

# Doctrine

## LA COMMISSION EUROPÉENNE PUBLIE UNE PROPOSITION DE DIRECTIVE « BEFIT » : UNE ANALYSE CRITIQUE

OLIVER R. HOOR

ATOZ TAX ADVISERS<sup>1</sup>



### TABLE DES MATIÈRES

I. INTRODUCTION .....	1
II. LE SYSTÈME BEFIT .....	2
A. Champ d'application du groupe BEFIT.....	2
B. Calcul de la base d'imposition d'un Groupe BEFIT.....	2
C. Calcul de la base imposable au niveau du Groupe BEFIT.....	3
D. Formule de répartition de l'assiette imposable BEFIT agrégée entre les membres d'un Groupe BEFIT .....	4
III. UNE ANALYSE CRITIQUE DE L'INITIATIVE BEFIT.....	5
A. Mise en péril de la souveraineté nationale des États membres.....	5
B. Absence de nécessité de BEFIT .....	5
C. Absence de base légale pour BEFIT .....	5
D. Dérogation aux conventions fiscales préventives de la double imposition .....	7
E. Insécurité juridique chronique .....	7
F. Complexité et coûts.....	7
G. Impact imprévisible sur les finances publiques .....	7
IV. CONCLUSION ET PERSPECTIVES .....	8

### I. INTRODUCTION

Le 12 septembre 2023, la Commission européenne a adopté une proposition de directive dite **BEFIT**<sup>2</sup> (*Business in Europe : Framework for Income Taxation* ou *Entreprises en Europe : Cadre pour l'Imposition des Revenus*). BEFIT vise à « instaurer un ensemble commun de règles qui permettent aux entreprises de l'UE de calculer, à partir d'une formule, leur base imposable tout en garantissant une répartition des bénéfices entre les pays de l'UE ».

BEFIT remplace, et donc abroge, la proposition de la Commission européenne relative à une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACIS) et la proposition relative à une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) qui n'ont jamais fait l'objet d'un

consensus entre les États membres de l'UE. Néanmoins, la nouvelle initiative BEFIT ressemble fortement à la précédente proposition ACCIS.

BEFIT établit un ensemble commun de règles pour déterminer la base d'imposition des entités soumises à l'impôt sur les sociétés dans un État membre et faisant partie de groupes qui établissent des états financiers consolidés. En outre, BEFIT implique la répartition de l'assiette imposable agrégée des membres du groupe BEFIT entre ces derniers sur la base d'une formule de répartition. Si la proposition de directive BEFIT devait être adoptée par le Conseil de l'UE, elle entrerait en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2028.

Cet article analyse la proposition de directive BEFIT et commente ses implications.

1. L'auteur peut être contacté à l'adresse suivante : oliver.hoor@atoz.lu  
L'auteur souhaite remercier Marie Bentley (Chief Knowledge Officer) pour son aide dans le cadre de cette publication.

2. *Proposal for a Council Directive on Business in Europe : Framework for Income Taxation (BEFIT)*, 12.9.2023 COM (2023) 532 final, 2023/0321 (CNS) – Pas disponible en français à la date de publication de la présente contribution.

## II. LE SYSTÈME BEFIT

### A. Champ d'application du groupe BEFIT

Selon la proposition de directive BEFIT, les règles BEFIT qu'elle édicte seraient obligatoires :

- pour les sociétés<sup>3</sup> résidentes fiscales<sup>4</sup> d'un État membre, y compris leurs établissements stables<sup>5</sup> situés dans l'UE, et
- pour les établissements stables<sup>6</sup> européens de sociétés résidentes fiscales dans un État tiers ( entités d'États tiers ),

s'ils appartiennent à un groupe<sup>7</sup> national ou multinational (groupe d'EMN) qui (i) établit des états financiers consolidés et (ii) dont le chiffre d'affaires annuel total cumulé a été égal ou supérieur à 750 millions d'euros au cours d'au moins deux des quatre derniers exercices fiscaux<sup>8</sup>. L'entité mère ultime (EMU) du groupe doit en outre détenir au moins 75 % des droits de propriété ou des droits aux bénéfices des entités qui rentrent dans le champ d'application<sup>9</sup>.

Le champ d'application obligatoire de BEFIT comprend des groupes similaires à ceux visés par la directive du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union (Pilier 2), c'est-à-dire des groupes dont le chiffre d'affaires cumulé sur une base consolidée atteint au moins 750 millions d'euros. Il serait toutefois limité aux membres d'un Groupe BEFIT, c'est-à-dire un sous-ensemble d'entités de l'UE qui atteint le seuil de détention de 75 %, évalué sur une base annuelle<sup>10</sup>.

