

Tendances récentes de l'intégration fiscale européenne

Michel Aujean, Associé Of Counsel, Taj

Ancien Directeur de la Politique fiscale
Commission européenne

18 décembre 2012



Une Taxe sur les Transactions Financières à onze : La Coopération renforcée (art 20 TUE et 326 à 334 TFUE)

- Les conditions : Un domaine, de compétence partagée, une décision en dernier ressort (Conseil européen du 28 juin 2012), le respect du Traité et des droits de l'UE (acquis: Dir 2008/7 sur droit d'apport n'exclut pas de taxer les transactions sur le marché secondaire), pas d'atteinte au marché intérieur ni à la cohésion économique, sociale ou territoriale, absence de distorsion de concurrence, respect des droits et compétences des EM non participants
- En l'absence d'unanimité, onze Etats membres sont demandeurs d'une coopération renforcée (BE, DE, EE, EL, ES, FR, IT, AT, PT, SI, SK)
- La COM a considéré les conditions remplies et présenté une proposition de décision du Conseil autorisant la coopération renforcée (COM(2012) 631 du 25/10/12);
- Le PE a donné un avis positif (533/91/32) mais souhaité que la Commission complète son analyse d'impact pour apaiser les craintes de certains pays (UK, SW, LU)

Les points clés d'une proposition de coopération renforcée

- **La territorialité:**
 - Pays de résidence ?
 - Pays d'émission ?
 - Pays de transaction ?

- **Le champ:**
 - Les produits dérivés;
 - Les fonds de pension

- **La procédure:**
 - Décision du Conseil à la MJQ
 - Nouvelle proposition de la Commission
 - Décision des onze EM: unanimité ou décision de décider à la MJQ ?

L'architecture de l'ACCIS en résumé

- La Commission propose une directive sur base Art 115 (ex 94) avec la possibilité d'adopter des actes délégués pour la mise en œuvre de certains articles et l'appui d'un Comité sur la base du nouveau règlement 182/2011;
- Pas de lien formel avec IFRS: les sociétés partiront des comptes élaborés selon les règles comptables nationales et feront les ajustements nécessaires pour satisfaire aux besoins d'une assiette uniforme de l'ACCIS et établir un compte de résultat spécifiquement fiscal;
- Optionnelle
- Une assiette commune, large, simple et efficace pour éliminer les obstacles au marché intérieur
- Consolidée
- Mécanisme de répartition (formule: 1/3 travail, 1/3 capital, 1/3 ventes à destination)
- Administrée par un 'Guichet unique' (contribuable principal, autorité fiscale principale)
- Harmonise l'assiette, ne fixe pas les taux

ACCIS: état des lieux (1)

Avis des autres institutions:

- Parlement européen: avis positif le 19 avril 2012: principale demande d'amendement concerne le caractère optionnel (PE = obligatoire après 5 ans –sauf PME; après 2 ans pour SE et SCE); autre demande = ramener le poids du facteur ventes dans la formule à 10%);
- Comité économique et social européen: avis positif le 27 octobre 2011 (une étape importante pour le marché unique);
- Comité des Régions: avis positif le 15 décembre 2011;
- Pacte Euro Plus (mars 2011) : « développer une assiette commune pourrait être un moyen budgétairement neutre d'aller vers plus de cohérence des systèmes fiscaux nationaux tout en respectant les stratégies fiscales nationales et contribuer à la « fiscal sustainability » et à la compétitivité des entreprises européennes;

ACCIS: état des lieux (2)

Le respect de la subsidiarité: examen par les parlements nationaux:

- Protocole 1 et 2 du Traité de Lisbonne donnant aux parlements nationaux le soin d'apprécier le respect de la subsidiarité par les propositions de la Commission: les parlements de 9 EM (BG 2, IE 1, MT 2, NL 1, PL 1, RO 1, SE 2, SK 2, UK 1) ont donné un avis négatif totalisant 13 voix, seuil de la procédure de révision fixé à 18 voix (1/3 de 54);

La discussion au Conseil:

- A la suite des travaux engagés par les Pces HU et PL, la Pce danoise a terminé l'examen des dispositions concernant l'assiette dans le cas d'un contribuable unique (pas de consolidation).
- L'accent a été mis sur certains aspects (de protection de l'assiette) tels que la limitation de la déductibilité des intérêts, la limitation du report des pertes, l'allocation des profits aux ES (PE), les règles anti-abus, SEC(CFC), et anti-abus en relation avec les situations hybrides;
- La Pce DK a été présenté un texte de compromis sur ces points mais les discussions techniques devront se poursuivre;
- Les autres sujets: consolidation, formule de répartition et procédures administratives n'ont pas encore été examinées, elles le seront par les prochaines Pces (Chypre, Irlande, Lituanie)

