Commission européenne, 2003b)

Deux méthodes sont envisagées : répartir l'assiette sur base de la valeur ajoutée ou sur base d'une formule de répartition. En considérant l'existence du système de taxe sur la valeur ajoutée et les complications liées à son utilisation dans ce cadre-ci, la Commission a préféré concentrer son attention sur le concept de la formule de répartition. (Commission européenne, 2003b)

L'idée poursuivie est celle d'allouer la base imposable selon une clef de répartition. Cette formule se baserait sur des facteurs économiques. Ceux-ci sont en cours d'analyse par la Commission qui choisira, in fine, quels facteurs prendre en compte ainsi que leur poids dans la formule de répartition. (Commission européenne, 2003b)

La Commission est consciente que le système actuel de la comptabilité séparée ainsi que le concept proposé d'une formule de répartition peuvent être sujettes à manipulation. Cependant, la Commission assure que la détection d'une telle manipulation sera plus aisée dans le cas de la formule de répartition. (Commission européenne, 2003b)

Formule de répartition

Le principe de la clef de répartition n'est pas nouveau. Plusieurs pays comme les États-Unis ou le Canada l'ont mis en place depuis déjà plusieurs années.

La Commission estime que l'UE devrait s'axer sur une seule formule avec un nombre de facteurs bien établi dont le poids respectif serait invariable. La Commission précise qu'elle ne vise pas une seule formule pour toutes les industries mais bien une formule par secteur spécifique qui s'appliquerait sur l'ensemble de l'UE. (Commission européenne, 2003b)

Il est important de comprendre que les facteurs choisis pour la formule doivent être représentatifs du revenu de l'entreprise. En effet, étant donné que nous parlons d'une base d'imposition, c'est au final le revenu de l'entreprise que nous voulons taxer.

Trois facteurs peuvent servir de base à une analyse plus approfondie : les ventes, le capital et le travail. (Commission européenne, 2003b)

Impact d'une répartition de la base imposable

L'instauration d'une formule de répartition amène son lot de questions quant à son impact. En effet, il est difficile d'anticiper la réaction des entreprises face à cette mise en place et de par ce fait d'estimer la répartition de la base imposable avec cette formule de répartition. (Commission européenne, 2003b)

L'anticipation de la réaction des entreprises est en soi un problème qui se pose à chaque changement législatif fiscal. Il est vrai que les entreprises ont tendance à changer leurs stratégies d'investissements ou encore leur structure organisationnelle en réponse aux changements législatifs. La Commission est d'avis que le système proposé permettra une compétition entre États membres plus transparente et plus aisée à prédire. (Commission européenne, 2003b)

Le second problème, qui est la nouvelle répartition de la base imposable entre États membres, est plus difficile à évaluer. On peut partir du principe que si le modèle est correctement établi, c'est-à-dire qu'il est équitable et solide, celui-ci ne fera que corriger les erreurs du modèle précédent qui est celui de la comptabilité séparée. (Commission européenne, 2003b)

2011 : Proposition de directive par la Commission

Analyse d'impact

C'est en 2011 que la Commission a émis sa proposition de directive concernant l'assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés. (Commission européenne, 2011a)

Dans ce but, elle a fait réaliser une analyse d'impact. Celle-ci regroupe 5 : i) European Tax Analyzer (ETA) ; ii) étude Price Waterhouse Cooper (PwC) ; iii) base de données Amadeus et Orbis ; iv) étude Deloitte et v) étude CORTAX. (Services de la Commission, 2011)

Obstacles fiscaux identifiés

L'analyse d'impact a permis de mettre en évidence les trois principaux obstacles auxquels les entreprises ayant des activités transfrontalières dans l'Union Européenne doivent faire face (Services de la Commission, 2011) :

(1) Les frais de mise en conformité

Ceux-ci reprennent les charges liées à la mise en conformité avec les différents systèmes fiscaux nationaux ainsi que les coûts liés à la documentation en ce qui concerne les prix de transfert.

(2) La double imposition

Ceci est le cas lorsqu'un même revenu est imposé de la même manière dans deux ou plusieurs États membres.

(3) La sur-taxation

Nous retrouvons ce phénomène lorsqu'une entreprise fait face à des charges fiscales en opérant sur plusieurs États membres alors qu'elle n'aurait pas eu à y faire face si elle avait exercé toutes ses activités dans le même État membre. Un exemple de sur-taxation est la compensation des pertes qui peut se faire pour deux entreprises du même groupe opérant dans le même État membre mais qui n'est pas possible pour deux entreprises du même groupe basées dans des États membres différents.

Ces divers problèmes freinent les investissements dans l'Union européenne et sont donc un obstacle à la réalisation de l'objectif Europe 2020 qui est de mettre en place une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive. (Commission européenne, 2010a)

Faire face aux obstacles

Au vu de la situation actuelle, nous nous rendons bien compte que le projet ACCIS est le plus à même de faire face à ces obstacles. Ceci se confirme dans ses objectifs (Commission européenne, 2011a) :

- Donner l'option aux entreprises exerçant leurs activités dans le Marché intérieur d'opter pour un système de taxation commun à l'ensemble de l'Union européenne
- Mettre en place un guichet unique pour les déclarations fiscales et leurs vérifications
- Permettre aux entreprises de compenser leurs pertes transfrontalières
- Réduire les obligations de mises en conformité en matière de prix de transfert
- Réduire les cas de double ou de sur-taxation
- Réduire les opportunités de planification fiscale existantes grâce à la coexistence de 27 régimes fiscaux différents dans l'Union

Le projet ACCIS se révèle donc être un projet d'importance afin de lutter contre les barrières empêchant la construction d'un Marché unique. (Commission européenne, 2010b)

L'examen annuel de la croissance a également mis en évidence les vertus du projet ACCIS en ce qui concerne la croissance et la création d'emplois. (Commission européenne, 2011b)

Choix entre une ACIS/ACCIS obligatoire et optionnelle

L'étude s'axe sur l'efficacité d'une assiette commune à l'impôt des sociétés avec et sans consolidation. Ces deux possibilités sont évaluées sous un angle tant optionnel qu'obligatoire. (Services de la Commission, 2011)

Il est important de comprendre que l'option existe pour toutes les entreprises de l'Union européenne. En effet, si l'ACCIS est mise en place de manière optionnelle, les entreprises ayant des activités transfrontalières tout comme les entreprises n'ayant que des activités nationales auront le droit à l'ACCIS. (Commission européenne, 2011a)

Cependant, si le régime est mis en place de manière obligatoire, toutes les entreprises, domestiques comme multinationales, devront se plier aux règles établissant l'ACCIS. (Commission européenne, 2011a)

Sans consolidation, le projet serait celui d'une Assiette Commune à l'Impôt des Sociétés (ACIS). Cette version du projet est également comparée dans cette étude.

Cinq options ont été analysées : (1) le système actuel inchangé, (2) une ACIS optionnelle ou (3) obligatoire et (4) une ACCIS optionnelle ou (5) obligatoire. (Services de la Commission, 2011)

L'analyse d'impact a mis en évidence que l'élimination des obstacles fiscaux permettrait aux entreprises de faire des choix économiques plus sains et en conséquence d'améliorer l'efficacité de l'économie. (Services de la Commission, 2011)

Parmi les 5 options présentées ci-dessus, ce sont l'ACCIS obligatoire et optionnelle qui ressortent comme étant les plus avantageuses. Ceci est dû aux économies qu'elles permettent de réaliser en ce qui concerne les frais de mises en conformité. (Services de la Commission, 2011)

Entre l'ACCIS obligatoire et optionnelle, c'est l'ACCIS optionnelle qui prend le dessus. Deux explications permettent de justifier ce choix. La première est que les conséquences sur l'emploi y sont plus favorables. La seconde est que de rendre cette ACCIS optionnelle permet d'éviter d'imposer à toutes les entreprises de l'Union européenne de changer leur méthode de calcul de base imposable. (Services de la Commission, 2011)

La conséquence finale sur les revenus des États membres dépendra des choix que ceux-ci vont faire quant aux différents instruments fiscaux dont ils disposent ainsi que du taux d'imposition qu'ils appliqueront. (Services de la Commission, 2011)

Nous pouvons retenir de cette analyse d'impact qu'elle oriente la Commission vers un choix d'une ACCIS optionnelle. (Commission européenne, 2011a)

Conditions d'appartenance au groupe consolidé

Dans sa proposition de directive de 2011, la Commission propose des critères permettant de déterminer si une filiale peut faire partie ou non d'un groupe consolidé. Ces conditions sont les suivantes (Commission européenne, 2011a) :

- La société-mère doit détenir plus de 50% des droits de vote
- La société-mère doit détenir des actions pour plus de 75% du capital ou des actions donnant droit à plus de 75% du bénéfice

Ce double seuil est la traduction d'une intégration économique forte entre les entreprises membres du groupe. En effet, la relation entre les deux entreprises se retrouve testée tant d'un point de vue du contrôle (% de droits de vote) que d'un point de vue de la participation (% de détention d'actions). Ces deux conditions doivent être respectées tout au long de l'année d'imposition. Si cela n'est pas le cas, l'entreprise ne pourra pas être reprise dans la consolidation. (Commission européenne, 2011a)

Une entreprise ne peut être considérée comme faisant partie du groupe d'entreprises uniquement si elle en fait partie depuis un minimum de 9 mois. (Commission européenne, 2011a)

Formule de répartition de la Commission

Dans la proposition de directive de 2011, la Commission présente une formule de répartition. Celle-ci reprend trois facteurs : le chiffre d'affaires, les immobilisations corporelles et la main d'œuvre. La main d'œuvre est quant à elle scindée en la charge salariale et le nombre d'employés. Le choix de ces facteurs ainsi que de leurs poids respectifs se justifie par le fait qu'ils permettent d'assurer que l'imposition effective se réalisera là où les profits ont été réalisés. (Services de la Commission, 2011)

Il est important de noter que le choix des poids alloués aux facteurs a une influence sur la base d'imposition finale allouée à chaque État membre. En effet, l'analyse d'impact montre qu'une formule plus axée sur la charge salariale que sur le nombre d'employés aura tendance à favoriser les pays à revenu salarial haut (UE15) au détriment de pays à revenu salarial faible comme la Bulgarie ou la Hongrie. Un plus grand poids sur les immobilisations corporelles aura tendance à offrir une base taxable plus importante aux États membres ayant en moyenne plus d'immobilisations corporelles comme la Belgique, l'Irlande ou encore les Pays-Bas. (Services de la Commission, 2011)

La formule de répartition peut s'écrire de la manière suivante :

$$BT^A = \left(\frac{1}{3} \frac{CA^A}{CA^{Groupe}} + \frac{1}{3} \frac{IC^A}{IC^{Groupe}} + \frac{1}{3} \left[\frac{1}{2} \frac{CS^A}{CS^{Groupe}} + \frac{1}{2} \frac{Nb^A}{Nb^{Groupe}} \right] \right) * BT^{Groupe}$$

Avec :

A = État membre A

Groupe = Groupe d'entreprises

BT = Base taxable

CA = Chiffre d'affaires

IC = Immobilisations corporelles

CS = Charges salariales

Nb = Nombre d'employés

Charges salariales et nombre d'employés

Les paramètres « charges salariales » et « nombre d'employés » doivent être en corrélation lors du calcul de chaque portion de base imposable allouée aux États membres. En effet, si l'on comptabilise 100 employés dans le pays A, la partie *CS*^A doit correspondre à la charge salariale totale des 100 employés repris dans la catégorie *Nb*^A. (Commission européenne, 2011a)

Les employés sont considérés comme faisant partie d'un membre du groupe d'entreprise à partir du moment où ils reçoivent leurs rémunérations par ce membre. (Commission européenne, 2011a)

Quand un employé est rémunéré par un membre du groupe établi dans le pays A mais qu'il preste physiquement dans le pays B, cet employé ainsi que la charge salariale lui afférant doit être comptabilisé dans le pays B. Ceci est vrai si deux conditions sont remplies : (1) l'emploi doit être d'une durée minimale de 3 mois et (2) ces employés doivent représenter minimum 5% des employés du membre du groupe qui les rémunère. (Commission européenne, 2011a)

Immobilisations corporelles

Seules les immobilisations corporelles sont prises en compte en ce qui concerne les actifs de l'entreprise. En effet, la Commission juge qu'il est préférable de ne pas prendre en compte les immobilisations incorporelles ainsi que les actifs financiers étant donné leur nature volatile qui peut être sujette à manipulation. (Commission européenne, 2011a)

Les immobilisations corporelles prises en compte dans la formule sont tant celles que les membres du groupe possèdent que celles qu'ils louent ou ont en leasing. (Commission européenne, 2011a)

Chiffre d'affaires

Le facteur chiffre d'affaires est repris dans la formule dans le but de faire participer l'État membre de destination. Il comprend tous les revenus issus de ventes de produits ou de prestations de services excluant les taxes sur la valeur ajoutée ainsi que d'autres taxes et obligations. (Commission européenne, 2011a)

2012 : Réponse du Parlement à la proposition de directive

Après la proposition de directive de la Commission européenne, le Parlement a fait connaître son avis à travers une résolution législative datée du 19 avril 2012. Le Parlement y annote les changements qu'il souhaite opérer dans cette proposition ainsi que les points qu'il estime nécessaire d'y ajouter. (Parlement européen, 2012)

États membres concernés – Accord de coopération renforcée

Le Parlement estime que l'ACCIS devrait être mis en place dans tous les États membres. Cependant, si un vote unanime des États membres ne se concrétise pas, le Parlement juge qu'il faut sans attendre commencer une procédure pour une décision du Conseil autorisant une coopération renforcée au niveau de l'ACCIS. Cette coopération devrait démarrer des États membres ayant leur monnaie en euro mais pourrait s'étendre à tout État membre le désirant. (Parlement européen, 2012)

Le Euro Plus Pact, signé par les chefs d'Etats ou de gouvernements des États membres ayant l'euro comme monnaie, stipule que « l'ACCIS pourrait constituer un moyen de garantir, sans incidence sur les recettes, la cohérence entre les régimes fiscaux nationaux tout en respectant les stratégies fiscales nationales et de contribuer à la viabilité budgétaire et à la compétitivité des entreprises européennes ». Ceci justifie l'engouement du Parlement vis à vis de l'implémentation de l'ACCIS le plus rapidement possible au niveau des États membres ayant l'euro comme monnaie. (Parlement européen, 2012)

Une ACCIS optionnelle avec conditions

Le Parlement se voit bien plus restrictif que la Commission quant à la question de l'optionnalité de l'ACCIS.