La proposition de directive BEFIT ne s'appliquerait en revanche pas aux sociétés ou aux établissements stables dont l'EMU est situé en dehors de l'UE, lorsque le chiffre d'affaires cumulé sur une base consolidée du groupe au sein de l'UE n'excède pas 5 % du chiffre d'affaires cumulé du groupe sur la base de ses états financiers consolidés ou 50 millions d'euros au cours d'au moins deux des quatre derniers exercices fiscaux<sup>11</sup>. Les groupes d'EMN non européens ayant un ancrage limité dans l'UE seraient

donc exclus du champ d'application de la proposition de directive. Les groupes d'EMN qui n'entrent pas dans le champ d'application obligatoire des règles BEFIT peuvent opter pour leur application à condition qu'ils établissent des états financiers consolidés.

La proposition de directive BEFIT ne contient pas d'exclusion sectorielle spécifique de son champ d'application. Cependant, la proposition de directive vise uniquement les sociétés résidentes fiscales, c'est-à-dire les sociétés assujetties à impôt sur le revenu des collectivités pour ce qui concerne le Luxembourg. On peut donc en conclure que sont exclues du champ d'application de BEFIT, les entités telles que les fonds d'investissements spécialisés (FIS) et les fonds d'investissement alternatif réservé (FIAR) par exemple, assujetties à la taxe d'abonnement et exemptées de l'impôt sur le revenu des collectivités.

### B. Calcul de la base d'imposition d'un Groupe BEFIT

En vertu de la proposition de directive BEFIT, les membres d'un Groupe BEFIT devraient calculer leur base d'imposition conformément à un ensemble commun de règles. Comme pour le Pilier 2, le point de départ serait le résultat net comptable<sup>12</sup> tel qu'il figure dans les comptes consolidés, qui doivent être tenus selon une norme comptable unique pour tous les membres du Groupe BEFIT. À cette fin, les états financiers de chaque membre du Groupe BEFIT devront être réconciliés, en principe, selon les normes comptables utilisées par l'EMU<sup>13</sup>.

Dans un souci de simplification, BEFIT requiert à ce stade des ajustements qui seraient limités au minimum, plutôt que de mettre en place un cadre détaillé pour l'impôt sur les sociétés. Dans le cas où ils seraient déduits ou ne seraient pas déjà enregistrés dans les états comptables financiers, les ajustements BEFIT nécessiteraient la réintégration des éléments suivants :

- les actifs financiers détenus à des fins de transaction<sup>14</sup> ;
- les surcoûts d'emprunt au sens de la directive du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur

3. Qui prennent une des formes listées dans l'Annexe I à la proposition, qui vise les sociétés de droit luxembourgeois dénommées « société anonyme », « société en commandite par actions », « société à responsabilité limitée », « société coopérative », « société coopérative organisée comme une société anonyme », « association d'assurances mutuelles », « association d'épargne-pension », « entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'État, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public », ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit luxembourgeois et soumis à l'impôt luxembourgeois sur le revenu des collectivités.

4. Cela signifie qu'elles sont assujetties à l'un des impôts sur les sociétés listés dans l'Annexe II de la proposition ou à un impôt similaire introduit subséquentement ainsi qu' à l'« impôt sur le revenu des collectivités » au Luxembourg.

5. Lorsqu'ils sont assujettis à l'un des impôts sur les sociétés listés dans l'Annexe II de la proposition ou à un impôt similaire introduit subséquentement ainsi qu' à l'« impôt sur le revenu des collectivités » au Luxembourg.

6. Lorsqu'ils sont assujettis à l'un des impôts sur les sociétés listés dans l'Annexe II de la proposition ou à un impôt similaire introduit subséquentement ainsi qu' à l'« impôt sur le revenu des collectivités » au Luxembourg.

7. Il s'agit de l'entité mère ultime (EMU) ou d'une entité dont les actifs, passifs, produits, charges et flux de trésorerie sont consolidés ligne par ligne par l'UPE. En ce qui concerne les établissements stables, il s'agit d'un établissement stable de l'UPE ou d'une entité dont les actifs, les passifs, les produits, les charges et les flux de trésorerie doivent être consolidés ligne par ligne par l'UPE.

