



# EURO INFO CENTRE NEWS

Bulletin d'information - n° 7 & 8  
Juillet - Août 2006

## DROIT FISCAL

### Le lieu d'imposition des entreprises : état des lieux et évolutions en cours

En droit fiscal, il convient d'opérer une distinction entre les impôts directs et les impôts indirects. Cette distinction classique apparaît opportune en ce qui concerne le lieu d'imposition des entreprises.

En droit communautaire, la législation fiscale doit être adoptée à l'unanimité par le Conseil, parce qu'il s'agit d'un attribut de la souveraineté des Etats. L'article 93 du traité instituant la Communauté européenne (TCE) prévoit expressément la compétence de la Communauté en matière d'impôts indirects. Cette harmonisation communautaire de la fiscalité indirecte est nécessaire parce qu'elle permet de réduire les disparités au niveau de la libre circulation des marchandises et des services, et donc d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur. En revanche, la fiscalité directe est en principe une compétence qui relève des Etats. Ceux-ci sont réticents à une harmonisation, mais la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) admet que le législateur communautaire intervienne en matière d'impôts directs sur la base juridique de l'article 94 TCE (relatif au rapprochement des législations), lorsqu'il y a "une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun".

Tout d'abord, en ce qui concerne la **fiscalité indirecte**, l'harmonisation a pour but de rendre compatible les systèmes nationaux entre eux. Les deux principaux régimes juridiques élaborés par la Communauté européenne en matière d'impôts indirects sont relatifs d'une part à la taxe sur la valeur ajoutée (1977), et d'autre part aux droits d'accises (1992).

La **TVA** a été introduite dès 1967 dans la Communauté européenne avec une première directive qui visait à abolir les frontières douanières et réguler le marché intérieur fiscal. D'autres directives ont ensuite été adoptées, la principale, la directive 77/388 (ou 'sixième directive') détermine une assiette commune de la TVA. La TVA s'applique à deux catégories d'opérations : les livraisons de biens et les prestations de service.

La **livraison de biens** est juridiquement assimilée à une vente. La livraison est imposable en France :

- lorsque les biens sont situés en France au départ de leur expédition ou de leur transport à destination de l'acquéreur, ou lors de leur délivrance à l'acquéreur en l'absence d'expédition ou de transport.

- lorsque les biens sont situés à l'étranger lors de leur expédition ou de leur transport à destination de l'acquéreur mais que la livraison est effectuée en France par l'importateur ou pour son compte.

- lorsque les biens sont montés et/ou installés en France.

La notion de délivrance, c'est le transport de la chose vendue en la puissance et la possession de l'acquéreur (article 1604 du Code civil). Cela signifie qu'on peut être propriétaire d'un bien sans le détenir physiquement.

Concernant la **prestation de service**, la TVA est en principe exigible lorsque le prestataire est établi en France (article 259 A du Code général des impôts), c'est-à-dire lorsqu'il possède en France le siège de son activité ou un établissement stable ou son domicile ou sa résidence habituelle. Ce principe connaît deux catégories d'exception : certaines prestations matériellement localisables d'une part (article 259 A du CGI), et les prestations immatérielles d'autre part (articles 259 B et 259 C du CGI).

Quatre types de prestations matériellement localisables sont concernés :

- 1) la location de biens meubles corporels (=transport) : la prestation est imposable en France lorsque :
  - le loueur est établi en France et le bien est utilisé en France ou dans un autre Etat de l'UE par le locataire
  - le loueur est établi en dehors de l'UE et le bien est utilisé en France par le locataire.Dans les autres cas, la prestation n'est pas imposable en France.
- 2) les prestations se rattachant à un immeuble sont toujours imposables dans l'Etat de localisation de l'immeuble.
- 3) les prestations de transport (et les prestations accessoires, telles le chargement) sont passibles de la TVA française si elles sont effectuées à l'intérieur du territoire français au pro rata de la distance parcourue en France. En pratique, cette règle connaît des dérogations et a donc une portée limitée (ex : les transports internationaux sont exonérés de TVA).
- 4) Certaines prestations de service sont imposables en France dès lors qu'elles sont matériellement exécutées en France. Il s'agit des prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives et des prestations accessoires ainsi que leur organisation ; des opérations d'hébergement et ventes à consommer sur place ; des prestations accessoires aux transports autres que les transports intracommunautaires de biens meubles corporels.