Un élément que le Parlement veut rajouter est l'obligation pour les Entreprises Européennes ainsi que les Sociétés Coopératives Européennes d'adopter la directive deux ans après sa date de mise en application. (Parlement européen, 2012)

Les autres entreprises visées par la directive, à l'exception des micro-, petites et moyennes entreprises, seront censées avoir adopté la directive 5 ans après sa date de mise en application. (Parlement européen, 2012)

Cas des micro-, petites et moyennes entreprises

En ce qui concerne les micro-, petites et moyennes entreprises, le Parlement propose que la Commission, lors de son évaluation de l'impact de l'ACCIS, examine s'il peut être intéressant ou non de leur imposer l'ACCIS également. (Parlement européen, 2012)

Au vu du rôle vital que les PME ont dans le Marché intérieur, le Parlement estime que la Commission doit mettre en place un outil permettant d'éviter à celles-ci des frais et un poids administratif trop important pour passer au modèle ACCIS. Cet outil devrait en conséquence permettre à un plus grand nombre de PME de suivre le modèle ACCIS. Le Parlement veut que cet outil soit mis en place au plus tard deux ans après l'entrée en vigueur de l'ACCIS. (Parlement européen, 2012)

Formule de répartition du Parlement

Contrairement aux poids égaux proposés par la Commission en ce qui concerne les facteurs de la formule de répartition, le Parlement propose des poids relativement différents. En effet, le Parlement envisage la répartition suivante : 45% pour le travail en général (reprenant à 50% la charge salariale et à 50% le nombre d'employés) ainsi que pour les immobilisations corporelles et 10% pour le facteur ventes. (Parlement européen, 2012) La formule proposée par le Parlement est donc la suivante :

$$BT^A = \left(\frac{2}{20} \frac{CA^A}{CA^{Groupe}} + \frac{9}{20} \frac{IC^A}{IC^{Groupe}} + \frac{9}{20} \left[\frac{1}{2} \frac{CS^A}{CS^{Groupe}} + \frac{1}{2} \frac{Nb^A}{Nb^{Groupe}} \right] \right) * BT^{Groupe}$$

Avec :

A = État membre A

Groupe = Groupe d'entreprises

BT = Base taxable

CA = Chiffre d'affaires

IC = Immobilisations corporelles

CS = Charges salariales

Nb = Nombre d'employés

2015 : Relance de l'ACCIS

Annonce d'un plan d'action

En novembre 2014, Jean-Claude Juncker est élu président de la Commission européenne par le Parlement européen. Cette élection amène un changement de politique en ce qui concerne les objectifs de la Commission. Un mois après l'adoption de sa nouvelle fonction, un programme de travail pour 2015 est publié. Ce programme reprend les 10 priorités du président Juncker. (Commission européenne, 2014)

Une de ses priorités est une union monétaire et économique plus approfondie et équitable. Il y annonce qu'un plan d'action va être établi reprenant des mesures à instaurer pour s'assurer que le pays où les bénéfices sont générés soit aussi le pays où ces bénéfices sont taxés. (Commission européenne, 2014)

Ce plan d'action reprendra aussi une communication qui s'axera sur la stabilisation des bases d'imposition dans l'Union européenne dans une optique d'un environnement fiscal plus équitable ainsi que la relance du projet ACCIS. (Commission européenne, 2014)

Vers une transparence de l'imposition des sociétés

Les règles d'imposition actuelles ne sont plus en concordance avec le contexte moderne. En effet, les entreprises sont taxées au niveau national alors que leurs activités sont devenues globales, mobiles et digitales. Au vu des structures complexes que les entreprises ont actuellement mises en place, il est plus aisé pour elles de transférer leurs bénéfices mais également plus difficile pour les autorités fiscales de savoir quel pays est supposé taxer les revenus des entreprises multinationales. (Commission européenne, 2015)

Les affaires récentes comme le LuxLeaks ayant mis en lumière des entreprises réalisant d'énormes bénéfices mais ne payant que très peu de taxes ont indigné l'opinion publique. Certaines entreprises profitent en effet du système actuel pour transférer leurs bénéfices vers les pays à faible taxation afin de minimiser leur taux de taxation effectif. (Commission européenne, 2015)

D'un autre côté, certaines entreprises souffrent toujours de problèmes de double taxation. La complexité des règles en vigueur ainsi que leur non-transparence complexifie la tâche et la croissance des PME qui sont la clef économique de l'Union européenne. (Commission européenne, 2015)

Ces divers problèmes sont la raison pour laquelle la Commission a proposé une série de mesures ayant pour objectif de rendre l'imposition des entreprises dans l'UE plus transparente. (Commission européenne, 2015)

Objectifs de la Commission

Les diverses mesures que la Commission souhaite mettre en place visent à répondre aux objectifs suivants (Commission européenne, 2015) :

- Ré-établir le lien entre l'endroit d'imposition et l'endroit où l'activité économique a réellement lieu
- Permettre aux États membres d'évaluer correctement les activités des entreprises exerçant sous leur juridiction
- Créer un environnement fiscal compétitif et orienté croissance
- Protéger le Marché unique et mettre en place une approche permettant de faire face aux juridictions fiscales non-coopératives ainsi que d'augmenter la transparence fiscale

Relance de l'ACCIS

C'est grâce à ses avantages et à sa capacité d'atteindre les objectifs cités ci-dessus que la Commission a décidé en juin 2015 de relancer le projet ACCIS. (Commission européenne, 2015)

Cette relance s'accompagne d'un renforcement de l'ACCIS : elle deviendrait obligatoire et serait mis en place en deux étapes. (Commission européenne, 2015)

Dans un premier temps, la Commission veut rendre l'ACCIS obligatoire et donc non plus optionnelle comme c'était le cas dans la proposition de 2011. Le raisonnement derrière ce revirement de situation part du principe que les multinationales profitant du système actuel pour éviter l'imposition n'adopteront jamais l'ACCIS sur une base volontaire. Il semble logique que ces entreprises choisissent leur structure actuelle si l'opportunité leur est laissée. La Commission propose dès lors de travailler sur une ACCIS qui sera au moins obligatoire pour les entreprises multinationales. (Commission européenne, 2015)

Dans un second temps, les discussions au sein du Conseil européen ont mis en évidence la complexité du projet et de son implémentation en une seule étape. La consolidation est le sujet qui pose le plus de problèmes. C'est pour cette raison que la Commission propose de finaliser le débat sur la consolidation une fois un accord trouvé sur la base commune d'imposition. (Commission européenne, 2015)

La première étape sera donc de mettre en place cette base commune d'imposition. Dans cette optique, la Commission annonce qu'elle va revoir les différents éléments de sa proposition en tenant compte des discussions ayant eu lieu entre États membres sur le sujet. Les nouveaux buts de l'agenda de l'Union européenne qui sont la croissance et la création d'emplois seront également pris en compte. (Commission européenne, 2015)

Il est important de préciser également que la Commission souhaite mettre en place une compensation des pertes transfrontalières en même temps que la mise en place d'une base d'imposition commune. (Commission européenne, 2015)

Nouvelle proposition

Une nouvelle proposition sera présentée par la Commission à l'automne 2016. Les éléments de la base d'imposition commune seront ajustés si nécessaire, le caractère obligatoire de l'ACCIS y sera développé ainsi que la méthode d'implémentation en deux temps. La compensation des pertes transfrontalières y sera également abordée en attendant la mise en place de la consolidation lors de la deuxième étape d'introduction de l'ACCIS. (Commission européenne, 2015)

Récapitulatif

Nous avons pu nous rendre compte dans cette première partie que le projet ACCIS est un projet de grande envergure qui a déjà beaucoup évolué au fil du temps. Nous allons représenter sur une ligne du temps les moments clefs du projet ACCIS afin d'avoir une vue d'ensemble sur ceux-ci :



Nous souhaitons également rappeler les changements majeurs apportés par l'ACCIS :

- Création d'une assiette commune consolidée pour l'ensemble d'un groupe d'entreprises
- Consolidation avec compensation des pertes transfrontalières
- Elimination des transferts intragroupe et par conséquent de leur manipulation
- La réduction des coûts de mise en conformité avec les différentes législations fiscales
- La réduction des coûts en matière de documentation des prix de transfert

Etude de cas

Nous souhaitons, après cette explication du projet ACCIS, montrer l'impact de celui-ci sur une entreprise fictive. Nous ne prendrons en compte que l'annulation des transactions intragroupe pour le moment afin de donner un bref aperçu de la manière dont l'ACCIS fonctionne.

Cet exemple se base en partie sur le travail réalisé par El Bakkali et Gérard (El Bakkali-Gérard, 2012).

Modèle actuel : Comptabilité séparée

Prenons tout d'abord le cas d'une entreprise Y localisée dans l'État membre Y. L'entreprise Y réalise un chiffre d'affaires d'un total de 2200. Elle fait également face à un coût salarial de 400 pour un total de 40 employés à charge. L'entreprise Y réalise une transaction intragroupe avec l'entreprise Z lui coûtant un montant total de 300.

Le bénéfice total de l'entreprise Y s'élève donc à 1500 et étant soumis à un taux d'imposition des sociétés de 40%, il lui reste donc un bénéfice net après taxation de 900. L'État membre Y récolte donc un impôt de 600.

L'entreprise Z située dans l'État membre Z réalise quant à elle la vente de 300 avec Y mais également une vente d'un montant de 200 avec une entreprise tierce. Les matières premières qu'elle utilise ont un coût de 70. Ayant 10 employés, elle fait face à des charges salariales de 100.

Le bénéfice total de l'entreprise Z s'élève donc à 330 et étant soumis à un taux d'imposition des sociétés de 15%, il lui reste donc un bénéfice net après taxation de 280,5. L'État membre Z récolte donc un impôt de 49,5.

Les bénéfices après impôt des entreprises X et Z sont versés comme dividendes à leur société-mère, la société X située dans l'État membre X, où un taux d'imposition de 30% est en vigueur. En partant du principe que l'exemption d'impôt est d'application dans le cadre de la distribution des dividendes, la société-mère recevra donc un total de 1180,5 de dividendes. La société étant une holding passive, nous faisons l'hypothèse qu'elle ne dispose pas d'employés.

Cette situation se résume donc en un bénéfice net pour les entreprises Y et Z de respectivement 900 et 280,5 redistribués sous forme de dividendes à la société X. Le groupe se retrouve donc avec un bénéfice net final de 1180,5. Les États membres Y et Z perçoivent quant à eux un impôt de 600 et 49,5 respectivement tandis que l'État membre X ne perçoit pas d'impôt.

Proposition du modèle ACCIS

Dans le cas de l'ACCIS, la consolidation est mise en place. Ceci signifie que les profits comme les pertes des trois entreprises sont additionnés et les transactions intragroupes ne sont plus prises en compte, éliminant de ce fait les manipulations des prix de transfert.

Dans notre cas, la transaction entre Y et Z sera dès lors annulée. Y se retrouvera donc avec une base imposable de $2200 - 400 = 1800$. Z quant à elle aura une base imposable de $200 - 100 - 70 = 30$.

L'assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés sera dès lors de 1830.

Pour la suite de cette étude de cas, nous allons partir du principe que les immobilisations corporelles sont réparties de la manière suivante : 1000 dans la société X et 2000 dans la société Y et Z.

Formule de la Commission

$$BT^A = \left(\frac{1}{3} \frac{CA^A}{CA^{Groupe}} + \frac{1}{3} \frac{IC^A}{IC^{Groupe}} + \frac{1}{3} \left[\frac{1}{2} \frac{CS^A}{CS^{Groupe}} + \frac{1}{2} \frac{Nb^A}{Nb^{Groupe}} \right] \right) * BT^{Groupe}$$

Suivant la formule présentée par la Commission, la répartition de la base imposable s'établit de la manière suivante :

L'État membre X pourra imposer la portion suivante de la base imposable totale :

$$\frac{1}{3} \frac{1000}{5000} = 6,67\%$$

Ceci équivaut donc à une base imposable de 122,00 taxé à 30%, revenant à un impôt de 36,60.

L'État membre Y pourra imposer la portion suivante de la base imposable totale :

$$\left[\frac{1}{3} \frac{2200}{2400} + \frac{1}{3} \frac{2000}{5000} + \frac{1}{3} \left[\frac{1}{2} \frac{400}{500} + \frac{1}{2} \frac{40}{50} \right] \right] = 70,55\%$$

Ceci équivaut donc à une base imposable de 1291,17 taxé à 40%, revenant à un impôt de 516,47.

L'État membre Z pourra imposer la portion suivante de la base imposable totale :

$$\left[\frac{1}{3} \frac{200}{2400} + \frac{1}{3} \frac{2000}{5000} + \frac{1}{3} \left[\frac{1}{2} \frac{100}{500} + \frac{1}{2} \frac{10}{50} \right] \right] = 22,78\%$$

Ceci équivaut donc à une base imposable de 416,83 taxé à 15%, revenant à un impôt de 62,53.

Cette situation se résume donc en un bénéfice net du groupe de 1214,41. L'État membre X touche un impôt de 36,60, Y de 516,47 et Z de 62,53.

Formule du Parlement

$$BT^A = \left(\frac{2}{20} \frac{CA^A}{CA^{Groupe}} + \frac{9}{20} \frac{IC^A}{IC^{Groupe}} + \frac{9}{20} \left[\frac{1}{2} \frac{CS^A}{CS^{Groupe}} + \frac{1}{2} \frac{Nb^A}{Nb^{Groupe}} \right] \right) * BT^{Groupe}$$

Suivant la formule présentée par le Parlement, la répartition de la base imposable s'établit de la manière suivante :

L'État membre X pourra imposer la portion suivante de la base imposable totale :

$$\frac{9}{20} \frac{1000}{5000} = 9,00\%$$

Ceci équivaut donc à une base imposable de 164,70 taxé à 30%, revenant à un impôt de 49,41.

L'État membre Y pourra imposer la portion suivante de la base imposable totale :

$$\left[\frac{2}{20} \frac{2200}{2400} + \frac{9}{20} \frac{2000}{5000} + \frac{9}{20} \left[\frac{1}{2} \frac{400}{500} + \frac{1}{2} \frac{40}{50} \right] \right] = 63,17\%$$

Ceci équivaut donc à une base imposable de 1155,95 taxé à 40%, revenant à un impôt de 462,38.

L'État membre Z pourra imposer la portion suivante de la base imposable totale :

$$\left[\frac{2}{20} \frac{200}{2400} + \frac{9}{20} \frac{2000}{5000} + \frac{9}{20} \left[\frac{1}{2} \frac{100}{500} + \frac{1}{2} \frac{10}{50} \right] \right] = 27,83\%$$

Ceci équivaut donc à une base imposable de 509,35 taxé à 15%, revenant à un impôt de 76,40.

Cette situation se résume donc en un bénéfice net du groupe de 1241,81. L'État membre X touche un impôt de 49,41, Y de 462,38 et Z de 76,40.

Comparaison des modèles

Résumons les différents chiffres obtenus dans les deux tableaux suivants.

Tout d'abord nous avons l'impôt perçu qui concerne donc les États membres. Nous remarquons que le système actuel permet une perception de l'impôt plus importante que sous le projet ACCIS. Ceci peut s'expliquer par une répartition de la base imposable plus importante dans le pays Z qui n'applique qu'un taux d'imposition des sociétés de 15%. Dans le cas de la formule du Parlement, l'écart se creuse d'autant plus que les ventes, réalisées pour une grande majorité dans le pays Y où le taux d'imposition est de 30%, ont un poids plus faible dans la formule de répartition.

	Impôt perçu		
	Comptabilité séparée	Commission européenne	Parlement européen
X	0,00	36,60	49,41
Y	600,00	516,47	462,38
Z	49,50	62,53	76,40
	659,50	615,6	588,19

La conséquence logique de cette imposition finale plus faible dans le projet ACCIS résulte en un accroissement du bénéfice net pour l'entreprise sous ce régime.

	Bénéfice net		
	Comptabilité séparée	Commission européenne	Parlement européen
Groupe	1180,50	1214,41	1241,81

Il est important de remarquer que cet exercice est fictif et ne représente qu'une seule manière de montrer l'impact de l'ACCIS sur le bénéfice net d'un groupe ainsi que sur l'impôt perçu par les États membres.

Conclusion

Cet exemple nous montre une facette de l'impact de l'ACCIS sous un exemple numérique très simple sans réelle justification. Nous souhaitons aller plus loin que cet exemple. Nous allons pour cette raison construire une multinationale fictive dans la deuxième partie de ce mémoire qui pourra prendre en compte tous les paramètres de l'ACCIS.

Partie II – Etude de cas sur multinationale fictive

Avant-propos

Introduction

Dans la continuité de cette première partie qui se veut explicative du projet ACCIS, nous entamons à présent ce qui sera une analyse sur un cas fictif d'une multinationale. Ce choix s'opère pour de multiples raisons.

Tout d'abord, nous avons remarqué dans le cas illustré ci-dessus que l'impact d'une ACCIS sur le revenu net d'un groupement d'entreprises est significatif. Il nous semble intéressant de complexifier le cas en prenant plus de paramètres de l'ACCIS en compte comme la compensation transfrontalière des pertes.

Nous souhaitons également nous baser sur le travail réalisé par El Bakkali et Gérard. En effet, leur travail ayant inspiré le nôtre, nous y ferons référence dans les sections ultérieures.

Cette analyse sur multinationale fictive se veut aussi proche de la réalité que possible. Dès lors, les entreprises choisies ainsi que les transactions entre ces dernières sera explicité dans la rubrique « méthodologie ».

L'idée de rendre le cas illustré dans la section précédente plus conséquent se justifie également par l'actualité. Nous avons tous entendu parler du Brexit ainsi que des théories existantes quant à son impact sur l'économie en général mais également en partie sur la fiscalité. Nous souhaitons dans cette deuxième partie motiver notre décision d'un cas numérique en mettant en avant l'effet d'un Brexit combiné à celui de l'ACCIS.

Notre exemple concerne plusieurs entreprises appartenant à un même groupe. Ces entreprises seront, de manière logique, localisées dans différents pays de l'Union européenne.

L'analyse se fera autour de deux pôles. Dans un premier temps, nous étudierons le cas actuel de la comptabilité séparée pour ensuite lui soumettre la consolidation totale du projet ACCIS.

Dans un second temps nous intégrerons l'actualité à notre analyse en y ajoutant le Brexit. Nous nous baserons sur une consolidation intermédiaire en prenant en compte le cas d'une entreprise britannique qui ne fera plus partie du périmètre de consolidation de l'ACCIS.

L'objectif de cette double analyse est de mettre en évidence les effets de l'ACCIS ainsi que celui du Brexit sur une multinationale opérant des activités dans l'Union européenne. Il est aussi intéressant d'évaluer si le Brexit peut, d'une manière ou d'une autre, être utilisé à des fins fiscales dans le but de contourner l'ACCIS.

Vue d'ensemble

La suite de cette deuxième partie se présente de la manière suivante.

Dans un premier temps, nous allons exposer les entreprises choisies en détaillant leurs activités et leurs différentes transactions ainsi que leurs données chiffrées comme le nombre de personnel, le nombre de ventes qu'elles réalisent etc.

Une fois les entreprises présentées, nous discuterons de notre méthodologie.

Tout d'abord, nous expliquerons le choix des différents pays dans lesquels nous avons localisé nos entreprises ainsi que des transactions qu'elles réalisent.