8. Art. 2, §1, a, de la Proposition de directive BEFIT. (Référence Lexnow / ID 22959)

9. Art. 5 et 6 de la Proposition de directive BEFIT.

10. Art. 5 et 6 de la Proposition de directive BEFIT.

11. Art. 2, 2 de la Proposition de directive BEFIT.

12. Art. 4 et 7 de la Proposition de directive BEFIT.

13. Art. 7, §2, de la Proposition de directive BEFIT.

14. Art. 11 de la Proposition de directive BEFIT.

le fonctionnement du marché intérieur ATAD), payés à des parties tierces au Groupe BEFIT<sup>15</sup> ;

- les ajustements à la juste valeur et plus-value perçues par les entreprises d'assurance-vie dans le cadre de contrats en unités de compte ou assortis d'une clause d'indexations<sup>16</sup> ;
- les amendes, pénalités et paiements illégaux tels que les pots-de-vin<sup>17</sup> ;
- les impôts sur les sociétés déjà payés ou les impôts complémentaires en application du Pilier 2<sup>18</sup>.

En revanche, les éléments suivants seraient soustraits du résultat financier s'ils figuraient dans les états financiers :

- les dividendes et les plus-values ou moins-values sur actions ou participations, en cas de participation significative (c'est-à-dire donnant droit à au moins 10 % des bénéfices, du capital, des réserves ou des droits de vote et détenues depuis plus d'un an) sauf si elles sont détenues à des fins de transaction ou par une entreprise d'assurance-vie<sup>19</sup> ;
- les bénéfices ou les pertes d'établissements stables<sup>20</sup> ;
- les revenus des transports maritimes soumis à un régime national de taxation au tonnage<sup>21</sup> ;
- le emploi des plus-values sur les actifs remplacés<sup>22</sup> ;
- les coûts d'acquisition, de construction et d'amélioration des actifs amortissables, car ces coûts font déjà partie de la base d'amortissement, ainsi que les subventions directement liées à ces coûts, car les subventions ne doivent figurer ni dans la base d'amortissement ni dans la base d'imposition<sup>23</sup> ;
- les plus-values ou moins-values latentes résultant des fluctuations de change sur les actifs immobilisés<sup>24</sup> ;
- tout montant relatif aux ajustements postérieurs à l'attribution énumérés à l'article 48 de la Proposition de Directive<sup>25</sup>.

Par conséquent, BEFIT nécessiterait des ajustements fiscaux moins nombreux et différents (i.e. l'exclusion des dividendes et des plus-values) que ceux requis par les règles du Pilier 2, qui a pour seul objectif de calculer le revenu admissible approprié pour déterminer le niveau de l'impôt minimum global dû. Le champ d'application de l'exclusion des

dividendes et des plus-values dans le cadre de BEFIT est également différent de celui du régime d'affiliation (« participation exemption ») luxembourgeois puisqu'il s'applique seulement pour les participations détenues depuis plus d'un an révolu, sans que les contribuables ne puissent s'engager à les détenir pour plus d'un an, et est restreint aux participations qui ne sont pas détenues à des fins de transaction ou par une entreprise d'assurance-vie.

La proposition de directive comprend également des règles applicables en cas d'entrée ou de sortie d'entités du Groupe BEFIT et de réorganisation d'entreprises<sup>26</sup> (afin de préciser, par exemple, que la directive sur les fusions prime sur BEFIT<sup>27</sup>).

La proposition de directive BEFIT prévoit en outre des règles BEFIT d'amortissement fiscal pour les actifs immobilisés et des dispositions dénommées « règles de synchronisation et de quantification »<sup>28</sup> afin d'éviter les abus (par exemple, la déduction des provisions est exclue si celles-ci ne sont pas légalement requises ou ne peuvent être estimées de manière fiable<sup>29</sup>, les créances irrécouvrables ne peuvent être déduites que sous certaines conditions et en aucun cas si le débiteur est une entreprise associée<sup>30</sup>, le traitement des instruments de couverture doit suivre le traitement fiscal du sous-jacent<sup>31</sup>).

Enfin, la proposition de directive comprend une règle anti-abus qui exigerait que les plus-values sur actifs soient incluses dans le résultat fiscal préliminaire lorsque les actifs sont transférés au sein du groupe, sans incidence fiscale, à un membre du groupe qui est ensuite vendu en dehors du groupe. Cette opération bénéficierait normalement d'une exonération fiscale pour cessions d'actions, mais ne serait pas autorisée dans le cadre de BEFIT, à moins qu'elle ne puisse être justifiée par des motifs économiques ou commerciaux<sup>32</sup>.

### C. Calcul de la base imposable au niveau du Groupe BEFIT

En vertu de la proposition de directive BEFIT, une fois déterminés, les résultats fiscaux préliminaires de tous les membres d'un Groupe BEFIT seraient agrégés en un seul « pool » au niveau du groupe, qui constituerait « l'assiette imposable BEFIT ».