Voir: Report by Finance Ministers on Tax issues in the framework of the Euro Plus Pact, 25 June 2012, FISC 91, doc 11803/12

« Des coopérations renforcées sur les multinationales et le tourisme fiscal ? » Ph Lamberts (Verts/ALE)



- **“We also welcome the work that the OECD is undertaking into the problem of base erosion and profit shifting and look forward to a report about progress of the work at our next meeting”** Communiqué of Meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Mexico City, November 5, 2012;
- **« La Commission a présenté aujourd'hui un plan d'action pour une lutte plus efficace de l'Union contre la fraude et l'évasion fiscales. Ce plan présente un ensemble complet de mesures, pour l'immédiat et pour l'avenir, visant à aider les États membres à protéger leurs assiettes fiscales et à récupérer des milliards d'euros auxquels ils peuvent légitimement prétendre»** (Réprimer la fraude et l'évasion fiscales: la Commission indique la voie à suivre; Communiqué de presse de la Commission européenne du 06/12/12;)

BEPS : The OECD work on Base Erosion and Profit Shifting



"Broadly speaking corporate tax planning strategies aim at moving profits to where they are taxed at lower rates and expenses to where they are relieved at higher rates:

- (i) minimisation of taxation in a foreign operating or source country
- (ii) low or no withholding tax at source,
- (iii) low or no taxation at the level of the recipient,
- (iv) no current taxation of the low taxed profits (achieved via the first three steps) at the level of the ultimate parent."

"Key pressure areas:

- International mismatches in entity and instrument characterisation including hybrid mismatch arrangements and arbitrage;
- application of treaty concepts to profits derived from the delivery of digital goods and services;
- the tax treatment of related party debt-financing, captive insurance and other inter-group financial transactions;
- transfer pricing, in particular in relation to the shifting of risks and intangibles, the artificial splitting of ownership of assets between legal entities within a group, and transactions between such entities that would rarely take place between independents;
- the effectiveness of anti-avoidance measures, in particular GAARs, CFC regimes and thin capitalisation rules; and
- the availability of preferential regimes for certain activities."

Le plan d'action de la Commission

Première mesure immédiate: deux recommandations pour encourager les États membres à prendre des mesures rapides et coordonnées concernant les problèmes les plus urgents:

- Première recommandation **relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal**: une position ferme de l'Union européenne à l'égard des **paradis fiscaux**, qui va au-delà des mesures existant au niveau international. En utilisant des critères communs, les États membres sont invités à identifier les paradis fiscaux et à les placer sur des listes noires nationales. Des mesures spécifiques destinées à convaincre ces pays non membres de l'Union d'appliquer les normes de gouvernance de l'Union sont également définies.
- Seconde recommandation sur la **planification fiscale agressive**. Elle propose différentes voies pour remédier aux subtilités et lacunes juridiques que certaines sociétés exploitent pour éviter de payer leur juste contribution. Les États membres sont encouragés à renforcer leurs conventions en matière de double imposition, pour empêcher que celles-ci ne se traduisent par une absence totale d'imposition. Ils devraient également adopter une règle anti-abus générale commune, en vertu de laquelle ils pourraient ignorer tout montage artificiel mis en place pour contourner l'impôt et taxer les revenus concernés sur la base de la réalité économique des activités.

Plan d'action: les autres initiatives à venir

Parmi les autres initiatives du plan d'action on retiendra:

- Création d'une plateforme pour la bonne gouvernance fiscale,
- Renforcement des travaux du code de conduite sur la concurrence fiscale dommageable (régimes impatriés),
- Réexamen de la directive mère-filiales (hybrides etc) et des dispositions anti-abus dans les principales directives de l'Union
- Code européen du contribuable (Enhanced relationship ? Droits et obligations du contribuable)
- Numéro d'identification fiscale européen ? (portail TIN sur Europa),
- Renforcer les échanges d'information (format électronique)
- Extension d'Eurofisc à la fiscalité directe;
- Contrôles simultanés et présence de contrôleurs étrangers
- Méthode et lignes directrices communes en matière de traçabilité des flux financiers.
- ...

Encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal



- Engagement général pris dans le paquet fiscal de 1997: promouvoir les mêmes disciplines dans les pays tiers:
 - Transparence et échange d'informations;
 - Fiscalité de l'épargne: négociation des amendements à la directive épargne; mandats de négociation d'accords du type TIEA (fin de la période transitoire) ;
 - Code de conduite (régimes dommageables) : promouvoir une exercice similaire dans les pays tiers, référence aux critères du code et aux décisions sur des mesures dommageables;
- Mesures à appliquer aux pays tiers qui ne respectent pas certaines normes minimales de bonne gouvernance:
 - Listes noires nationales;
 - Renégociation ou suspension des conventions;
- Mesures d'encouragement à ceux qui s'engagent à les respecter (ex: FED)
 - Suppression des listes noires;
 - Engagement de négociations de conventions;
 - Coopération et assistance (PVD), envoi d'experts, pas de sanctions.

Réflexions sur l'avenir de la TVA



- Décembre 2010: Livre vert sur l'avenir de la TVA: vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace (COM (2010) 695)
 - Consultation: la commission invite toutes les parties intéressées à transmettre leurs contributions avant le 31 mai 2011
 - 33 questions au total. Des questions pour évaluer le système actuel et les solutions possibles
 - Reçu +- 1700 contributions (+- 8500 pages) mises sur le site de TAXUD
 - Une Conférence à Milan avec les administrations fiscales et les opérateurs le 6 Mai 2011
 - Une étude a été lancée sur l'évaluation du système actuel, mise sur le site de TAXUD;
 - Discussions ont eu lieu avec les Etats membres au sein du Groupe de politique fiscale; avis donnés par le PE et le CESE;
- Décembre 2011: Communication sur l'avenir de la TVA - Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique – (COM (2011) 851)

- **Les lignes directrices :**

- Mise en place d'un portail (EU VAT WEB) sur les règles et obligations en vigueur dans chaque EM et engagement des EM de l'alimenter régulièrement;
- Publication par la Commission de toutes les orientations adoptées par le Comité de la TVA et le cas échéant de notes explicatives des nouvelles dispositions pour les opérateurs;
- Mise en place d'une structure de dialogue avec les opérateurs: Le 26 juin 2012, la Commission a adopté la Décision 2012/C 188/02 instituant le Groupe d'experts sur la TVA (comité d'expert permanent auprès de la Commission);
- Mise en place du Forum de l'UE sur la TVA: où les représentants des entreprises et les autorités fiscales s'efforcent d'améliorer le fonctionnement pratique de la TVA;
- Proposition de déclaration TVA standard disponible dans toutes les langues et optionnelle pour les opérateurs;
- Mise en place progressive d'un mini One-stop-shop pour 2015 (COM (2012) 2 du 13/1/2012);

- **Les lignes directrices:**

- Autorités publiques et exonérations d'intérêt général: proposition pour élargir le champ de la TVA aux secteurs montrant le degré le plus élevé d'implication du secteur privé;
- Proposition de soumettre à la TVA les transports de personnes afin de rendre le système neutre;
- Réexamen des Taux réduits: Organiser un débat d'orientation avec les Etats membres sur les taux de TVA avant toute proposition;
- Mise en place sur le portail EU VAT web d'un système d'information contraignantes sur les taux de TVA applicables aux biens et services non couverts par le taux normal;

Vers un système plus robuste

- **Les lignes directrices:**

- Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la mise en place d'un mécanisme de réaction rapide contre la fraude à la TVA (COM (2012) 428 du 31/07/2012)
- Poursuite de la stratégie anti-fraude avec EUROFISC (réseau de fonctionnaires des fiscaux nationaux chargés de détecter et combattre les nouvelles formes de fraude TVA);
- Attention portée sur le commerce électronique: renforcement des règles relatives aux importations de pays tiers et petits envois, services fournis par des opérateurs de pays tiers...;
- Revoir la collecte de la TVA, examiner la façon d'améliorer l'utilisation d'entrepôts de données (SAFT) pour collecter la TVA au plus près etc.