Le dernier point abordé dans la section méthodologie sera celui de la détermination des données numériques des entreprises. Nous exposerons comment nous avons déterminé les chiffres repris dans la partie « Description des entreprises ».

Ensuite nous incorporerons une partie sur le Brexit. Comme nous souhaitons en évaluer l'impact conjoint à celui de l'ACCIS, il nous semble intéressant d'en parler brièvement.

Une fois le cas expliqué et justifié, nous entamerons l'analyse décrite plus haut concernant la taxation séparée, la mise en place de l'ACCIS sans Brexit ainsi qu'avec Brexit.

Description des entreprises

Notre multinationale se compose de :

- 5 entreprises : ParentLuxCo, BelCo, LuxCo, RUCo et AllCo
- localisées dans 4 pays différents : le Luxembourg, la Belgique, le Royaume-Uni et l'Allemagne

Nous exposons dans cette partie uniquement le cadre de notre cas numérique et non pas sa justification. Les chiffres présentés ici sont le résultat d'une réflexion qui sera décrite dans la partie « méthodologie ».

ParentLuxCo

ParentLuxCo représente la société mère des différentes entreprises du groupe. ParentLuxCo sera dans notre cas une holding purement passive et donc par conséquent, dépourvue de toute substance économique. Son unique rôle dans le groupe d'entreprises est dès lors de détenir les participations et de récolter les dividendes.

De par cette absence totale d'activité économique, nous partons du principe que la holding ne dispose pas d'employés à charge et ne subit en conséquence aucune charge salariale.

La société mère a besoin d'une adresse physique où son assemblée générale peut se réunir plusieurs fois dans l'année. Nous avons donc décidé que la société mère disposerait de bureaux de prestige qu'elle utiliserait occasionnellement. Ces bureaux sont comptabilisés en tant qu'immobilisations corporelles pour une valeur totale de 400.

Dans le cadre de notre exemple, ParentLuxCo répond aux critères de consolidation de l'article 54 de la proposition de directive de 2011 de la Commission européenne.

Ceci implique qu'elle détient (1) des droits de vote dans ses sociétés filles pour plus de 50 % ainsi que soit (2) des droits de propriété ayant une valeur de minimum 75% du capital de l'entreprise soit que plus de 75% des droits aux bénéfices lui appartiennent. Cette hypothèse nous permettra de consolider toutes les entreprises du groupe.

BelCo

BelCo est une entreprise belge qui s'occupe de revendre des produits finis. Elle fait face à un coût salarial de 600 pour un total de 48 employés à charge. BelCo dispose également d'immobilisations corporelles d'une valeur de 2000.

L'entreprise réalise une transaction intragroupe avec RUCo pour un montant total de 400. Cet achat consiste en des produits finis. Afin de les vendre, BelCo utilise une marque de fabrique détenue par sa société sœur LuxCo. Un contrat de licence de marque est établi entre les deux entreprises. En échange de l'octroi d'utilisation de cette marque, LuxCo profite de rétributions à hauteur de 400.

BelCo réalise, de par la vente de ses produits, un chiffre d'affaires total de 2000. Le résultat net calculé plus bas selon les différents scénarios exposés, sera entièrement reversé sous forme de dividendes à sa société-mère ParentLuxCo.

LuxCo

L'entreprise LuxCo située au Luxembourg, possède une marque de fabrique qu'elle met à disposition de BelCo en échange du paiement d'un montant de 400. Disposant de 8 employés, elle connaît des coûts salariaux de 120. Ces employés s'occupent du marketing de la marque ainsi que de son image.

RUCo

RUCo est une entreprise localisée au Royaume-Uni. Elle achète des matières premières pour un coût total de 200 et revend les produits finis à l'entreprise Belco à un prix de 400. RUCo vend également des produits finis à des entreprises hors groupe pour un total de 600.

Le processus de transformation de la matière première se fait au moyen d'un travail rémunéré de 300 pour un total de 28 employés. L'entreprise de production RUCo dispose d'immobilisations corporelles s'élevant à 5000.

AllCo

AllCo est une société allemande qui est actuellement en perte. En effet, elle réalise un faible chiffre d'affaires de 300 et fait face à un coût salarial de 180 pour un total de 16 employés. Le coût des matières premières utilisées pour la production s'élève à 120. Les immobilisations corporelles de l'entreprise sont de 1000.

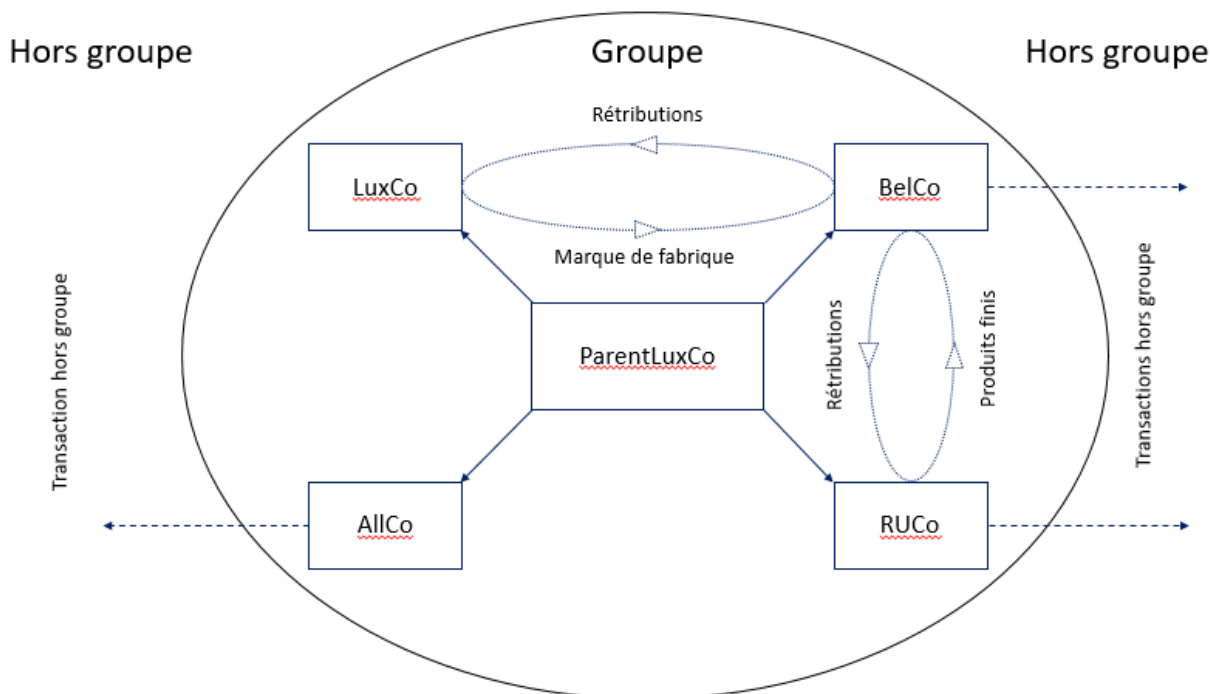
L'origine de sa perte se retrouve dans une baisse drastique de ses ventes. En effet, AllCo avait estimé une hausse des ventes pour cette année mais dû à une concurrence sur les prix d'une entreprise tierce, celles-ci ont significativement baissé. Ceci résulte en une production bien trop élevée qui oblige l'entreprise à louer un entrepôt afin d'y entreposer son stock. Ce surplus de stock n'étant pas prévu, AllCo n'a d'autre choix que de louer un entrepôt bien trop grand, occasionnant des frais de 100.

Récapitulatif

Avant d'expliquer comment nous sommes arrivés à ces différentes valeurs, nous représentons ci-dessous un tableau récapitulatif permettant d'avoir une vue plus rapide sur les activités du groupe.

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo
Chiffre d'affaires hors groupe		2000	600		300
Ventes intra-groupe			400	400	
Coûts salariaux		600	300	120	180
Nombre d'employés		48	28	8	16
Immobilisations corporelles	400	2000	5000		1000
Achats intra-groupe		800			
Coût des matières premières			200		120
Frais de stockage					100

En complément de ce tableau, nous avons également représenté les entreprises dans un schéma montrant leurs liens de participation (flèches pleines) ainsi que leurs transactions à l'intérieur et à l'extérieur du groupe (flèches pointillées).



Méthodologie

Choix des pays accueillant les entreprises

Belgique

Le choix de la Belgique pour notre société revendeuse de produits finis se justifie de par deux transactions.

Tout d'abord, nous avons décidé de mettre en place une transaction commerciale de produits finis entre l'entreprise située au Royaume-Uni et la société belge.

La deuxième opération intra-groupe est celle de l'utilisation par la société belge d'une marque de fabrique détenue par la société luxembourgeoise en contrepartie d'une rétribution payée par la société belge.

Ces deux transactions peuvent être regroupées sous la coupe du « prix de transfert ». En effet, selon la Commission européenne¹, « Les prix de transfert se rapportent aux conditions et modalités entourant les transactions réalisées au sein d'une entreprise multinationale. Il s'agit des prix pratiqués entre des entreprises associées établies dans différents pays pour leurs transactions intragroupe, telles que le transfert de marchandises et de services. »

Selon l'OCDE² en 2010, les prix de transfert déterminent dans une large mesure la répartition des revenus et des dépenses et, par conséquent, des bénéfices imposables entre les entreprises associées relevant d'autorités fiscales différentes.

L'intérêt du prix de transfert et plus particulièrement de sa manipulation est dès lors de pouvoir diminuer la base imposable dans un pays à forte taxation et en contrepartie d'augmenter la base imposable dans un pays à plus faible taxation. Le principe est de faire rémunérer des biens ou des services octroyés par la société étant faiblement taxée et donc d'augmenter les dépenses déductibles de l'entreprise se situant dans le pays à forte taxation.

Dans le cas de notre vente de produits finis, il nous fallait donc pour cela une entreprise localisée dans un pays à forte taxation ainsi qu'une entreprise basée dans un pays à plus faible taxation. Comme nous le verrons plus loin, le taux d'imposition des sociétés en Belgique étant de 33,99% et celui du Royaume-Uni de 20%, ces deux pays nous paraissaient dès lors opportuns.

En ce qui concerne l'octroi du droit d'utilisation de la marque détenue par l'entreprise luxembourgeoise, le mécanisme est le même.

Luxembourg

- Holding

Dans un premier temps nous avons décidé d'établir une société faîtière en Belgique. Nous avons en tête que le système fiscal belge était intéressant pour les holdings. Il s'est cependant avéré qu'un autre pays sortait du lot en ce qui concerne ses avantages fiscaux : le Luxembourg.

¹ Commission européenne (n.d.). *Prix de transfert dans l'UE*.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_fr.htm (Consulté le 12.05.2016)

² OCDE (2010). *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des multinationales et des administrations fiscales*. Paris : Les Editions de l'OCDE.

Tout d'abord, nos recherches nous ont menés à une formation proposée par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux. Seule son introduction est ici nécessaire pour comprendre que le système fiscal belge en matière de holding a subi bon nombre de changements :

« Une holding : est-ce encore intéressant en 2016 ? La holding était, ces dernières années, souvent considérée comme un instrument intéressant sur le plan fiscal. Cependant, les innombrables modifications récentes de la législation, entre autres sur le plan des plus-values sur actions ou parts, la forte augmentation des taux du précompte mobilier, les nouvelles dispositions anti-abus, les spécificités régionales en matière de transmission des entreprises, etc. ont parfois soulevé des questions sur son utilité pratique. »³

Le site Business Database⁴ nous certifie également en décembre 2015 que le Luxembourg est sur un bon nombre de points bien plus intéressant que la Belgique en ce qui concerne la fiscalité des holdings. Le site justifie cet argument en comparant par exemple l'exemption des revenus de participation. En Belgique, 95% des revenus sont exemptés mais ceci signifie une imposition au taux de 33,99% de 5% de ces revenus tandis qu'au Luxembourg, ces mêmes revenus seraient exemptés intégralement. Seul ce point-ci sera retenu pour notre exemple numérique.

L'entreprise d'audit EY a réalisé une étude (EY, 2016) publiée en mai 2016 sur la compétition fiscale et le projet ACCIS en Europe. Dans son analyse sur l'attractivité des différents régimes d'impôt sur les sociétés en Europe pour les entreprises, les auteurs y annoncent également la place du Luxembourg en tant que pôle d'attraction des holdings.

Pour ces raisons, nous avons décidé de placer la société mère au Luxembourg.

- Droits d'utilisation d'une marque de fabrique
Suivant la publication sur le site IBFD⁵ du 14 novembre 2007, le gouvernement luxembourgeois présentait le 6 novembre 2007 le projet de loi numéro 5801 au parlement.

³ Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux (n.d.). *Une holding : est-ce encore intéressant en 2016, après toutes les modifications ?* <https://www.iec-iab.be/fr/membres/formation/associations-professionnelles/Pages/20160216-142217-Une-holding-est-ce-encore-interessant-en-2016-apres-toutes-les-modifications.aspx> (Consulté le 03.06.16)

⁴ Business Database (2015). *Une holding luxembourgeoise, encore intéressante pour vous aujourd'hui ?* http://businessdatabase.indicator.be/etranger/une_holding_luxembourgeoise_encore_interessante_pour_vous_aujourd_hui_/WAACDCAR_EU07080201/related (Consulté le 03.06.16)

⁵ IBFD (2007). *Luxembourg tax plan 2008 – corporate income tax (details)*. http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/tns/docs/html/tns_2007-11-14_lu_1.html&q=5801&WT.z_nav=Search&colid=4913 Consulté le 04.06.2016)

Ce projet de loi proposait d'introduire une exemption partielle à hauteur de 80% des revenus et gains en capital provenant de l'usage ou le droit d'utiliser les droits d'auteur sur les logiciels informatiques, les brevets, les marques de fabrique ou de commerce, les dessins ou modèles.

Malheureusement, suivant la circulaire L.I.R. n° 50bis/1⁶, notre cas est repris dans les conditions d'exclusions de cet accès à la déduction fiscale. En effet, selon l'alinéa 5 de la circulaire précitée, les sociétés associées ne peuvent bénéficier de ce régime d'exemption. Une société associée est définie de la sorte :

- La société détient une participation directe d'au moins 10% dans le capital de la société bénéficiaire du revenu ;
- Le capital de la société est détenu directement à raison d'au moins 10% par la société bénéficiaire du revenu ;
- Le capital de la société est détenu directement à raison d'au moins 10% par une troisième société et celle-ci détient une participation directe d'au moins 10% dans le capital de la société bénéficiaire du revenu.

Comme nous pouvons rapidement le constater, nous tombons sous la coupe de la troisième exception étant donné que ParentLuxCo détient à 100% les entreprises BelCo et LuxCo réalisant la transaction.

Malgré le fait que nous n'ayons pas droit à cette déductibilité fiscale, il est tout de même intéressant de garder cette transaction dans notre cas numérique. En effet, celle-ci nous permettra d'illustrer, comme dans le cas de la transaction de produits finis, quel impact l'ACCIS combiné ou non au Brexit aura sur ce style de construction fiscale au sein du groupe.

Allemagne

Le cas de l'Allemagne nous sert uniquement à prendre en compte une entreprise souffrant d'un bilan négatif. Ceci est dans le but d'intégrer la compensation des pertes transfrontalières que nous offre l'ACCIS.

Royaume-Uni

Le choix de l'entreprise au Royaume-Uni s'explique de deux manières :

1. Nous tenons à prendre en compte l'actualité récente et donc à intégrer le Brexit dans notre analyse de cas.

⁶ Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (2009). *Exonération partielle des revenus produits par certains droits de propriété intellectuelle*, L.I.R. n°50bis.1

2. Nous avons besoin d'un pays à taxation plus faible que la Belgique dans le but de réaliser une transaction commerciale intra-groupe pouvant être sujette à manipulation fiscale.

Choix des spécificités des entreprises

Opérations intra-groupe

Dans notre cas numérique, deux transactions intragroupes ont été utilisées : une vente de produits finis ainsi qu'un droit d'utilisation d'une marque de fabrique.

Comme nous l'avons vu dans la première partie de ce mémoire et comme stipulé dans l'article 59 de la proposition de directive de la Commission européenne de 2011, la partie « consolidation » du projet ACCIS permet l'élimination des transactions intragroupes.

Ceci résulte dans le fait de ne plus avoir à faire face à la documentation liée aux prix de transferts pour les transactions réalisées entre les entreprises européennes appartenant au même groupe. Ceci a également comme conséquence que les manipulations liées aux prix de transferts ne seront plus possibles.

Etant donné l'importance de l'élimination des transactions intragroupes dans le projet ACCIS, nous souhaitons incorporer cela dans notre cas numérique par le biais des deux opérations précédemment citées.

Pertes

Les entreprises opérant dans différents États membres ne peuvent compenser leurs pertes transfrontalières que sous certaines conditions strictes. Ceci amène à la surtaxation pour des entreprises ayant des activités transfrontalières.