15. Art. 13 de la Proposition de directive BEFIT.

16. Art. 14 de la Proposition de directive BEFIT.

17. Art. 16 de la Proposition de directive BEFIT.

18. Art. 17 de la Proposition de directive BEFIT.

19. Art. 8-11 et 14 de la Proposition de directive BEFIT.

20. Art. 12 de la Proposition de directive BEFIT.

21. Art. 15 de la Proposition de directive BEFIT.

22. Art. 18 de la Proposition de directive BEFIT.

23. Art. 19 de la Proposition de directive BEFIT.

24. Art. 20 de la Proposition de directive BEFIT.

25. Art. 21 de la Proposition de directive BEFIT.

26. Art. 34 et s. de la Proposition de directive BEFIT.

27. Art. 40 de la Proposition de directive BEFIT.

28. Art. 29 et s de la Proposition de directive BEFIT.

29. Art. 30 de la Proposition de directive BEFIT.

30. Art. 31 de la Proposition de directive BEFIT.

31. Art. 33 de la Proposition de directive BEFIT.

32. Art. 41 de la Proposition de directive BEFIT.

Lorsque l'assiette imposable BEFIT pour une année donnée est positive, la proposition de directive prévoit que le bénéfice soit réparti entre les membres du Groupe BEFIT selon une clé de répartition (c'est-à-dire la formule de répartition)<sup>33</sup>. En revanche, dans l'hypothèse où l'assiette imposable BEFIT pour une année donnée serait négative, la perte serait reportable et pourrait être compensée avec l'assiette imposable BEFIT positive d'une année ultérieure au niveau du groupe<sup>34</sup>.

L'agrégation des résultats fiscaux préliminaires de tous les membres d'un Groupe BEFIT pour obtenir l'assiette imposable BEFIT entraînerait les conséquences suivantes :

- Les pertes pourraient être utilisées de façon transfrontière, permettant ainsi aux Groupes BEFIT de compenser les pertes réalisées dans un État membre avec les profits réalisés dans un autre.
- Les États membres ne devraient pas imposer de retenues à la source sur des transactions comme les paiements d'intérêts et de redevances au sein du Groupe BEFIT, pour autant que le bénéficiaire effectif du paiement soit un membre du Groupe BEFIT<sup>35</sup>. La proposition de directive ne définit cependant pas ce qu'elle entend par la notion de bénéficiaire effectif et introduit de la sorte une source d'insécurité juridique inéluctable.
- Une approche simplifiée en matière de prix de transfert devrait être adoptée dans la mesure où le principe de pleine concurrence serait remplacé par la formule de répartition (même si les transactions devraient toujours respecter le principe de pleine concurrence). Cependant, le principe de pleine concurrence resterait toujours strictement applicable pour les transactions effectuées avec les membres du groupe situés hors de l'UE.

La proposition de directive entraînerait en conséquence une modification radicale du système d'organisation de l'impôt sur les sociétés, ce qui ne manque pas de susciter certaines inquiétudes sur l'impact d'une telle proposition sur les finances publiques des États membres de l'UE. Il semble en effet impossible de prévoir l'impact exact de celle-ci sur le budget de ceux-ci. Il est d'ailleurs très probable que les recettes de l'impôt sur les sociétés des États membres changent de manière significative, que ce soit à la hausse ou à la baisse.

#### *D. Formule de répartition de l'assiette imposable BEFIT agrégée entre les membres d'un Groupe BEFIT*

Une fois la base d'imposition déterminée, l'assiette imposable BEFIT agrégée correspondant à un montant positif devrait être attribuée, selon la proposition de directive BEFIT, à chaque membre du Groupe BEFIT sur la base d'une règle transitoire de répartition. Selon cette dernière, chaque membre du Groupe BEFIT disposerait d'un pourcentage de l'assiette imposable agrégée, calculé sur base de la moyenne des résultats imposables des trois exercices fiscaux précédents<sup>36</sup>.

Pour chaque exercice fiscal entre le 1<sup>er</sup> juillet 2028 et le 30 juin 2035 au plus tard (la « période de transition »), l'assiette imposable BEFIT serait ainsi répartie entre les membres du Groupe BEFIT conformément au pourcentage de répartition suivant :

$$\text{Base d'attribution} = \frac{\text{Résultat imposable d'un membre du Groupe BEFIT}^{36}}{\text{Résultat imposable total du Groupe BEFIT}} \times 100$$

Selon la Commission européenne, la règle de répartition transitoire devrait ouvrir la voie à « une méthode de répartition permanente qui pourra s'appuyer sur une formule de répartition fondée sur des éléments de fait. Lors de la conception d'une méthode de répartition permanente, la solution transitoire permettra de tenir compte des données plus récentes de déclaration pays par pays et des informations recueillies au cours des premières années d'application du BEFIT. Elle permettra également une évaluation plus approfondie de l'incidence que la mise en œuvre de l'approche à deux piliers du cadre inclusif OCDE/G20 devrait avoir sur les assiettes fiscales nationales et BEFIT »<sup>37</sup>. En outre, la Commission a annoncé que le cas échéant, elle proposerait une directive en vertu de laquelle l'assiette imposable agrégée sera répartie sur la base d'une formule fondée sur des facteurs à déterminer<sup>38</sup>.