La TVA intracommunautaire

- Quelques chiffres:

- Le commerce intra-UE représente environ 2500 milliards € (contre 700Mds en 1993);
- 40 % des ventes de biens manufacturés quittent les Etats membres dont 70% en direction d'un autre Etat membre;

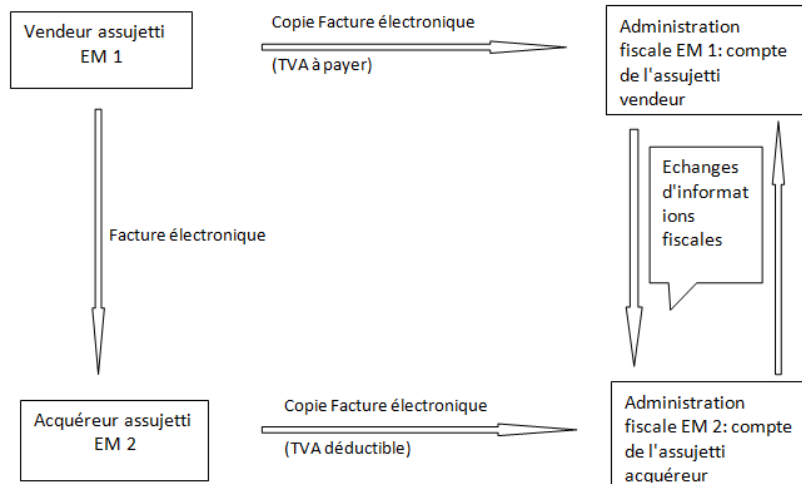
- Quel système pour le futur?

- Le régime transitoire actuel pour les transactions B2B est trop coûteux, trop complexe, comporte trop de risques et ne correspond pas aux pratiques commerciales normales;
- 1967 puis 1992: engagement de passer à la taxation dans le pays d'origine;
- Avis général (PE, ECOSOC, Opérateurs) : pas réaliste dans un futur prévisible
- Mais grande confusion sur ce que veut dire **origine**: taxer au départ avec droit à déduction à destination n'est en fait qu'une modalité de taxation à destination!

La TVA intracommunautaire

- **COM = analyse approfondie et dialogue élargi sur les différentes modalités:**
 - Taxation par le fournisseur aux taux et conditions du pays de départ;
 - Taxation par le fournisseur aux taux et conditions du lieu d'arrivée des biens;
 - Taxer au lieu d'établissement du client: traitement similaire pour livraisons de biens et de services; découpler les règles d'imposition du flux physique des biens et le connecter aux flux contractuels;
- **Vision personnelle: VIVAT + Facturation électronique (EC Tax Review Vol 20 N°5 Octobre 2011) ou VIVAT + Bases de données (International VAT Monitor, à paraître)**
 - VIVAT = taxation de toutes les opérations dans le pays de départ à taux unique pour toutes les transactions entre assujettis + taux national pour toutes transactions vers des consommateurs finals
 - Administration électronique:
 - Facture électronique avec communication à l'administration par l'assujetti vendeur et par l'assujetti acheteur!
 - Ou utilisation généralisée de bases de données liant les assujettis aux administrations fiscales.

Schéma des obligations de fourniture de factures électroniques aux administrations fiscales



Administration par bases de données

A titre d'illustration, le système d'enregistrement informatique des transactions serait le suivant :

- l'assujetti-vendeur 1 enregistre sur un serveur S1 les 5 caractéristiques de l'opération (n° du vendeur et de l'acheteur, date et n° séquentiel de la facture, montant), la déclaration étant en fait entièrement automatisée par branchement direct sur sa comptabilité ;
- les données du serveur S1 sont reportées après inversion (comme on le fait actuellement pour les listings d'acquéreurs intra-UE) sur un serveur S2, lequel selon que l'opération est domestique ou intracommunautaire sera installé dans l'Etat membre commun aux deux opérateurs ou dans l'Etat membre de l'assujetti-acheteur ;
- l'assujetti-acheteur 2 a droit à déduction dès lors qu'il réunit les conditions de droit commun et que l'opération est effectivement enregistrée dans le serveur S2 (en cas de doute, l'assujetti-acheteur 2 peut le vérifier aisément et automatiquement par simple accès aux données le concernant via les 5 caractéristiques de l'opération que, par construction, il est seul à connaître avec l'assujetti-vendeur 1) ;
- l'Etat membre 1 (EM1) accompagne l'inversion des données vers EM2 du versement exact de la TVA correspondante, collectée au taux commun de VIVAT, à charge pour lui d'assurer le recouvrement auprès du vendeur (toujours le droit commun).



Taj, Société d'Avocats
181, avenue Charles de Gaulle
92524 Neuilly-sur-Seine Cedex
Tél. : +33 1 40 88 22 50
Fax : +33 1 40 88 22 17
www.taj.fr
www.taj-strategie.fr