L'introduction de la consolidation au niveau des entreprises de l'Union européenne permettra cette compensation. Il nous semblait dès lors important d'illustrer cette possibilité dans notre cas.

Détermination des données numériques

Introduction

Nous nous retrouvons face à un cas fictif, ce qui signifie que nous devons trouver des valeurs par nous-même pour les différentes données des entreprises.

Cependant, même si certaines de ces valeurs doivent être choisies arbitrairement et ne peuvent être justifiées, nous avons pour but de mettre en place un exemple étant le plus en concordance possible avec les réalités des entreprises et des pays dans lesquels nous basons ces entreprises.

Dans un premier temps, nous souhaitons faire référence à l'article de El Bakkali et Gérard de 2012. En effet, leur travail nous a permis de partir sur une base solide. Nous allons utiliser certaines caractéristiques de leurs exemples chiffrés afin de construire notre cas fictif. A l'aide de cet article, nous déterminerons les liens existants entre chiffre d'affaires, charges salariales, prix de transfert, immobilisations corporelles et coûts initiaux des produits.

Par la suite, nous exposerons les calculs nous permettant d'arriver aux chiffres présentés dans notre description des entreprises.

Deux calculs devront se faire sans se baser sur l'article. Le premier sera celui des immobilisations corporelles de ParentLuxCo et de LuxCo. Le deuxième calcul sera quant à lui celui du nombre d'employés.

Finalement, les différents taux d'imposition des sociétés des pays concernés par notre cas seront présentés.

Analyse de l'article de El Bakkali et Gérard

Dans cette section, le but poursuivi est d'analyser le cas numérique présenté dans l'article de El Bakkali et Gérard. Nous allons nous baser sur le rapport entre les différents facteurs utilisés dans ce cas numérique.

Le nombre d'employés ainsi que la quantité d'immobilisations corporelles d'une entreprise sont intrinsèquement liés aux ventes et donc au chiffre d'affaires. Cependant, il est très difficile de trouver un seul et unique ratio à ce sujet étant donné que ces rapports dépendent du type d'entreprise, de son activité et donc de son secteur.

C'est pour cette raison que nous avons décidé de nous baser sur les données présentées dans l'article afin de partir sur une base déjà réfléchie. Les chiffres exposés par la suite seront donc ceux issus de l'article.

Entreprise B

Gain du transfert avec C : 200
Charges salariales : 60
Coût des matières premières : 40
Immobilisations corporelles : 1000

Entreprise C

Chiffre d'affaires : 1000
Charges salariales : 300
Coût du transfert avec B : 200
Immobilisations corporelles : 1000

- Rapport entre le coût salarial et le chiffre d'affaires

Analysons tout d'abord le rapport entre le chiffre d'affaires et les charges salariales. Nous considérons le gain du transfert avec C comme étant la seule source de revenus de l'entreprise B. En conséquence, elle représente son chiffre d'affaires.

Nous remarquons dans les deux cas qu'un rapport de 30% existe entre ces deux catégories.

$$\text{En effet, pour l'entreprise B : } \frac{\text{Coût salarial}}{\text{Chiffre d'affaires}} = \frac{60}{200} = 30\%$$

$$\text{Pour l'entreprise C : } \frac{\text{Coût salarial}}{\text{Chiffre d'affaires}} = \frac{300}{1000} = 30\%$$

- Rapport entre le prix de transfert et le chiffre d'affaires

En ce qui concerne le prix de transfert, nous ne disposons malheureusement que d'une seule donnée disponible. Nous décidons dès lors de faire le rapport entre le chiffre d'affaires de l'entreprise C et le coût du transfert.

Il nous paraît judicieux de faire ce rapport étant donné que le chiffre d'affaires est au cœur même du calcul de la base imposable et que le prix de transfert est censé diminuer celle-ci.

$$\text{Le calcul est le suivant : } \frac{\text{Prix de transfert}}{\text{Chiffre d'affaires}} = \frac{200}{1000} = 20\%$$

- Rapport entre le chiffre d'affaires et les immobilisations corporelles

Le troisième ratio que nous souhaitons analyser sur base de cet article est celui du chiffre d'affaires par rapport aux immobilisations corporelles. Dans le cadre des entreprises B et C, nous réalisons qu'ils sont fort différents.

$$\text{Pour l'entreprise B, le ratio est de : } \frac{\text{Chiffre d'affaires}}{\text{Immobilisations corporelles}} = \frac{200}{1000} = 20\%$$

$$\text{Pour l'entreprise C, le ratio est de : } \frac{\text{Chiffre d'affaires}}{\text{Immobilisations corporelles}} = \frac{1000}{1000} = 100\%$$

Cette différence peut se comprendre en termes des activités des entreprises. L'entreprise B faisant face à un coût de matières premières, nous pouvons dire que c'est une entreprise de production. En ce qui concerne l'entreprise C, nous pouvons présumer, étant donné son chiffre d'affaires important, que c'est l'entreprise qui réalise les ventes.

Une entreprise de production semble en toute logique avoir besoin de plus d'immobilisations corporelles qu'une entreprise de ventes. Ceci explique donc les différences entre les ratios présentés ci-dessus. Sachant cela, nous ferons une distinction dans notre cas entre les entreprises dites de production et celles de vente.

Nous remarquons que ces deux ratios concernent des entreprises de production de produits tangibles et des entreprises de ventes. Or, dans notre cas numérique se retrouvent également la holding ParentLuxCo ainsi que la société luxembourgeoise LuxCo s'occupant du marketing ainsi que de l'image de la marque de fabrique dont elle octroie le droit d'utilisation à BelCo.

La façon dont nous déterminerons leurs immobilisations corporelles n'est pas directement basée sur l'article précité. Nous en expliquerons donc les tenants et aboutissants dans une section ultérieure.

- Rapport entre le coût initial des produits et le chiffre d'affaires

L'entreprise B fait face à des coûts de matières premières de 40. Elle réalise une transaction d'une valeur de 200 avec l'entreprise C. L'entreprise C quant à elle achète le produit d'une valeur de 200 à B et réalise un chiffre d'affaires de 1000.

Nous pouvons calculer le ratio suivant :

$$\text{Pour l'entreprise B : } \frac{\text{Coût des matières premières}}{\text{Chiffre d'affaires}} = \frac{40}{200} = 20\%$$

$$\text{Pour l'entreprise C : } \frac{\text{Coût du produit acheté à B}}{\text{Chiffre d'affaires}} = \frac{200}{1000} = 20\%$$

- Récapitulatif

Dans la section suivante, nous utiliserons les ratios trouvés ci-dessus. Pour en faciliter l'utilisation, nous avons décidé de faire un récapitulatif :

Rapport entre le coût salarial et le chiffre d'affaires : 30%

Rapport entre le prix de transfert et le chiffre d'affaires : 20%

Rapport entre le chiffre d'affaires et les immobilisations corporelles :

- Pour une entreprise de production : 20%
- Pour une entreprise de ventes : 100%

Rapport entre le coût initial des produits et le chiffre d'affaires : 20%

Calcul des données brutes

Dans cette partie nous allons exposer les différents calculs réalisés afin d'arriver aux données présentées dans la description des entreprises.

A partir du chiffre d'affaires, nous calculerons les autres variables qui sont : le coût salarial, les prix de transfert pour la transaction des biens tangibles et intangibles, les immobilisations corporelles en fonction de l'activité de l'entreprise et le coût des matières premières. Une fois ces différentes composantes déterminées, nous justifierons le coût de stockage auquel AllCo fait face.

- Chiffre d'affaires

Logiquement, le chiffre d'affaires est le point de départ de l'élaboration du cas. Ceci s'explique par le fait que tous les ratios observés reprennent le chiffre d'affaires. Il est important de préciser que nous intégrons le prix de transfert dans le chiffre d'affaires.

Nous décidons de répartir un chiffre d'affaires total de 3700 entre les 4 sociétés suivantes : 2000 pour BelCo, 1000 pour RUCo, 400 pour LuxCo et 300 pour AllCo.

La plus grande portion du chiffre d'affaires est allouée à l'entreprise BelCo réalisant la majeure partie des ventes du groupe. RUCo vendant ses produits finis à une entreprise tierce tout comme à BelCo, les 1000 de chiffre d'affaires reprennent ces deux revenus. LuxCo quant à elle n'effectue qu'une seule transaction concernant sa marque de fabrique. Les 400 de chiffre d'affaires lui appartenant sont donc intégralement issus de sa transaction avec BelCo. AllCo étant, comme précédemment expliqué, en baisse de chiffre d'affaires, nous avons jugé qu'un chiffre d'affaires de 300 était suffisamment bas pour illustrer notre cas.

- Coût salarial

Nous utilisons ici le ratio du coût salarial sur le chiffre d'affaires qui est de 30%.

	BelCo	RUCo	LuxCo
Chiffre d'affaires	2000	1000	400
Coût salarial	600	300	120

Pour l'entreprise AllCo, nous allons devoir procéder différemment. En effet, l'entreprise a réalisé cette année un chiffre d'affaires largement inférieur à ce qu'elle espérait. Il s'avère qu'elle dispose d'un large stock qu'elle n'a pas réussi à vendre. Ceci veut dire que son chiffre d'affaires initial devrait être plus élevé. Le ratio trouvé ne peut donc pas être utilisé à partir du chiffre d'affaires réalisé.

Nous faisons l'hypothèse que l'entreprise ne réalise que 50% du chiffre d'affaires qu'elle aurait dû réaliser. Sur une base de 600 de chiffre d'affaires, les charges salariales d'AllCo s'élèvent donc à 180.

- Prix de transfert

Le ratio observé dans la section précédente pour le prix de transfert par rapport au chiffre d'affaires était de 20%. Nous utiliserons ce ratio tant pour la transaction sur biens tangibles que pour la transaction sur biens intangibles.

- Transaction des biens tangibles

La transaction de produits finis entre BelCo et RUCo est ici concernée.

Pour un chiffre d'affaires de BelCo de 2000, le prix de transfert sera de 20% de ces 2000 qui est égal à 400. BelCo fera donc face à une dépense de 400 qui sera un bénéfice pour RUCo. Les 1000 de chiffre d'affaires de RUCo sont par conséquent composés pour 400 de transfert intragroupe et pour 600 de transactions hors groupe.

- Transaction des biens intangibles

En ce qui concerne la transaction entre BelCo et LuxCo, celle-ci se basant sur le même ratio et le même chiffre d'affaire que pour la transaction entre BelCo et RUCo, la valeur du prix de transfert sera donc logiquement également de 400.

• Immobilisations corporelles

Comme nous l'avons vu dans le calcul des ratios des immobilisations corporelles par rapport au chiffre d'affaires, la détermination des immobilisations corporelles se basera sur des ratios dépendant des activités des entreprises. En effet, nous avons pu distinguer des ratios différents pour les sociétés de production (20%) et de ventes (100%).

Cependant, ces ratios se basent sur le chiffre d'affaires par rapport aux immobilisations corporelles. Il faut donc multiplier le chiffre d'affaires par l'inverse de ce ratio pour obtenir la valeur des immobilisations corporelles. Dans le cas des entreprises de production, nous multiplierons le chiffre d'affaires par 5. Pour les entreprises de ventes, ce ratio sera de 1.

- Société de production

L'entreprise réalisant uniquement de la production dans notre cas est RUCo. Le ratio étant de 5 fois le chiffre d'affaires, nous obtenons 5000 d'immobilisations corporelles.

Il s'avère que l'entreprise vend également des produits à des entreprises tierces, cependant, nous partons du principe que cette vente ne représente pas le core business de l'entreprise. La majeure partie de son activité est la fabrication de produits finis.

- Société de ventes

Seule la société BelCo a une activité de ventes. Le ratio étant d'un pour un entre le chiffres d'affaires et les immobilisations corporelles, les immobilisations corporelles de BelCo seront donc de 2000.

- Société de production et de ventes

Comme vu précédemment, l'entreprise AllCo réalise la production ainsi que la vente de ses produits. Les deux ratios ci-dessus semblent tous les deux pouvoir s'appliquer à AllCo. Cependant, ceux-ci étant fort différents, nous décidons d'en faire la moyenne qui est égale à 60%. A nouveau, nous nous basons sur le chiffre d'affaires espéré de l'entreprise : 600.

L'entreprise dispose donc d'immobilisations corporelles pour une valeur de :

$$600 * \frac{1}{60\%} = 1000.$$

- Coût des matières premières

Le ratio des matières premières par rapport au chiffre d'affaires est de 20%.

Pour l'entreprise RUCo, 20% de 1000 fait 200.

Pour l'entreprise AllCo, il faut à nouveau prendre en compte le chiffre d'affaires initialement prévu. En effet, ses produits étant fabriqués et stockés, cela signifie que l'entreprise a dû faire face à des coûts de matières premières. En nous basant sur un chiffre d'affaires de 600, ces coûts s'élèvent donc à 120.

- Frais de stockage

L'entreprise AllCo ayant un surplus de stock, elle se doit de louer un entrepôt. Ayant dû trouver un entrepôt dans l'urgence, l'entreprise n'a pas eu d'autre choix que de louer un entrepôt beaucoup trop grand, lui coûtant un total de 100.

Immobilisations corporelles de LuxCo et ParentLuxCo

La société mère a besoin d'une adresse physique où son assemblée générale peut se réunir plusieurs fois dans l'année. Nous avons donc décidé que la société mère disposerait de bureaux de prestige qu'elle utiliserait occasionnellement.

Comme ParentLuxCo est basée au Luxembourg et que ses bureaux de prestige ne sont pas souvent utilisés, elle met gratuitement à disposition ses locaux pour LuxCo.

Afin de calculer les immobilisations corporelles de ParentLuxCo, nous pouvons partir du principe que l'utilisation de ses bureaux par LuxCo s'apparente plus à l'utilisation que BelCo fait de ses propres immobilisations corporelles que de l'utilisation que RUCo fait des siens.

Nous reprenons donc le même ratio du chiffre d'affaires par rapport aux immobilisations corporelles que pour BelCo qui est d'une valeur de 1. Nous prenons en compte le chiffre d'affaires de 400 de LuxCo étant donné que c'est LuxCo qui dispose la grande majorité du temps de ces bureaux. ParentLuxCo possède donc des immobilisations corporelles pour une valeur de 400.

Détermination du nombre d'employés

Comme expliqué plus haut, le calcul du nombre d'employés sera un peu plus complexe que celui des autres variables. En effet, l'article de El Bakkali et Gérard ne prend pas en compte le nombre d'employés dans leur cas numérique. Cependant, faisant partie des critères de répartition, il est indispensable de le prendre en compte dans notre cas.

Dans le but de déterminer le nombre d'employés par entreprise, il semble logique de se baser sur les charges salariales. Ceci se justifie par le fait qu'elles ont déjà été calculées dans la section précédente et que le nombre d'employés y est directement lié.

Il est toutefois important de rappeler que les chiffres utilisés ne sont pas représentatifs de la réalité en termes de valeur absolue mais uniquement proportionnellement. Nous allons donc devoir calculer le nombre d'employés d'une manière proportionnelle.

Pour commencer, nous nous basons sur les moyennes salariales annuelles des pays concernés par notre cas. Ces données mises en ligne sur le site de l'OCDE⁷ reprennent les moyennes jusqu'en 2014. Nous avons dès lors décidé de prendre en compte les moyennes salariales de cette année-là.

Les moyennes annuelles sont exprimées en dollar américain :

	Belgique	Allemagne	Luxembourg	Royaume-Uni
Salaires moyens	48.093	43.872	61.511	41.659

L'utilisation des revenus annuels moyens par pays amène dans notre calcul une prise en compte de la réalité.

Quand nous analysons la formule de répartition, nous remarquons qu'en ce qui concerne le chiffre d'affaires, celui-ci a été déterminé de manière logique en partant des activités des entreprises. Les immobilisations corporelles quant à elles reflètent également la réalité étant donné que leurs proportions par rapport au chiffre d'affaires dépendent du type d'activité de l'entreprise.

Dans un souci de continuité logique, il s'avère donc indispensable d'incorporer dans le dernier critère de cette formule de répartition un « caractère réel ». Celui-ci sera donc la prise en compte des revenus salariaux moyens par pays dans le calcul du nombre d'employés par entreprise.

Notre cas étant fictif et utilisant des nombres fictifs uniquement liés par un lien logique, nous allons devoir adapter l'échelle des données présentées dans le tableau précédent.

Dans ce but, nous allons tout d'abord calculer la moyenne des revenus moyens annuels pour ensuite représenter la proportion du revenu moyen annuel de chaque pays par rapport à cette valeur de référence.