Une fois cette répartition effectuée, chaque membre d'un Groupe BEFIT disposerait alors d'une partie du bénéfice de ce Groupe BEFIT. Sur cette partie, chaque membre du groupe devrait ensuite effectuer certains ajustements supplémentaires, à la hausse ou à la baisse, aux fins de sa propre imposition. Il s'agit principalement de corrections techniques nécessaires à la cohérence du système (par exemple, la déduction des pertes pré-BEFIT)<sup>39</sup>.

33. Art. 42, §2 (a), et 45 de la Proposition de directive BEFIT.

34. Art. 42, §2 (b), de la Proposition de directive BEFIT.

35. Art. 43 de la Proposition de directive BEFIT.

36. Art. 45 de la Proposition de directive BEFIT.

37. EU Commission, « Questions et réponses sur BEFIT et la fixation des prix de transfert », 12 septembre 2023, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/qanda\\_23\\_4407](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/qanda_23_4407)

38. Art. 45, §9, de la Proposition de directive BEFIT.

39. Art. 48 de la Proposition de directive BEFIT.

Enfin, pour garantir la compétence des États membres en matière de taux d'imposition, la proposition de directive BEFIT permettrait aux États membres d'introduire des déductions supplémentaires, des incitations fiscales ou des augmentations de l'assiette, dans la mesure où ces mesures seraient conformes aux règles du Pilier 2<sup>40</sup>.

### III. UNE ANALYSE CRITIQUE DE L'INITIATIVE BEFIT

L'initiative BEFIT soulève plusieurs préoccupations qui sont abordées dans cette section.

#### *A. Mise en péril de la souveraineté nationale des États membres*

Les lois sur l'impôt des sociétés des États membres de l'UE varient d'un État à un autre en fonction de la structure et de l'orientation de leurs économies respectives. En particulier, les États membres de l'UE ont la liberté de mettre en place différentes politiques fiscales et à cette fin, d'adopter les incitatifs qui correspondent à leurs économies.

La souveraineté nationale des États membres en matière fiscale est un principe fondamental de l'UE. Par conséquent, lorsqu'il s'agit de prendre des décisions importantes dans le domaine de la fiscalité, un accord unanime de tous les pays est nécessaire.

Bien que la Commission européenne ait tenté à plusieurs reprises de modifier cette règle afin de passer à la procédure ordinaire caractérisée par un vote à la majorité qualifiée (où les mesures peuvent être approuvées par un nombre restreint d'États membres de l'UE, représentant une part minimum de la population de l'UE), ces tentatives ont échoué jusqu'à présent.

Selon l'auteur, le passage au vote à la majorité qualifiée dans le domaine de la fiscalité nuira sans équivoque à la compétitivité de l'UE puisque cela diminuera la pression exercée sur les autorités nationales pour qu'elles mènent des politiques fiscales efficaces et compétitives, et entraînera nécessairement une hausse de la fiscalité dans l'ensemble de l'UE.

L'adoption de la proposition de directive BEFIT mettrait en péril la souveraineté nationale en matière de fiscalité par des moyens détournés, car elle remplacerait en grande partie les lois fiscales nationales par un système européen d'imposition sur les sociétés sur lequel les États membres n'auraient qu'un contrôle très limité.

#### *B. Absence de nécessité de BEFIT*

Depuis la proposition ACCIS, le paysage fiscal européen et international a été radicalement transformé. À la suite du projet de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (BEPS), la Commission européenne a en effet adopté plusieurs directives européennes visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Les deux directives anti-abus (ATAD et ATAD II) prévoient un certain nombre de dispositions anti-abus strictes qui ont dû être transposées dans les législations fiscales nationales des États membres de l'UE. La transparence fiscale a en outre été élevée à un nouveau niveau grâce aux diverses modifications de la directive sur la coopération administrative (DAC 1 – 8).