⁷ OCDE (n.d.). *Statistiques de l'OCDE sur l'emploi et le marché du travail : salaires annuels moyens*. http://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/data/statistiques-de-l-ocde-sur-l-emploi-et-le-marche-du-travail/salaires-annuels-moyens_data-00571-fr?isPartOf=/content/datacollection/lfs-data-fr (Consulté le 06.06.2016)

	Revenu moyen annuel	Proportion
BelCo	48.093	99%
RUCo	41.659	85%
LuxCo	61.511	126%
AllCo	43.872	90%
Moyenne	48.784	100%

Si nous comparons deux entreprises ayant le même coût salarial total mais ayant une moyenne de revenus de ses employés différents, ce sera l'entreprise où le revenu moyen sera le plus faible qui aura le plus d'employés. Le lien entre le revenu moyen et le nombre d'employés dans ce cas est donc inversement proportionnel.

Afin de calculer le nombre d'employés alloué par entreprise, nous allons devoir le faire en fonction des charges salariales par entreprise ainsi qu'en fonction des proportions du revenu moyen annuel sur la moyenne des revenus moyens annuels.

Cependant, étant donné que le revenu moyen annuel est inversement proportionnel aux nombres d'employés comme nous l'avons expliqué ci-dessus, nous allons devoir (1) diviser les charges salariales de chaque pays par la proportion du revenu moyen annuel sur la moyenne des revenus moyens annuels.

Nous allons ensuite (2) additionner tous ces chiffres et (3) calculer la proportion par rapport à ce total pour chaque pays. Après cela, nous partirons du principe que 100 employés seront répartis entre ces 4 entreprises selon les pourcentages trouvés ci-avant.

Il est important de rappeler que ce n'est pas le nombre d'employés qui importe mais le lien logique basé sur les coûts salariaux des entreprises combiné aux revenus réels moyens des pays.

Nous retrouvons les calculs expliqués ci-dessus dans ce tableau :

	Coûts salariaux		Proportion		Total	(3) Proportion
BelCo	600	(1) /	99%	=	609	48%
RUCo	300		85%		351	28%
LuxCo	120		126%		95	8%
AllCo	180		90%		200	16%
					(2) 1.255	100%

Il ne nous reste désormais plus qu'à extrapoler ces pourcentages aux données fictives. Ceci signifie donc que sur les 100 employés du groupe, 48 travaillent pour BelCo, 28 pour RUCo, 8 pour LuxCo et 16 pour AllCo.

Taux d'imposition des sociétés

Etant donné que nous basons nos entreprises dans des pays réels et non fictifs, nous avons dès lors besoin des taux d'imposition des sociétés pour ces pays respectifs. Nous avons décidé d'utiliser les taux mis à disposition sur la base de données statistiques de l'OCDE⁸. Les taux d'imposition des sociétés sont les suivants pour l'année 2016 :

	Belgique	Royaume-Uni	Luxembourg	Allemagne
Taux d'impôt des sociétés	33,99%	20,00%	22,47%	15,83%

Brexit

Nous allons désormais aborder le thème du Brexit. En effet, nous jugeons important de l'introduire étant donné qu'il fait partie intégrante de notre mémoire. Nous allons dans un premier temps expliquer ce qu'est le Brexit, quel est l'état actuel des choses puis nous expliquerons plus en détail pourquoi nous souhaitons parler du Brexit mais également son impact sur la mise en place du projet ACCIS.

Qu'est-ce que le « Brexit » ?

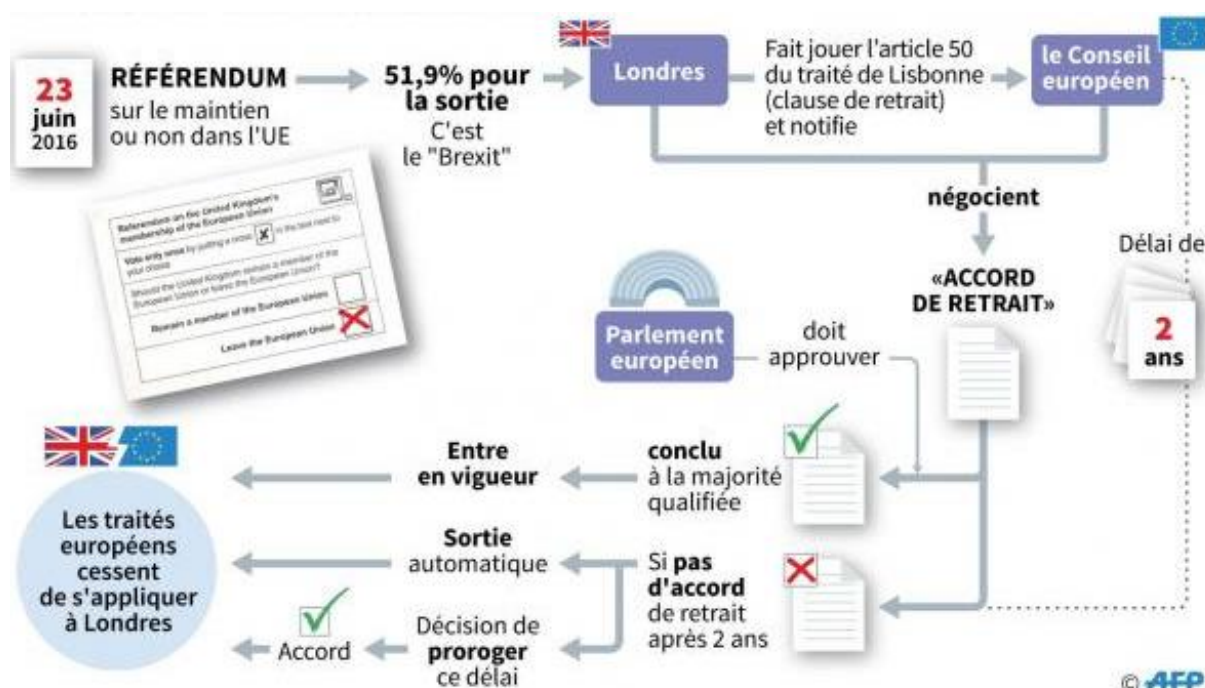
Le Brexit, terme englobant « British » et « Exit », est devenu le centre de l'actualité au moment du référendum du 23 juin 2016. Ce référendum, destiné aux Britanniques, avait comme objet de voter pour la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne (Brexit) ou pour un maintien du Royaume-Uni au sein de l'Union européenne (Bremain). C'est avec une majorité de 51,9% des voix que le sort du Royaume-Uni a été scellé : le Brexit.⁹

⁸ OCDE(n.d.). *Corporate income tax rates*. <http://stats.oecd.org//Index.aspx?QueryId=58204> (Consulté le 07.06.2016)

⁹ Toute l'Europe (2016). *Qu'est-ce que le Brexit ?* <http://www.touteleurope.eu/actualite/qu-est-ce-que-le-brexit.html> (Consulté le 24.06.2016)

Etat des choses actuelles

Nous reprenons ici un schéma très bien illustré présenté par le journal le Soir¹⁰.



Comme nous pouvons le constater ci-dessus, il y aura un minimum de 2 ans de négociations entre Londres et le Conseil européen avant que le Brexit ne puisse avoir effectivement lieu.

Les conséquences du Brexit se sont déjà fait ressentir au niveau des marchés financiers. En effet, le lendemain du vote, quand les résultats ont été annoncés, la livre britannique tombait au plus bas depuis 1985. Le Bel20 quant à lui avait déjà perdu 8,25% vers 9h30.¹¹ Au niveau de la Belgique, le Royaume-Uni est le quatrième pays vers lequel la Belgique exporte.¹² Il y aura donc des répercussions pour la Belgique.

¹⁰ Le Soir (2016). *Brexit : le calendrier du divorce (infographie)*. <http://www.lesoir.be/1248443/article/economie/2016-06-24/brexit-calendrier-du-divorce-infographie> (Consulté le 24.06.2016)

¹¹ Le Soir (2016). *Le Brexit provoque la panique sur les marchés financiers*. <http://www.lesoir.be/1248358/article/economie/2016-06-24/brexit-provoque-panique-sur-marches-financiers> (Consulté le 24.06.2016)

¹² Trends Tendances (2016). *Brexit : « La Belgique serait plus durement touchée que les autres »*. <http://trends.levif.be/economie/politique-economique/brexit-la-belgique-serait-plus-durement-touchee-que-les-autres/article-normal-512907.html> (Consulté le 16.06.2016)

Ces divers faits nous montrent que la sortie du Royaume-Uni aura des conséquences sur les entreprises. Cependant, ces conséquences dépendront des négociations entre Londres et le Conseil européen. Comme celles-ci dureront deux ans, il y aura d'ici là un bon nombre d'études qui seront réalisées quant à l'effet de ce Brexit sur les entreprises. Ceci nous amène à expliquer la raison pour laquelle nous avons décidé d'incorporer le Brexit dans notre analyse de cas.

Pourquoi parler du Brexit ?

Au-delà du fait que le Brexit soit un sujet actuel, il est intéressant de le prendre en compte dans notre analyse pour une autre raison. Dans un schéma comme celui exposé plus haut, le fait d'intégrer une entreprise basée au Royaume-Uni dans la multinationale nous permet d'analyser ce qu'il se passerait si une entreprise sortait de l'ACCIS.

Le lien entre la sortie d'un des États membres et celui de la Coopération renforcée proposée par le Parlement est fort. En effet, nous aurons l'occasion de montrer par la suite que le fait d'avoir une entreprise du groupe en dehors de cette consolidation peut avoir des effets considérables sur la base imposable et sa répartition. Nous avons dès lors décidé d'opter pour une entreprise établie au Royaume-Uni. Dans notre étude de cas, nous étudierons donc l'impact du Brexit combiné à celui de l'ACCIS.

Impact du Brexit sur le projet ACCIS de manière générale

Il nous semble important de souligner l'avis du Royaume-Uni sur le projet ACCIS. En 2011, une motion parlementaire soutenue par le gouvernement britannique établissait que les principes de subsidiarité et de proportionnalité prévus par le traité de Lisbonne n'étaient pas respectés par le projet.¹³ L'article que nous référençons stipule aussi le refus catégorique du premier ministre britannique David Cameron envers le projet.

Plus tard, en 2015, le ministre au Trésor du Royaume-Uni responsable pour la politique fiscale, annonça que le Royaume-Uni s'opposerait aux plans proposés par la Commission européenne en matière de lutte contre l'évasion fiscale.¹⁴

¹³ Tax News (2015). *The EU Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. http://www.tax-news.com/features/The_EU_Common_Consolidated_Corporate_Tax_Base_CCCTB_572906.html (Consulté le 18.06.2016)

¹⁴ Business Insider (2015). *Britain is going to reject the EU's plans to curb tax avoidance*. <http://uk.businessinsider.com/britain-to-reject-eu-plans-to-curb-tax-avoidance-2015-6> (Consulté le 18.06.2016)

Nous pouvons en conclure que la sortie du Royaume-Uni permettra une avancée du projet ACCIS ou du moins la libération d'une pression exercée sur le frein du projet ACCIS par celui-ci. Notre avis est corroboré par un article¹⁵ expliquant que l'opposition apportée par le Royaume-Uni au projet ACCIS n'est pas unique mais qu'elle est d'importance. L'article précise que la perte de la voix britannique s'opposant à l'ACCIS peut avoir un impact dans la mise en place de cette ACCIS et plus particulièrement au moment où la Commission européenne redouble d'efforts pour en faire l'introduction.

Analyse du cas

Tableau récapitulatif

Nous rentrons dès à présent dans la partie où nous allons calculer les bases imposables sous les schémas suivants : comptabilité séparée, consolidation totale sous ACCIS et consolidation partielle sous ACCIS dû au Brexit.

Reprenons tout d'abord notre tableau récapitulatif présenté dans la description des entreprises.

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo
Chiffre d'affaires hors groupe		2000	600		300
Ventes intra-groupe			400	400	
Coûts salariaux		600	300	120	180
Nombre d'employés		48	28	8	16
Immobilisations corporelles	400	2000	5000		1000
Achats intra-groupe		800			
Coût des matières premières			200		120
Frais de stockage					100

Comptabilité séparée

Introduction

Le système de comptabilité séparée est le système dans lequel nous nous trouvons actuellement. Comme vu dans la première partie de ce mémoire, ce système oblige les groupes d'entreprises à calculer une base taxable dans chaque État membre en partant de leur comptabilité nationale.

¹⁵ Lexology (2016). *Potential tax consequences of Brexit from a German perspective*. <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=26e8d07b-6692-4276-8c4e-1c13b2cad0fe> (Consulté le 18.06.2016)

Le prix de transfert entre entreprises du même groupe est donc d'une grande importance de par son influence sur la répartition du bénéfice taxable entre les États membres. Nous mesurerons ici l'incidence des manipulations de prix de transfert.

Calcul de la base imposable et de l'impôt

Pour le calcul de la base imposable ainsi que de l'impôt, nous allons reprendre le tableau ci-dessus en ne gardant que les informations utiles au calcul.

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo	Total
Chiffre d'affaires total		2000	1000	400	300	
Coûts salariaux		600	300	120	180	
Achats intra-groupe		800				
Coût des matières premières			200		120	
Frais de stockage					100	
Base imposable	0	600	500	280	-100	
Taux d'imposition	22,47%	33,99%	20,00%	22,47%	15,83%	
Impôt dû	0,00	203,94	100,00	62,92	0,00	366,86

Afin de calculer le revenu imposable, il suffit de soustraire les coûts salariaux, les achats intra-groupe, le coût des matières premières ainsi que les frais de stockage du chiffre d'affaires total. Nous multiplions ensuite le revenu imposable par le taux d'imposition des sociétés en vigueur dans le pays concerné ce qui nous donne l'impôt dû.

Nous pouvons remarquer que pour ParentLuxCo et pour AllCo, l'impôt dû est de zéro. Dans le cas de ParentLuxCo, ceci semble logique étant donné que la holding est passive et ne récolte que des dividendes non taxables. AllCo quant à elle réalise une perte de 100, ce qui justifie également sa non-imposition.

Il est important de préciser que la perte de l'Allemagne ne peut pas être déduite du gain des autres entreprises du groupe. En effet, comme vu précédemment, les entreprises opérant dans différents États membres ne peuvent pas compenser leurs pertes transfrontalières sous le régime de la comptabilité séparée.

Revenu net et dividende

Nous allons désormais calculer le revenu net : il suffit pour cela de soustraire l'impôt dû du revenu imposable.

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo	Total
Base imposable	0	600	500	280	-100	
Impôt dû	0,00	203,94	100,00	62,92	0,00	
Revenu net	0,00	396,06	400,00	217,08	0,00	1013,14
Dividendes	1013,14					

Comme expliqué dans la description des entreprises, la société mère ParentLuxCo détient toutes ses filiales à 100% et s'occupe de récolter les dividendes de ces dernières.

Nous avons également abordé le fait que le Luxembourg exempté les dividendes reçus dans la partie méthodologie. Il existe également la directive mère-filiale dont nous devons tenir compte. Selon la directive 2003/123/CE (Conseil européen, 2003) du Conseil du 22 décembre 2003, il suffit que la société-mère détienne plus de 10% des actions de la société fille et que la filiale soit soumise à l'impôt des sociétés ou à un impôt similaire pour qu'il n'y ait pas de retenue à la source lors du versement de dividendes.

Nous pouvons donc dire que les entreprises filles ne doivent pas retenir de précompte mobilier pour les dividendes qui remontent vers ParentLuxCo. De son côté, ParentLuxCo bénéficie d'une exemption totale des dividendes reçus. Ceci signifie que le revenu net des entreprises du groupe remontera intégralement en tant que dividende pour ParentLuxCo.

Manipulation du prix de transfert

Nous allons maintenant prendre en compte une manipulation du prix de transfert tant au niveau du droit d'utilisation de la marque de fabrique que du transfert concernant les produits finis.

Les deux transactions sont pour le moment d'une valeur de 400. Imaginons le cas où ce prix de transfert s'élève à 550 :

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo	Total
Chiffre d'affaires hors groupe		2000	600		300	
Ventes intra-groupe			550	550		
Coûts salariaux		600	300	120	180	
Achats intra-groupe		1100				
Coût des matières premières			200		120	
Frais de stockage					100	
Base imposable	0	300	650	430	-100	
Taux d'imposition	22,47%	33,99%	20,00%	22,47%	15,83%	
Impôt dû	0,00	101,97	130,00	96,62	0,00	328,59
Revenu net	0,00	198,03	520,00	333,38	0,00	1051,41
Dividendes	1051,41					

Les données de base qui ont été modifiées ont été mises en gras et sont soulignées. Les deux prix de transfert gonflent le chiffre d'affaires de RUCo et LuxCo de 150 chacun. Ces 300 de dépenses supplémentaires sont rajoutées aux dépenses intra-groupe de BelCo.

En comparant les dividendes finaux sans manipulation des prix de transfert (1013,14) avec ceux sous manipulation (1051,41), nous remarquons une hausse du bénéfice net total du groupe due à cette manipulation. Ceci est logique étant donné que nous transférons grâce à cette manipulation le bénéfice belge taxé à 33,99% vers le Royaume-Uni et le Luxembourg où ces bénéfices seront respectivement taxés à une hauteur de 20% et 22,47%.

Cette mise en place du cas de manipulation sera utilisé dans les sections suivantes afin de montrer l'impact de l'ACCIS puis de l'ACCIS combiné au Brexit sur ces manipulations.

Consolidation totale sous ACCIS

Introduction

Avant de commencer les calculs, nous rappelons brièvement les différentes conséquences qu'aura l'ACCIS sur notre multinationale.

Dans un premier temps, elle éliminera toutes les transactions intragroupe. Ceci signifie donc que les transactions entre LuxCo et BelCo ainsi qu'entre RUCo et BelCo seront annulées.

Elle permet la consolidation des revenus et des pertes des membres du groupe. Concrètement, cela résulte dans le fait que les entreprises se retrouvant en perte vont pouvoir diminuer la base imposable totale du groupe de cette même valeur.

Cette consolidation permettra d'obtenir une seule base imposable pour l'ensemble du groupe qui sera répartie selon la formule de répartition présentée dans la première partie de ce mémoire.

Calcul de l'ACCIS

Nous allons présenter ici le tableau initial en mettant encore une fois en évidence les changements qui y ont été apportés :

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo
Chiffre d'affaires hors groupe		2000	600	-	300
Ventes intra-groupe			<u>0</u>	<u>0</u>	
Coûts salariaux		600	300	120	180
Achats intra-groupe		<u>0</u>			
Coût des matières premières			200		120
Frais de stockage					100
Base imposable	0	1400	100	-120	-100

Les transferts intragroupe ont ici été annulés. Ceci impacte donc négativement le chiffre d'affaires de RUCo et de LuxCo. Les dépenses de BelCo se voient dès lors réduites de ces mêmes montants.

Comme nous pouvons le constater, l'entreprise allemande est la seule pour laquelle aucune donnée n'a changé. Ceci s'explique par le fait qu'elle n'était pas concernée par des transactions intragroupe.

LuxCo quant à elle montre une perte de 120. Cette perte est due au fait que son unique revenu est issu des rétributions pour le droit d'utilisation de la marque de fabrique octroyée à BelCo. L'ACCIS annulant les transferts intragroupe dans son calcul de la base imposable, la société LuxCo se retrouve dès lors avec un chiffre d'affaires de zéro.

Le projet ACCIS permettant la compensation transfrontalière des pertes, nous pouvons dès lors additionner les différentes bases imposables positives et négatives.

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo	Total
Base imposable	0	1400	100	-120	-100	1280

L'assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés est ici d'une valeur de 1280.

Répartition de l'ACCIS et calcul de l'impôt

Deux formules de répartition seront en réalité analysées ici : celle de la Commission européenne ainsi que celle du Parlement européen.

Formule de la Commission européenne :

$$BT^A = \left(\frac{1}{3} \frac{CA^A}{CA^{Groupe}} + \frac{1}{3} \frac{IC^A}{IC^{Groupe}} + \frac{1}{3} \left[\frac{1}{2} \frac{CS^A}{CS^{Groupe}} + \frac{1}{2} \frac{Nb^A}{Nb^{Groupe}} \right] \right) * BT^{Groupe}$$

Formule du Parlement européen :

$$BT^A = \left(\frac{2}{20} \frac{CA^A}{CA^{Groupe}} + \frac{9}{20} \frac{IC^A}{IC^{Groupe}} + \frac{9}{20} \left[\frac{1}{2} \frac{CS^A}{CS^{Groupe}} + \frac{1}{2} \frac{Nb^A}{Nb^{Groupe}} \right] \right) * BT^{Groupe}$$

Avec :

A = État membre A
Groupe = Groupe d'entreprises
BT = Base taxable
V = Ventes
IC = Immobilisations corporelles
CS = Charges salariales
Nb = Nombre d'employés

Nous présentons ci-dessous le tableau avec les données nécessaires au calcul de répartition :

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo	Total
Chiffre d'affaires total		2000	600	0	300	2900
Coûts salariaux		600	300	120	180	1200
Nombre d'employés		48	28	8	16	100
Immobilisations corporelles	400	2000	5000		1000	8400

Nous ne donnerons pas les détails des calculs ici étant donné que nous en avons déjà un exemple dans le cas illustré dans la partie théorique de ce mémoire. La même logique est suivie pour le calcul représenté dans les tableaux suivants.

Selon la formule de la Commission, les bases imposables ainsi que l'impôt dû sont les suivants :

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo	Total
Base imposable Commission	20,32	604,91	455,31	38,40	161,06	1280
Taux d'imposition	22,47%	33,99%	20,00%	22,47%	15,83%	
Impôt dû Commission	4,57	205,61	91,06	8,63	25,50	335,36
Revenu net Commission	15,75	399,30	364,25	29,77	135,57	944,64

Pour le Parlement, les résultats sont les suivants :

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo	Total
Base imposable Parlement	27,43	507,66	521,98	51,84	171,09	1280
Taux d'imposition	22,47%	33,99%	20,00%	22,47%	15,83%	
Impôt dû Parlement	6,16	172,55	104,40	11,65	27,08	321,84
Revenu net Parlement	21,27	335,11	417,58	40,19	144,01	958,16

Calcul du dividende

Dans cette section nous allons calculer les dividendes perçus par la société mère. La même logique que sous la comptabilité séparée est utilisée. L'entreprise ParentLuxCo bénéficie toujours de l'exemption de taxation pour dividendes reçus et elle répond toujours aux critères de la directive mère-filiale. Pour calculer les dividendes, nous n'avons dès lors qu'à additionner les revenus nets des 4 filiales. Le résultat de ce calcul est présenté ci-dessous.

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo	Total
Revenu net Commission	15,75	399,30	364,25	29,77	135,57	944,64
Revenu net Parlement	21,27	335,11	417,58	40,19	144,01	958,16
Dividendes Commission	928,89					
Dividendes Parlement	936,89					

Dans un souci de comparaison ultérieure, il est néanmoins important de remarquer que la société-mère, de par ses immobilisations corporelles, possède ici également un revenu net. Le revenu total du groupe se doit donc d'être la somme de ce revenu net et des dividendes perçues. Dans nos analyses futures, nous prendrons en compte le revenu total du groupe et non plus les dividendes.

Selon la formule de la Commission, le revenu du groupe sera dès lors de 944,64.

Selon la formule du Parlement, le revenu du groupe sera quant à lui de 958,16.

Comparaison des formules de répartition

Une double analyse s'opère dans la comparaison entre la formule de répartition de la Commission avec celle du Parlement. Tout d'abord, nous aborderons l'impact d'un point de vue des entreprises individuelles. Ensuite, nous évaluerons l'impact au niveau du groupe dans sa globalité.

- Analyse entreprise par entreprise

Dans un premier temps, nous allons calculer la variation de la base imposable quand nous comparons la formule de la Commission à celle du Parlement. Pour cela, nous utilisons la formule suivante :

$$\frac{\text{Base imposable Parlement} - \text{Base imposable Commission}}{\text{Base imposable Commission}} * 100$$

Les résultats obtenus sont les suivants :

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo
Variation de la base imposable	35,00%	-16,08%	14,64%	35,00%	6,23%

Nous pouvons observer que l'impact pour les entreprises est significatif. Il faut comprendre ces chiffres de la manière suivante : quand nous comparons la base imposable de la Commission à celle du Parlement, nous remarquons une augmentation de x% ou une diminution de y% par rapport à la base imposable de la Commission.

Prenons l'exemple de ParentLuxCo. Selon la formule de la Commission, sa base imposable est de 20,32. Pour le Parlement, elle est de 27,43. Il faut comprendre les 35% du tableau ci-dessous comme étant le pourcentage de croissance entre les 20,32 de la Commission et les 27,43 du Parlement par rapport aux 20,32 de la Commission.

Pour faire plus simple, il nous suffit de multiplier 20,32 par 135% pour obtenir 27,43.

Maintenant que nous comprenons les chiffres présentés, nous pouvons remarquer que seule la base imposable de la Belgique se retrouve réduite. Cela signifie que les 4 autres entreprises auront une base d'imposition plus élevée sous la formule du Parlement. Nous pouvons conclure de ceci que la répartition de la base imposable impactera non seulement les entreprises individuellement mais également les États membres dans lesquels ces entreprises sont localisées.

Ces variations de la base imposable se répercutent de façon logique au niveau de l'impôt dû et du revenu net par entreprise. Les pourcentages de variation entre Commission et Parlement pour ces deux critères sont identiques à ceux de la base imposable. La conclusion ci-dessus s'applique donc également pour l'impôt dû ainsi que pour le revenu net des entreprises.

Nous précisons cependant que ces ratios sont identiques pour les entreprises d'un point de vue individuel. Quand nous calculons ces pourcentages au niveau du groupe, ceux-ci diffèrent. Ceci nous amène donc à faire l'analyse avec une approche globale : celle du groupe.

- Analyse au niveau du groupe

Dans cette partie, nous allons analyser les variations de la base imposable, de l'impôt dû ainsi que du revenu net. Comme expliqué dans la partie « calcul des dividendes », nous ne prenons plus en compte le dividende dès à présent mais le revenu net total du groupe.

Nous présentons ci-dessous l'impact des formules d'un point de vue global :

	Groupe
Variation de la base imposable	0,00%
Variation de l'impôt dû	-4,03%
Variation du revenu net	1,43%

Nous remarquons immédiatement une variation de la base imposable de 0%. En effet, la consolidation permet d'arriver à une base d'imposition unique pour le groupe. C'est ensuite que les formules sont appliquées sur cette base unique. Les deux formules s'appliquant sur cette même base, il est logique qu'il n'y ait pas de variation à ce niveau-là, contrairement à ce qui a été présenté entreprise par entreprise.

La base imposable totale ne varie donc pas au niveau du groupe selon la formule de répartition utilisée. Cependant, étant donné que la base est répartie différemment entre des entreprises subissant des taux d'imposition des sociétés différents, ceci a un impact sur l'impôt dû total ainsi que sur le revenu total net du groupe.

Leurs variations sont logiquement opposées en termes de signe. En effet, plus l'impôt dû décroît, plus le revenu net croît. Nous pouvons conclure de ces chiffres que la formule du Parlement est plus avantageuse pour le groupe étant donné qu'elle lui procure un revenu net final plus important. Logiquement, d'un point de vue des administrations fiscales (si nous gardons une vue d'ensemble), la formule de la Commission sera préférée.

Manipulation des prix de transfert

Il ne nous est pas nécessaire de mettre en place un tableau pour démontrer que la manipulation des prix de transferts ne peut plus avoir lieu sous le projet ACCIS. En effet, la consolidation annule les transactions réalisées à l'intérieur du groupe. Nous pourrions manipuler les valeurs de ces transactions, cela ne changerait rien.

Ceci, combiné à la compensation transfrontalière des pertes, est une caractéristique fondamentale de l'ACCIS que nous souhaitons mettre en évidence à travers ce mémoire.

Consolidation partielle due au Brexit

Introduction

Dans ce cas-ci, nous prenons en compte le vote du peuple britannique qui est celui du Brexit. Comme expliqué précédemment, cela signifie que le Royaume-Uni ne fait plus partie de l'Union européenne.

Deux cas peuvent se présenter à nous. Le premier étant celui où le Brexit et sa concrétisation auront lieu avant la mise en place effective de l'ACCIS. Le deuxième cas est celui où le Brexit a lieu une fois l'ACCIS mis en place. Au vu des délais nécessaires pour un accord au niveau européen en matière fiscale ainsi que l'imminence du Brexit, nous avons décidé de ne prendre en compte que le premier cas qui nous semble le plus probable.

Il s'avère donc que l'entreprise britannique ne fait pas partie du projet ACCIS. Ceci signifie que sa transaction avec BelCo ne sera pas annulée étant donné que RUCo ne rentre pas dans le périmètre de consolidation et que seules les opérations à l'intérieur de ce périmètre seront annulées.

Nous parlions plus haut de la directive mère-filiale. Il est important de noter que celle-ci ne s'applique qu'aux entreprises faisant partie de l'Union européenne. La société RUCo ne peut en conséquence plus bénéficier des effets de cette directive. Distribuant ses dividendes à la société ParentLuxCo, il faut dès lors se référer à la convention préventive de double imposition établie entre le Royaume-Uni et le Luxembourg.

Nous allons dans un premier temps analyser le deuxième avenant¹⁶ à la Convention¹⁷ entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Londres, le 24 mai 1967, telle qu'elle a été modifiée par l'Avenant signé à Londres le 18 juillet 1978.

Selon l'article 2 de ce deuxième avenant abrogeant et remplaçant l'article X de la Convention de 1967 :

« (1) Les dividendes provenant d'une société qui est un résident d'un Etat contractant et recueillis par un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

(2) Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

(a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société dont le capital est entièrement ou partiellement divisé en parts sociales et qui contrôle directement ou indirectement au moins 25 pour cent des droits de vote dans la société qui paie les dividendes ;

(b) 15 pour cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas. »

Selon (1), les dividendes sont imposables dans l'État qui recueille les dividendes : le Luxembourg. Nous analysons pour cela l'article 166 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur les revenus disponible sur le site des impôts directs du Luxembourg. (Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg, 2016)

¹⁶ Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg (1983). *Deuxième avenant à la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Londres, le 24 mai 1967, telle qu'elle a été modifiée par l'Avenant signé à Londres le 18 juillet 1978.*

¹⁷ Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg (1968). *Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune.*

« Les revenus d'une participation détenue par :

1. un organisme à caractère collectif résident pleinement imposable et revêtant une des formes énumérées à l'annexe de l'alinéa 10, [...] »

sont exonérés lorsque, à la date de la mise à la disposition des revenus, le bénéficiaire détient ou s'engage à détenir ladite participation pendant une période ininterrompue d'au moins douze mois et que pendant toute cette période le taux de participation ne descend pas au-dessous du seuil de 10 pour cent ou le prix d'acquisition au-dessous de 1.200.000 euros. »

Répondant à ces conditions, nous pouvons d'ores et déjà dire que les dividendes reçus au Luxembourg ne seront pas taxés.

Selon (2) (a), les dividendes sont imposables dans l'État membre distribuant ceux-ci. Cependant, elles sont imposables selon les lois en vigueur dans cet État membre. Selon un rapport de Deloitte de 2015 (Deloitte, 2015), aucun précompte mobilier n'est prélevé sur les dividendes sortant du Royaume-Uni.

Dans la suite de cette partie, nous allons d'abord calculer isolément l'ACCIS puis les revenus nets de RUCo. Ensuite nous tiendrons compte des éléments présentés ci-dessus afin de calculer les dividendes finaux de ParentLuxCo ainsi que le revenu net du groupe. Nous terminerons en parlant de la manipulation des prix de transfert.

Calcul de l'ACCIS avec Brexit

Nous allons présenter ci-dessous le tableau initial en mettant encore une fois en évidence les changements qui y ont été apportés :

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo
Chiffre d'affaires hors groupe		2000		300
Ventes intra-groupe			<u>0</u>	
Coûts salariaux		600	120	180
Achats intra-groupe		<u>0</u>		
Achats intra-groupe hors ACCIS		<u>400</u>		
Coût des matières premières				120
Frais de stockage				100
Base imposable	0	1000	-120	-100

Nous remarquons que dans le tableau, RUCo n'apparaît plus. Sa transaction avec BelCo a également été remplacée sous une autre catégorie « Achats intra-groupe hors ACCIS ».

Comme dans le cas de la consolidation totale, nous additionnons les bases imposables des membres soumis à l'ACCIS.

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo	Total
Base imposable	0	1000	-120	-100	780

L'assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés est ici d'une valeur de 780.

Répartition de l'ACCIS et calcul de l'impôt

Nous présentons ci-dessous le tableau avec les données nécessaires au calcul de répartition :

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo
Chiffre d'affaires total		2000	0	300
Coûts salariaux		600	120	180
Nombre d'employés		48	8	16
Immobilisations corporelles	400	2000		1000

Afin de répartir la base imposable, nous faisons à nouveau la distinction entre la formule de la Commission et celle du Parlement.

Selon la formule de la Commission, les bases imposables ainsi que l'impôt dû sont les suivants :

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo	Total
Base imposable Commission	30,59	552,36	31,78	165,27	780
Taux d'imposition	22,47%	33,99%	22,47%	15,83%	
Impôt dû Commission	6,87	187,75	7,14	26,16	227,92
Revenu net Commission	23,72	364,61	24,64	139,11	552,08

Pour le Parlement, les résultats sont les suivants :

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo	Total
Base imposable Parlement	41,29	508,30	42,90	187,51	780
Taux d'imposition	22,47%	33,99%	22,47%	15,83%	
Impôt dû Parlement	9,28	172,77	9,64	29,68	221,37
Revenu net Parlement	32,02	335,53	33,26	157,83	558,63

Calcul du revenu britannique et de l'impôt

Ci-dessous nous retrouvons le calcul de la base imposable de RUCo ainsi que du revenu net de l'entreprise.