D'autres changements importants dans le paysage fiscal international ont été amenés par l'OCDE. L'instrument multilatéral (MLI) a entraîné l'introduction de diverses dispositions anti-abus telles que le test de l'objet principal (PPT) dans les conventions fiscales bilatérales couvertes. En 2017 et 2020, les lignes directrices de l'OCDE en matière de prix de transfert ont été révisées conformément aux orientations élaborées dans le cadre des travaux (de suivi) de l'OCDE sur les actions BEPS 8 à 10 et 13. Et plus récemment encore, une directive visant à assurer que les groupes d'entreprises multinationales (EMN) qui opèrent dans l'Union paient un taux d'imposition effectif minimum de 15 % sur leurs bénéfices, quel que soit le pays où ils sont réalisés, a été adoptée.

Par conséquent, la législation des États membres de l'UE en matière d'impôt sur les sociétés a déjà été modifiée de manière significative et les autorités fiscales des États membres de l'UE disposent d'un arsenal complet de règles anti-abus qui leur permettent de s'attaquer à tout type de situation abusive (ainsi que d'exigences en matière de déclaration qui devraient leur permettre d'avoir connaissance de tout abus résiduel).

#### *C. Absence de base légale pour BEFIT*

La prétendue base légale de l'initiative BEFIT est l'article 115 du Traité sur le fonctionnement de l'UE (TFUE), qui dispose que les mesures juridiques prises en vertu de cette disposition doivent revêtir la forme juridique d'une directive et doivent avoir « une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ».

40. Art. 48, §2, de la Proposition de directive BEFIT.



Par ailleurs, les compétences de l'UE sont régies et limitées par les principes de subsidiarité et de proportionnalité<sup>41</sup>.

### 1) Le principe de subsidiarité

En vertu du principe de subsidiarité, « dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union »<sup>42</sup>.

L'objectif général du principe de subsidiarité est de garantir un certain degré d'indépendance à une autorité d'instance inférieure par rapport à une autorité d'instance supérieure ou à une autorité locale par rapport au gouvernement central. Il s'agit donc d'un partage des compétences entre plusieurs niveaux de pouvoir, principe qui constitue la base institutionnelle des États fédéraux.

Appliqué dans le contexte de l'UE, le principe de subsidiarité sert à réglementer l'exercice des compétences non exclusives de l'UE. Il exclut toute intervention de l'UE lorsqu'une question peut être traitée efficacement par les États membres eux-mêmes au niveau central, régional ou local. L'UE n'est fondée à exercer ses pouvoirs que lorsque les États membres ne sont pas en mesure d'atteindre les objectifs d'une action proposée de manière satisfaisante et que l'action menée au niveau de l'UE apporte une valeur ajoutée.

Ici, la Commission européenne affirme que « les entreprises de l'Union exercent de plus en plus d'activités transfrontalières dans le marché intérieur, mais le cadre fiscal actuel de l'Union se compose de 27 systèmes différents d'imposition des sociétés. Cette multiplicité de règles entraîne une fragmentation et constitue un obstacle sérieux à l'activité des entreprises dans le marché intérieur. En effet, les entreprises transfrontalières sont confrontées à des coûts de mise en conformité fiscale élevés dans le marché intérieur, car elles doivent se conformer à différents cadres juridiques. [...] Ces problèmes sont communs à tous les États membres et ne peuvent être résolus efficacement par des actions nationales. Comme ils résultent de l'existence de systèmes fiscaux différents, une action nationale non coordonnée ne produirait pas d'effets suffisants. [...] Dans ce contexte, seule une initiative à l'échelle de l'Union prévoyant un ensemble de règles communes peut être efficace »<sup>43</sup> (traduction libre).

### 2) Le principe de proportionnalité

En vertu du principe de proportionnalité, « le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités »<sup>44</sup>.

La mesure envisagée doit en outre respecter le principe de proportionnalité. Ainsi, une mesure ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer le niveau minimum de protection du marché intérieur.

### 3) Analyse

La Commission européenne ne dispose d'une base juridique en vertu de l'article 115 du TFUE que dans la mesure où (i) la proposition de directive est impérative pour l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et (ii) respecte les principes de subsidiarité et de proportionnalité.

En ce qui concerne la nécessité de BEFIT pour le fonctionnement du marché intérieur, la Commission européenne affirme que la complexité de 27 systèmes fiscaux constituerait un obstacle sérieux pour les entreprises et nuirait à la compétitivité du marché intérieur, ce qui ne peut être résolu que par l'adoption d'une législation au niveau de l'UE. La Commission semble ainsi remettre en cause le principe même de « l'existence de systèmes fiscaux différents » au sein de l'UE et donc la souveraineté des États en matière fiscale en ce que cela constituerait « un obstacle sérieux à l'activité des entreprises dans le marché intérieur ».

Cependant, il est plus que douteux que cette initiative, qui entraînerait une complexité extrême et une incertitude juridique pour les années à venir, soit nécessaire au fonctionnement du marché intérieur. D'autant plus que les législations fiscales des États membres de l'UE ont déjà été considérablement modifiées au cours des dernières décennies. En outre, les différences entre les systèmes fiscaux s'expliquent par la souveraineté des États membres en matière fiscale, qui ne peut être remise en cause en invoquant l'article 115 du TFUE.

Même s'il pouvait être établi que certaines modifications de la législation fiscale seraient impératives pour le fonctionnement du marché intérieur, l'initiative BEFIT visant à mettre en œuvre un système européen d'imposition des sociétés serait incompatible avec les principes de subsidiarité et de proportionnalité. Selon l'auteur, la Commission ne devrait pas être autorisée à intervenir.

41. Art. 5, §§3-4, Traité sur l'Union Européenne.

42. Art. 5, §3, Traité sur l'Union Européenne.

43. Voir page 5 de l'exposé des motifs de la proposition de directive BEFIT.

44. Art. 5, §4, Traité sur l'Union Européenne.

Cependant, il n'est pas surprenant que l'exposé des motifs de la proposition de directive parvienne à la conclusion que BEFIT est conforme aux principes de subsidiarité et de proportionnalité.

#### *D. Dérogation aux conventions fiscales préventives de la double imposition*

Les conventions fiscales bilatérales conclues entre les États membres de l'UE attribuent à l'État de résidence d'une société un droit d'imposition primaire illimité sur les bénéficiaires commerciaux. Les autres États membres de l'UE ne peuvent imposer (une partie) des bénéfices commerciaux de cette société que dans la mesure où cette dernière dispose d'un établissement stable sur leur territoire et que les bénéficiaires commerciaux sont imposables à cet établissement stable.

Les prix facturés pour le transfert de biens et de services entre entreprises associées (c'est-à-dire les prix de transfert) doivent être conformes au principe de pleine concurrence. Dans le cas contraire, les autorités fiscales des États contractants peuvent procéder à des ajustements fiscaux en vue de rétablir les conditions de pleine concurrence.

L'application d'une formule de répartition telle que proposée par BEFIT serait incompatible avec les obligations des États membres en matière de conventions fiscales, porterait atteinte au principe de pleine concurrence et dérogerait aux conventions fiscales préventives de la double imposition.

Si le droit communautaire légitime prévaut sur les lois fiscales nationales et les conventions fiscales dans un contexte purement communautaire, il convient de garder à l'esprit que les conventions fiscales conclues par les États membres de l'UE sont généralement fondées sur le modèle de l'OCDE. Les concepts et principes inclus dans le modèle de l'OCDE ont été développés au fil du temps et convenus au niveau mondial par les pays de l'OCDE (tous les États membres de l'UE font partie de l'OCDE). Remplacer ces principes fiscaux fondamentaux par les règles BEFIT pour ce qui concerne les transactions entre sociétés de l'UE éliminerait tout ce qui a été accompli grâce aux conventions fiscales bilatérales et ne constituerait pas une avancée (comme le suggère la Commission européenne).

#### *E. Insécurité juridique chronique*

La mise en œuvre de la proposition de directive BEFIT risque d'entraîner des années (et probablement plus d'une décennie) d'incertitude juridique chronique. Alors que les nombreuses modifications apportées à la législation fiscale au cours des dernières années ont déjà

entraîné une incertitude juridique importante (ATAD 1, ATAD 2, DAC 6...), une grande partie des législations fiscales nationales existantes ont une longue histoire, en ce compris des instructions détaillées et une jurisprudence établie.

Remplacer ces systèmes fiscaux nationaux par un nouvel ensemble de règles susceptibles d'être interprétées différemment dans les États membres de l'UE serait une aventure pour les contribuables comme pour les États membres de l'UE. Étant donné qu'il peut s'écouler jusqu'à dix ans avant que la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) ne prenne une décision (une affaire doit passer par les tribunaux de l'État membre avant d'être portée devant la CJUE), il faudrait attendre très longtemps avant que les nouvelles règles ne soient pérennes. Cela signifierait que les contribuables et les autorités fiscales devraient consacrer beaucoup plus de ressources à la mise en conformité et au règlement des litiges résultant de l'incertitude juridique.

#### *F. Complexité et coûts*

Alors que la Commission européenne affirme que l'objectif de BEFIT est de réduire la complexité, les coûts de mise en conformité et l'incertitude juridique, c'est le contraire qui semblerait se produire si la proposition de directive était adoptée. L'introduction d'un nouveau système d'impôt sur les sociétés qui fonctionnerait en parallèle des 27 systèmes d'impôt sur les sociétés existants représenterait une charge importante pour les contribuables et les administrations fiscales.