	RUCo
Chiffre d'affaires total	1000
Coûts salariaux	300
Coût des matières premières	200
Base imposable	500
Taux d'imposition	20,00%
Impôt dû	100,00
Revenu net	400,00

Nous n'additionnons donc plus la base imposable de RUCo à celle de l'ACCIS. Nous calculons le revenu net de la société comme si elle ne faisait pas partie du groupe. Cependant, celle-ci versera l'entièreté de son revenu à ParentLuxCo sous forme de dividendes.

Calcul du dividende

Nous retrouvons ici les revenus nets totaux du groupe soumis à l'ACCIS ainsi que les dividendes perçus par la société mère. Ces résultats sont représentés en fonction de la formule de répartition utilisée.

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo	Total
Revenu net Commission	23,72	364,61	24,64	139,11	552,08
Revenu net Parlement	32,02	335,53	33,26	157,83	558,63
Dividendes Commission	528,36				
Dividendes Parlement	526,61				

A ces données il nous faut ajouter les revenus nets de UKCo. Comme nous l'avons expliqué dans l'introduction de cette partie, le Royaume-Uni ne perçoit pas de précompte mobilier sur les dividendes partant de RUCo et l'entreprise luxembourgeoise n'impose pas ces dividendes reçus. Ceci signifie que l'entièreté du revenu net de RUCo sera reçu en tant que dividendes par la société mère.

Le revenu net de l'entreprise britannique étant de 400, nous pouvons ajuster le tableau ci-dessus comme suit :

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo	<u>RUCo</u>	Total
Revenu net Commission	23,72	364,61	24,64	139,11	<u>400,00</u>	952,08
Revenu net Parlement	32,02	335,53	33,26	157,83		958,63
Dividendes Commission	928,36					
Dividendes Parlement	926,61					

Comparaison des formules de répartition

- Analyse entreprise par entreprise

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo
Variation de la base imposable	35,00%	-7,98%	35,00%	13,45%

Le même constat que sous le modèle de la consolidation totale peut se faire ici. Nous pouvons observer que l'impact pour les entreprises est toujours significatif et que la seule entreprise pour laquelle la base imposable est diminuée selon la formule du Parlement par rapport à celle de la Commission est BelCo.

A nouveau, les pourcentages de variation entre Commission et Parlement pour l'impôt dû et le revenu net sont identiques à ceux de la base imposable. Dans ce cas, nous pouvons tirer les mêmes conclusions que dans le cas de la consolidation totale. La répartition de la base imposable impactera les entreprises individuellement ainsi que les États membres dans lesquelles ces entreprises sont localisées.

- Analyse au niveau du groupe

L'analyse globale est à nouveau présentée ici pour montrer les différences entre la formule de répartition des deux institutions européennes.

	Groupe
Variation de la base imposable	0,00%
Variation de l'impôt dû	-2,87%
Variation du revenu net	1,19%

La même conclusion que pour la consolidation totale s'impose ici logiquement. La formule du Parlement est plus avantageuse pour le groupe étant donné qu'elle lui procure un revenu net final plus important. D'un point de vue des administrations fiscales (si nous gardons une vue d'ensemble), la formule de la Commission sera préférée.

Manipulation des prix de transfert

Comme nous l'avons déjà mentionné, deux transferts sont réalisés à l'intérieur du groupe d'entreprise. En effet, RUCo ne fait pas partie de l'ACCIS mais il fait toujours bel et bien partie du groupe. Sur ces deux transactions, celle de LuxCo avec BelCo ne peut être manipulée sous l'effet de l'ACCIS et de l'annulation des transferts intragroupe.

Cependant, RUCo peut, grâce au Brexit et à sa non-appartenance à l'ACCIS, toujours manipuler ses prix de transfert. Comme dans le cas de la comptabilité séparée, nous augmentons le prix de transfert de 400 à 550. Les changements sont visibles dans le tableau ci-dessous.

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo	RUCo
Chiffre d'affaires total		2000		300	600
Ventes intra-groupe			<u>0</u>		<u>550</u>
Coûts salariaux		600	120	180	300
Achats intra-groupe		<u>0</u>			
Achats intra-groupe hors ACCIS		<u>550</u>			
Coût des matières premières				120	200
Frais de stockage				100	
Base imposable	0	850	-120	-100	650

L'ACCIS doit toujours être calculée séparément de la base imposable de l'entreprise britannique.

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo	Total
Base imposable	0	850	-120	-100	630

L'assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés est donc de 630. A nouveau, nous allons exposer la répartition de cette base sous la formule de la Commission ainsi que du Parlement.

Afin d'éviter des étapes intermédiaires déjà présentées, nous passons immédiatement au tableau récapitulatif reprenant les revenus nets ainsi que les dividendes perçus par ParentLuxCo.

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo	Total
Revenu net Commission	19,15	294,50	19,90	112,36	445,91
Revenu net Parlement	25,86	271,00	26,86	127,48	451,20
Dividendes Commission	426,75				
Dividendes Parlement	425,34				

A cela, il faut à nouveau ajouter le bénéfice net de notre entreprise britannique calculé ci-dessous.

	RUCo
Chiffre d'affaires total	1150
Coûts salariaux	300
Coût des matières premières	200
Base imposable	650
Taux d'imposition	20,00%
Impôt dû	130,00
Revenu net	520,00

Nous obtenons le résultat suivant :

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo	RUCo	Total
Revenu net Commission	19,15	294,50	19,90	112,36	520,00	965,91
Revenu net Parlement	25,86	271,00	26,86	127,48		971,20
Dividendes Commission	946,75					
Dividendes Parlement	945,34					

Nous pouvons à présent comparer les revenus nets du groupe :

	Sans manipulation	Avec manipulation
Revenu net Commission	952,08	965,91
Revenu net Parlement	958,63	971,20

En comparant les revenus nets du groupe sans manipulation des prix de transfert (952,08 et 958,63) avec ceux sous manipulation (965,91 et 971,20), nous remarquons une hausse du bénéfice net total du groupe que ce soit sous la formule de la Commission ou sous celle du Parlement.

Ceci est logique étant donné que nous transférons grâce à cette manipulation le bénéfice belge taxé à 33,99% vers le Royaume-Uni où ces bénéfices seront taxés à une hauteur de 20%.

Il est ici extrêmement important de remarquer que l'arrivée du Brexit permet à nouveau une manipulation des prix de transfert.

Analyse transversale

Introduction

Dans cette partie nous allons reprendre les différents éléments observés dans les trois situations précédemment étudiées. Nous aborderons tout d'abord l'impact de l'ACCIS par rapport au système actuel qui est celui de la comptabilité séparée.

Ensuite nous comparerons l'ACCIS avec et sans Brexit. Nous parlerons également de la manipulation des prix de transfert et nous finirons sur l'analogie entre le cas du Brexit et l'accord de coopération renforcée.

Comptabilité séparée & ACCIS sans Brexit

Nous analyserons ici les deux choses suivantes : la base imposable (B.I.) et le revenu net (R.N.).

Base imposable

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo	Total
B.I. comptabilité séparée	0	600	500	280	-100	1380
B.I. consolidation totale Commission	20,32	604,91	455,31	38,40	161,06	1280
B.I. consolidation totale Parlement	27,43	507,66	521,98	51,84	171,09	1280

Dans le cas de la comptabilité séparée, la compensation transfrontalière des pertes n'a pas lieu, ce qui signifie que les 100 de pertes de l'entreprise allemande ne sont pas déduits des autres bases imposables. Ceci se remarque à la base imposable totale.

D'un point de vue de la base imposable, nous pouvons conclure que le projet ACCIS redistribue effectivement cette dernière en fonction de là où l'activité économique a réellement lieu. Ceci se constate au niveau des entreprises LuxCo et AllCo.

En effet, LuxCo profitant, in fine, uniquement d'une transaction intragroupe voit sa base imposable très fortement réduite tandis que l'entreprise AllCo, initialement en perte, fait face à une base imposable positive du fait de ses activités créatrices de valeur.

Revenu net

	ParentLuxCo	BelCo	RUCo	LuxCo	AllCo	Total
R.N. comptabilité séparée	0	396,06	400	217,084	0	1013,14
R.N. consolidation totale Commission	15,75	399,30	364,25	29,77	135,57	944,64
R.N. consolidation totale Parlement	21,27	335,11	417,58	40,19	144,01	958,16

En jetant un coup d'œil rapide sur le tableau, nous observons que les revenus nets de certaines entreprises ont totalement changé. Du fait de la répartition de la base imposable, nous nous retrouvons avec deux changements majeurs au niveau de LuxCo et AllCo.

D'un point de vue plus global, nous remarquons que le revenu net sous la comptabilité séparée est plus important que sous l'ACCIS. Cette observation doit cependant être nuancée. En effet, dans notre analyse, nous avons négligé la réduction des coûts de mise en conformité avec les différents systèmes fiscaux en place ainsi que les coûts de documentation en matière de prix de transfert.

Il est important de faire le lien entre le passage de la comptabilité séparée à l'ACCIS et le caractère optionnel de l'ACCIS dont nous avons parlé dans la première partie de ce mémoire. Rendre l'ACCIS obligatoire forcerait les entreprises à calculer leur assiette fiscale selon le modèle ACCIS. Nous pourrions dès lors calculer l'impact chiffré de cette obligation en comparant les revenus nets des deux situations comme fait ci-dessus.

ACCIS sans Brexit & ACCIS avec Brexit

Dans cette partie nous allons regarder les changements ayant lieu entre notre entreprise soumise à l'ACCIS avec ou sans Brexit. Nous allons seulement analyser la base imposable dans ce cas. Nous laissons l'analyse de la différence de revenus nets pour la prochaine section qui est celle sur la manipulation des prix de transfert.

Nous représentons ici la base imposable selon la consolidation totale.

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo	RUCo	Total
B.I. consolidation totale Commission	20,32	604,91	38,40	161,06	455,31	1280,00
B.I. consolidation totale Parlement	27,43	507,66	51,84	171,09	521,98	1280,00

Ici sont représentés les bases imposables sous consolidation partielle. Au total de l'ACCIS nous avons rajouté les 500,00 de base imposable de RUCo.

	ParentLuxCo	BelCo	LuxCo	AllCo	Total ACCIS	Total Groupe
B.I. consolidation partielle Commission	30,59	552,36	31,78	165,27	780,00	1280,00
B.I. consolidation partielle Parlement	41,29	508,30	42,90	187,51	780,00	1280,00

La sortie de RUCo de l'ACCIS ne change pas la base imposable totale du groupe. Cependant nous pouvons remarquer qu'étant donné qu'on ne prend pas en compte ses données numériques pour la répartition de la base imposable, les proportions de cette répartition changent. Nous remarquons une augmentation des bases imposables de ParentLuxCo et AllCo tandis que BelCo et LuxCo se retrouvent avec une base imposable plus faible que sous ACCIS sans Brexit.

Cette tendance est la même que nous avons trouvé dans la comparaison entre la comptabilité séparée et l'ACCIS. Ceci signifie que les entreprises ParentLuxCo ainsi que AllCo ont des caractéristiques plus favorables aux critères de répartition. Il est aisé de dire que les immobilisations corporelles ont leur rôle à jouer.

En effet, les immobilisations corporelles prennent un poids plus important pour ces deux entreprises étant donné le départ de RUCo disposant de 5000 d'immobilisations corporelles. Nous remarquons également une différence plus élevée entre les bases imposables de la Commission et du Parlement sous Brexit pour ces deux pays. Ceci s'explique par le poids plus fort des immobilisations corporelles dans la répartition de la base imposable.

Manipulations des prix de transfert

Nous allons dans cette section reprendre les différents résultats obtenus selon les trois situations exposées ci-dessus. Ceci nous permettra d'analyser l'impact de l'ACCIS et du Brexit en ce qui concerne les prix de transferts ainsi que leur manipulation. Nous allons, en plus d'analyser la manipulation pour chaque situation, regarder également ce que nous pouvons retenir des revenus nets selon ces trois situations.

Comptabilité séparée

Comptabilité séparée		
Revenu net du groupe	Sans manipulation	1013,14
	Avec manipulation	1051,41

Sous le régime actuel qui est celui de la comptabilité séparée, nous remarquons que la manipulation des prix des transferts peut effectivement avoir lieu. Ceci bien évidemment sous la condition que la transaction respecte le principe du « Arm's length » de l'OCDE. Cependant, le mécanisme est possible et a un impact significatif dans notre cas.

ACCIS

Comme précédemment discuté, la consolidation annulant les transactions réalisées à l'intérieur du groupe consolidé, nous pourrions manipuler les valeurs de ces transactions, cela ne changerait rien. L'ACCIS élimine toute chance de manipulation des prix de transferts si le projet est établi sur l'ensemble des entreprises du groupe.

ACCIS combiné au Brexit

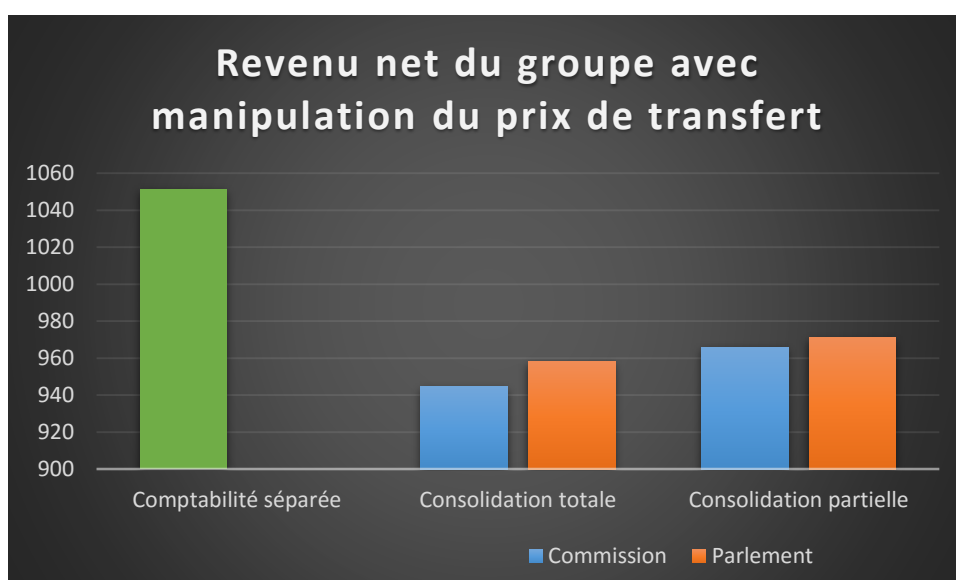
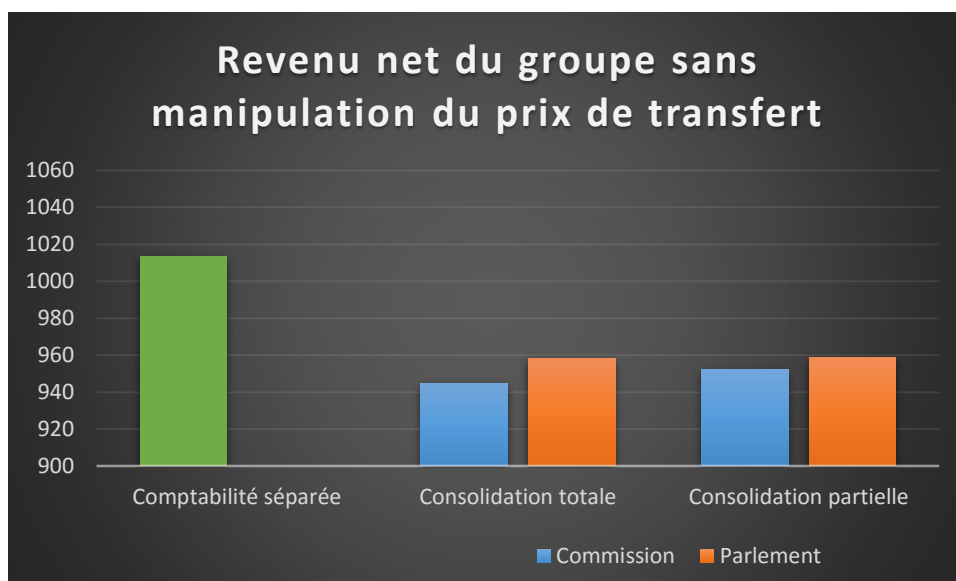
Consolidation partielle			
Revenu net du groupe	Sans manipulation	Commission	952,08
		Parlement	958,63
	Avec manipulation	Commission	965,91
		Parlement	971,20

Comme nous avons pu le remarquer, l'ACCIS seul permet de réduire à néant toute manipulation des prix de transferts. Le but de ce cas numérique a été en partie de le montrer mais également de démontrer que l'arrivée du Brexit empêchait la construction d'une assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés d'être totalement efficace.

Les données dans le tableau ci-dessus peuvent nous affirmer qu'il existe bel et bien encore un moyen pour les entreprises de manipuler leur prix de transfert afin de diminuer la base imposable totale et de facto d'augmenter le revenu net du groupe. La raison pour laquelle la manipulation a plus d'impact sous la situation de la comptabilité séparée s'explique par le fait que LuxCo réalise également un transfert intragroupe. Ce transfert quant à lui est annulé de par l'ACCIS duquel LuxCo fait partie.