L'interaction de BEFIT et du Pilier 2 augmenterait cette complexité à un niveau sans précédent, dont les résultats ne peuvent être anticipés de manière fiable. Il en résulterait évidemment des coûts de mise en conformité importants et l'UE deviendrait un lieu moins attrayant pour l'entrepreneuriat.

Selon l'exposé des motifs de la proposition de directive, « les coûts de la proposition ne peuvent être déterminés avec précision parce que la proposition BEFIT n'a pas de précédent et qu'il n'existe pas de données spécifiques pouvant être utilisées de manière fiable pour des estimations concrètes » (traduction libre). Toutefois, il n'y a pas de doute que BEFIT entraînerait (i) des coûts opérationnels permanents, (ii) des coûts d'ajustement à court terme (ponctuels) liés à la mise à jour des systèmes informatiques, (iii) la formation du personnel et des administrations fiscales pour qu'ils s'adaptent au nouveau système.

#### *G. Impact imprévisible sur les finances publiques*

BEFIT impliquerait (i) la détermination d'une base d'imposition selon un nouvel ensemble de règles, (ii) l'agrégation

des assiettes imposables des membres d'un Groupe BEFIT et (iii) l'attribution d'une partie de l'assiette imposable agrégée aux membres individuels sur la base d'une formule de répartition. Pendant une période de transition, cette répartition serait basée sur base de la moyenne des résultats imposables des trois exercices fiscaux précédents. Par la suite, une nouvelle clé de répartition devrait être élaborée avec une formule de répartition définitive.

Par conséquent, le principe de pleine concurrence serait remplacé par cette formule de répartition (bien que les transactions devraient toujours respecter le principe de pleine concurrence). Cependant, le principe de pleine concurrence s'appliquerait toujours de façon stricte aux transactions effectuées avec des membres du groupe situés hors de l'UE.

Un changement aussi radical du régime de l'impôt sur les sociétés soulèverait évidemment des inquiétudes en ce qui concerne les finances publiques, car il semble impossible de prédire l'impact exact sur le budget des États membres de l'UE. Il est même très probable que les recettes de l'impôt sur les sociétés changent de manière significative, que ce soit à la hausse ou à la baisse.

En outre, il ne faut pas oublier qu'une modification aussi fondamentale du régime de l'impôt sur les sociétés est susceptible d'engendrer des effets non recherchés sur l'organisation des groupes d'EMN qui pourraient en effet vouloir réduire leur activité économique dans certains États membres ou, plus globalement, dans l'UE dans son ensemble. Par exemple, les groupes multinationaux pourraient envisager de déplacer les centres de services partagés et la production vers des juridictions où les coûts salariaux seraient les plus faibles.

#### IV. CONCLUSION ET PERSPECTIVES

L'initiative BEFIT vise l'adoption d'un ensemble commun de règles permettant aux entreprises de l'UE de calculer

leur assiette à l'impôt sur les sociétés et la répartition des bénéfices entre les États membres de l'UE sur la base d'une formule de répartition.

Selon l'exposé des motifs, « l'idée d'élaborer un cadre commun pour l'impôt sur les sociétés à l'appui du marché intérieur a toujours fait partie de l'histoire de l'Union et est apparue pour la première fois dans les documents politiques de la Communauté économique européenne dès les années 1960 » (traduction libre). On peut donc supposer que la mise en place d'un système européen d'imposition des sociétés a toujours fait partie d'un programme (caché) de la Commission.

Alors que l'exposé des motifs se plaint que « les entreprises doivent se conformer à (jusqu'à) 27 systèmes fiscaux nationaux différents, ce qui rend difficile et coûteux pour les sociétés d'entreprendre dans toute l'Union » (traduction libre), la complexité et les coûts de mise en conformité n'ont pas semblé être une préoccupation majeure de la Commission européenne lorsqu'elle a adopté d'innombrables initiatives fiscales au cours de la dernière décennie.

La déclaration selon laquelle « en 2020, le Conseil, le Parlement et la Commission ont convenu qu'une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés pourrait constituer la base d'une nouvelle ressource propre que la Commission proposera » (traduction libre) pourrait apporter plus de lumière sur le véritable motif de l'initiative BEFIT. Se pourrait-il que l'intention réelle de la Commission soit de créer une nouvelle source de recettes fiscales propres pour l'UE, en plus des contributions des États membres ?

En conclusion, il reste à voir si les gouvernements des États membres de l'UE renonceront unanimement à leur souveraineté en matière fiscale ou si BEFIT connaîtra le même sort que les précédentes initiatives ACCIS et ACCIS. ■