Comparaison des trois situations

Afin de comparer le revenu net du groupe selon les trois situations, nous avons décidé d'utiliser des graphiques. Le premier graphique porte sur les revenus nets du groupe sans manipulation des prix de transferts tandis que le deuxième graphique prend cette manipulation en compte.



Au niveau des deux graphiques nous pouvons remarquer une tendance similaire : le revenu net du groupe est le plus élevé selon la situation de la comptabilité séparée. Il faut cependant se souvenir du fait que nous avons négligé la réduction des coûts de mise en conformité avec les différents systèmes fiscaux en place ainsi que les coûts de documentation en matière de prix de transfert.

En ce qui concerne les revenus de consolidation, une distinction plus forte s'opère logiquement quand nous analysons ces deux situations avec une manipulation du prix de transfert. La consolidation partielle prend alors le dessus sur les revenus sous consolidation totale.

Il semble également logique de constater que les revenus nets selon la consolidation partielle et la comptabilité séparée sont plus élevés avec manipulation des prix de transfert que sans.

Points communs entre le Brexit et l'accord de coopération renforcée

Selon nous, un lien peut être fait entre le Brexit et l'accord de coopération renforcée dont nous avons déjà parlé dans la première partie de ce mémoire. En effet, du fait de notre supposition qui est celle que le Brexit aura lieu avant la mise en place de l'ACCIS, ceci considère le Royaume-Uni comme un pays ne faisant pas partie du champ d'application de l'ACCIS. L'accord de coopération renforcée a été proposé dans le but de permettre au projet ACCIS de voir le jour au sein d'un nombre plus restreint d'États membres ayant acceptés le projet.

La conclusion que nous pouvons faire sur l'impact du Brexit, qui est celui qu'une manipulation du prix de transfert est toujours possible, est également valable pour des entreprises de l'Union européenne ne faisant pas partie de la coopération renforcée.

Il est dès lors intéressant de se poser la question de savoir si la mise en place d'un accord de coopération renforcé serait d'une utilité quelconque. S'il permet de lancer le projet et de le faire accepter par les autres États membres alors il a pour nous une utilité. Cependant, s'il ne permet pas de rallier les autres États membres, nous nous posons la question de l'utilité de son implémentation étant donné que les effets bénéfiques de l'ACCIS ne seront jamais pleinement acquis.

Nous souhaiterions citer une conclusion du travail de El Bakkali et Gérard précédemment cité :

« Pour les entreprises localisées dans des pays à très faible fiscalité, les États membres ont des moyens de réplique comme la non-application de l'exemption d'imposition des dividendes intra-groupes en provenance de pays à fiscalité trop avantageuse.

Si l'ACCIS ne peut être appliquée à l'ensemble de l'Union européenne et l'ensemble des multinationales qui y opèrent, mais ne peut l'être que dans le contexte particulier d'un Accord de coopération Renforcée, il faudra envisager de l'accompagner de mesures anti-abus de type CFC. »

Dans le cadre du Brexit, il nous reste dès lors à voir comment le Conseil européen compte prendre en compte cet impact fiscal dans ses négociations avec Londres afin de permettre à l'ACCIS de ne pas perdre de sa valeur.

Conclusion

Le point de départ de ce mémoire était de se concentrer sur le projet d'une assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés et d'en découvrir toutes les caractéristiques à travers une analyse de son évolution temporelle.

Ce projet a été initié par une directive de la Commission européenne en 2001 dans le but de faire face, d'une manière systémique, aux obstacles fiscaux existants dans le marché intérieur. Ce projet visait également à répondre à un objectif du conseil de Lisbonne qui était de faire de l'Union européenne l'économie la plus compétitive d'ici 2010. Comme nous l'avons vu, bon nombre de caractéristiques du projet ont évolué entre 2001 et la proposition de directive de la Commission en 2011.

La proposition de 2011 met en avant les différents avantages de l'ACCIS. Dans un premier temps, il permet de réduire les frais liés à la mise en conformité vis-à-vis des législations fiscales des différents États membres mais aussi à réduire les frais en matière de documentation des prix de transfert. La consolidation prévue dans le projet autorise la compensation des pertes transfrontalières, ce qui n'est actuellement pas possible. Ce projet élimine également la possibilité de manipuler les prix de transfert.

Nous avons pu observer diverses caractéristiques de l'ACCIS. Son caractère optionnel sera retenu dans la proposition de 2011 tandis qu'en 2012, le Parlement dit vouloir une adhésion obligatoire après un certain laps de temps. La consolidation sera également mise en place en même temps que l'assiette fiscale commune. Celle-ci sera accompagnée d'une formule de répartition concernant laquelle l'avis du Parlement et de la Commission divergent.

Nous nous sommes concentré sur la proposition de directive de 2011 étant donné que celle concernant la mise en place en deux temps de l'ACCIS n'est prévue que pour l'automne 2016. Cette proposition vise d'abord à établir une assiette fiscale commune obligatoire tout en permettant la compensation transfrontalière des pertes pour ensuite s'attaquer au problème de la consolidation qui a longtemps fait débat et qui a, in fine, bloqué les avancées de ce projet.

Dans la deuxième partie de ce mémoire, une multinationale fictive a été décrite. Nous avons exposé notre méthodologie. Tout d'abord, le choix des entreprises ainsi que de leur État membre a été justifié par les caractéristiques de leur législation fiscale. Ensuite, les transactions entre ces entreprises ont été décrites et justifiées. Ces transactions et caractéristiques visaient à être en concordance avec la réalité.

Pour le calcul des données brutes des entreprises (chiffre d'affaires, coûts salariaux,...), nous avons fait référence à l'article de El Bakkali et Gérard qui nous a permis de partir sur des bases solides. D'autres données, comme le nombre d'employés, ont été calculées indépendamment de l'article afin de refléter au mieux la réalité.

Trois situations ont ensuite été étudiées sur la base de cette multinationale fictive : celle de la comptabilité séparée, celle de l'implémentation d'une assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés et celle de cette même ACCIS combinée au Brexit. Nous avons souhaité analyser l'impact du passage d'une situation à l'autre afin d'en tirer des conclusions.

La comptabilité séparée actuellement en vigueur permet aux entreprises de profiter de la divergence des différentes législations fiscales ainsi que des failles qui en découlent. Ceci combiné à la manipulation des prix de transfert permet à ces entreprises d'augmenter leur revenu net final. Le système actuel est également fort coûteux de par ses frais de mise en conformité avec les différents systèmes fiscaux mais également de par le coût d'élaboration de la documentation dans le cadre des prix de transfert. De plus, les entreprises transfrontalières ne peuvent pas compenser leurs pertes. Ces différentes critiques nous aident à comprendre pourquoi l'introduction d'une ACCIS a vu le jour.

Le projet ACCIS de 2011 amène un nombre important de changements au niveau de la fiscalité des multinationales. Une seule assiette commune consolidée sera calculée pour l'ensemble des entreprises répondant aux critères de consolidation. Cette assiette sera ensuite répartie selon trois critères : le chiffre d'affaires, les immobilisations corporelles et l'emploi caractérisé par le coût salarial et le nombre d'employés. Ce projet annulant les transferts intragroupe de par sa composante « consolidation », la manipulation de ceux-ci n'est plus possible.

Nous avons observé que la répartition de la base imposable sous ACCIS changeait fortement par rapport à la première situation étudiée. Cette allocation reflète la volonté de la Commission d'imposer le revenu là où il a été effectivement créé. Le cas étudié est une preuve évidente que cette allocation répond à cet objectif.

La Commission juge que les trois facteurs de la formule de répartition sont à même de permettre cela. La base imposable totale sous ACCIS diffère quant à elle de celle de la comptabilité séparée à cause de la compensation transfrontalière des pertes. Nous avons également pu constater que la répartition de cette base imposable impacte tant les entreprises individuellement que les États membres.

Un point important est de remarquer que le revenu net du groupe est plus élevé selon la comptabilité séparée que selon l'ACCIS. Ceci doit cependant être nuancé par le fait que nous ne tenons pas compte de la réduction des frais de mise en conformité avec les différents systèmes fiscaux mais également de la réduction du coût de l'élaboration de documentation dans le cadre des prix de transfert dans le calcul de l'ACCIS.

La troisième situation prend en compte la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne. Nous souhaitons analyser l'effet combiné de l'ACCIS et du Brexit. Nous remarquons que les conclusions faites dans le cadre de l'ACCIS concernant la répartition de la base imposable ainsi que du revenu net en fonction de la formule de répartition utilisée sont identiques quand nous prenons le Brexit en compte.

L'élément phare de l'incorporation du Brexit est qu'il permet de contourner les effets de l'ACCIS. En effet, la manipulation des prix de transfert voit à nouveau le jour grâce au Brexit. Ceci est évidemment une mauvaise nouvelle pour les partisans de l'ACCIS étant donné que son efficacité en sera réduite.

De plus, nous avons pu observer la similitude entre le cas du Brexit et celui de l'accord de coopération renforcée. De par les conclusions relatives au Brexit, il nous semble désuet de mettre en place le projet pour un nombre réduit d'États membres. Evidemment, il sera plus aisé de commencer par un petit groupe d'adhérents puis d'incorporer les autres membres de l'Union européenne. Cependant, si le projet ne parvient jamais à mettre d'accord tous les États membres, nous pouvons conclure qu'il est moins intéressant de le mettre en place étant donné que ses effets bénéfiques ne pourront être pleinement atteints.

Il nous semble intéressant de citer à nouveau le commentaire de El Bakkali et Gérard disant que des règles anti-abus comme les CFC pourraient être mises en place afin de lutter contre ce problème. N'étant pas notre sujet de mémoire, nous pourrions cependant souligner que l'étude des différents moyens fiscaux à disposition pour lutter contre ce « phénomène du Brexit » altérant les objectifs de l'ACCIS pourrait faire l'objet d'un mémoire. L'utilisation de règles anti-abus de type CFC pourrait dès lors en être une première piste.

Il est important de rappeler que notre mémoire concerne la proposition de directive de 2011. Une nouvelle directive devant être proposée à l'automne 2016 obligera probablement de mettre à jour ces résultats en tenant compte des changements apportés au projet. Nous jugeons dès lors intéressant pour un prochain mémorandum de reprendre le cas exposé ci-dessus et d'analyser l'effet d'une ACCIS introduite en deux étapes. Notre mémoire servira comme base pour analyser la nouvelle forme que l'ACCIS prendra selon cette proposition de directive.

Comme nous en discutons dans l'introduction, le projet de la Commission est ambitieux. Cependant, le besoin de répondre aux failles existantes dans le système actuel est primordial. Il est certain que ce projet, initié il y a 15 ans, ne sera pas mis en œuvre dès demain. Il se construit cependant petit à petit et son avènement, si avènement il y a, aura des répercussions non négligeables.

A suivre donc.

Bibliographie

Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (2009). *Exonération partielle des revenus produits par certains droits de propriété intellectuelle*, L.I.R. n°50bis.1

Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (2016). *Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu*.

Business Database (2015). *Une holding luxembourgeoise, encore intéressante pour vous aujourd'hui ?*

http://businessdatabase.indicator.be/etranger/une_holding_luxembourgeoise_encore_intereissante_pour_vous_aujourd_hui_/WAACDCAR_EU07080201/related (Consulté le 03.06.16)

Business Insider (2015). *Britain is going to reject the EU's plans to curb tax avoidance*. <http://uk.businessinsider.com/britain-to-reject-eu-plans-to-curb-tax-avoidance-2015-6> (Consulté le 18.06.2016)

Commission européenne (2001a). *Politique fiscale de l'Union européenne : Priorités pour les prochaines années*, COM(2001) 260 final.

Commission européenne (2001b). *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales. Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt des sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union Européenne*, COM(2001) 582 final.

Commission européenne (2003a). *The application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies' EU-wide activities*.

Commission européenne (2003b). *Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises: réalisations, initiatives en cours et défis restants*, COM(2003) 726 final.

Commission européenne (2004). *Non-Paper to informal Ecofin Council : A common consolidated EU corporate tax base*.

Commission européenne (2006). *Mise en œuvre du programme communautaire de Lisbonne : Avancement des travaux et programme futur pour une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS)*, COM(2006) 157 final.

Commission européenne (2010a). *Une stratégie pour une croissance intelligente durable et inclusive*, COM(2010)2020.

Commission européenne, (2010b). *Vers un Acte pour le Marché unique : Pour une économie sociale de marché hautement compétitive. 50 propositions pour mieux travailler, entreprendre et échanger ensemble*, COM(2010) 608.

Commission européenne (2011a). *Proposition de Directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, COM(2011) 121 final.

Commission européenne (2011b). *Examen annuel de la croissance : Avancer dans la réponse globale apportée par l'Union européenne à la crise*, COM(2011) 11.

Commission européenne (2014). *Programme de travail de la Commission pour l'année 2015 : Un nouvel élan*, COM(2014) 910 final.

Commission européenne (2015). *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne: cinq domaines d'action prioritaires*, COM(2015) 302.

Commission européenne (n.d.). *Prix de transfert dans l'UE*.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_fr.htm
(Consulté le 12.05.2016)

Communiqué de presse de la Commission européenne (2011). *Questions et réponses sur l'ACCIS*, MEMO-11-171.

Conseil européen (2003). *Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents*, Directive 2003/123/CE.

Deloitte (2015). *Taxation and Investment in United kingdom 2015*.

El Bakkali, M., Gérard, M. (2012). L'imposition des entreprises multinationales en Europe : de la taxation séparée au modèle ACCIS. *Bulletin de Documentation SPF Finances*, 72(4), 35-66.

EY (2016). *Compétition fiscale et projet d'une assiette commune de l'impôt sur les sociétés en Europe : quelle stratégie adopter ?*

IBFD (2007). *Luxembourg tax plan 2008 – corporate income tax (details)*.

http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/tns/docs/html/tns_2007-11-14_lu_1.html&q=5801&WT.z_nav=Search&colid=4913 Consulté le 04.06.2016)

Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux (n.d.). *Une holding : est-ce encore intéressant en 2016, après toutes les modifications ?*

<https://www.iec-iab.be/fr/membres/formation/associations-professionnelles/Pages/20160216-142217-Une-holding-est-ce-encore-interessant-en-2016-apres-toutes-les-modifications.aspx> (Consulté le 03.06.16)

Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg (1968). *Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune*.

Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg (1983). *Deuxième avenant à la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Londres, le 24 mai 1967, telle qu'elle a été modifiée par l'Avenant signé à Londres le 18 juillet 1978*.

Le Soir (2016). *Brexit : le calendrier du divorce (infographie)*.

<http://www.lesoir.be/1248443/article/economie/2016-06-24/brexit-calendrier-du-divorce-infographie> (Consulté le 24.06.2016)

Le Soir (2016). *Le Brexit provoque la panique sur les marchés financiers*.

<http://www.lesoir.be/1248358/article/economie/2016-06-24/brexit-provoque-panique-sur-marches-financiers> (Consulté le 24.06.2016)

Lexology (2016). *Potential tax consequences of Brexit from a German perspective*.

<http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=26e8d07b-6692-4276-8c4e-1c13b2cad0fe> (Consulté le 18.06.2016)

OCDE (2010). *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des multinationales et des administrations fiscales*. Paris : Les Editions de l'OCDE.

OCDE (n.d.). *Corporate income tax rates*.

<http://stats.oecd.org//Index.aspx?QueryId=58204> (Consulté le 07.06.2016)

OCDE (n.d.). *Statistiques de l'OCDE sur l'emploi et le marché du travail : salaires annuels moyens*.

http://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/data/statistiques-de-l-ocde-sur-l-emploi-et-le-marche-du-travail/salaires-annuels-moyens_data-00571-fr?isPartOf=/content/datacollection/lfs-data-fr (Consulté le 06.06.2016)

Parlement européen (2012). *Résolution législative du Parlement européen du 19 avril 2012 sur la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, TA(2012) 0135.

Services de la Commission (2001). *La Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur*, SEC(2001) 1681 final.

Services de la Commission (2011). *Analyse d'impact concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS)*, SEC(2011) 316 final.

Tax News (2015). *The EU Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*.

http://www.tax-news.com/features/The_EU_Common_Consolidated_Corporate_Tax_Base_CCCTB_572906.html (Consulté le 18.06.2016)

Toute l'Europe (2016). *Qu'est-ce que le Brexit ?*

<http://www.touteleurope.eu/actualite/qu-est-ce-que-le-brexit.html> (Consulté le 24.06.2016)

Trends Tendances (2016). *Brexit : « La Belgique serait plus durement touchée que les autres »*.

<http://trends.levif.be/economie/politique-economique/brexit-la-belgique-serait-plus-durement-touchee-que-les-autres/article-normal-512907.html> (Consulté le 16.06.2016)