Quant aux prestations immatérielles, elles sont soumises à un régime d'imposition à la TVA qui prend en compte trois critères : le lieu d'établissement du prestataire, le lieu d'établissement du bénéficiaire, et la qualité d'assujetti ou non de ce bénéficiaire. L'assujetti est la personne qui accomplit de façon indépendante une des activités économiques suivantes : activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de service, y compris les activités agricoles et les professions libérales. Le CGI fournit une liste des prestations immatérielles, il s'agit par exemple des cessions, concessions de droits d'auteur, de brevets ou de droits de licence, des prestations de conseils, d'ingénierie, d'experts comptables, de publicité, des prestations bancaires, financières, d'assurance...etc.

Sont imposables en France les prestations immatérielles :

- lorsqu'elles sont réalisées par un prestataire établi en France si le bénéficiaire est un non-assujetti, établi en France ou dans un autre Etat de l'UE.

- lorsqu'elles sont réalisées par un prestataire non établi en France, si le bénéficiaire est établi en France et est un assujetti.

- lorsqu'elles sont réalisées par un prestataire établi en-dehors de l'UE, si le bénéficiaire est établi en France, n'est pas assujetti mais utilise le service en France.

Dans tous les autres cas, il n'y a pas imposition en France de la TVA.

Les transports internationaux font l'objet d'une réglementation particulière : 'ils dérogent à la dérogation'.

- concernant les transports internationaux de voyageurs, sont exonérés de TVA pour la partie française du trajet : tous les transports internationaux aériens ou maritimes en provenance ou à destination de l'étranger, des DOM, des TOM ; les transports internationaux ferroviaires ; les transports routiers en provenance ou à destination de l'étranger circulant en groupe d'au moins 10 personnes.

- concernant les transports internationaux de marchandises : en provenance de l'étranger, ils sont exonérés de TVA jusqu'au premier lieu de destination en France ; à destination de l'étranger, ils sont soumis au régime des livraisons intra-communautaires et sont exonérés de TVA.

- les transports de matières placées en suspension de TVA sont exonérés (ex : livraison d'or aux banques centrales).

- certains services afférant aux aéronefs et aux navires affectés au trafic international sont exonérés de TVA : il s'agit des opérations portant sur la livraison, la réparation, la transformation, l'entretien, l'affrètement ou la location. Pour les navires, cela doit concerner soit une activité commerciale, soit une activité de pêche professionnelle maritime ou de sauvetage et d'assistance en mer, soit une activité industrielle en haute mer. Pour les aéronefs, ils doivent être affectés à une activité internationale.

Les prestations d'avitaillement sont exonérées de TVA si la prestation de transport est exonérée de TVA.

Ensuite, les **opérations intra-communautaires**, c'est-à-dire toutes les ventes entre assujettis agissant en tant que tels de biens meubles corporels expédiés d'un Etat membre de l'UE vers un autre Etat membre, sont imposables dans l'Etat dans lequel l'objet est réceptionné. Si l'acquéreur n'est pas établi dans l'Etat de réception, il doit désigner un représentant fiscal, à défaut le vendeur et l'acquéreur sont solidairement responsables du paiement de la TVA. Certaines acquisitions intra-communautaires sont exonérées (ex : prothèses dentaires, sang humain, or destiné à la BCE ...). Certaines exonérations ne concernent que la France (ex : œuvres d'art originales, pierres précieuses, devises monétaires...).

D'autre part, le législateur communautaire est intervenu à propos **droits d'accises** par la directive 92/12 relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise. Il s'agit d'une harmonisation du régime de circulation des produits en suspension de taxe entre entrepositaires autorisés par les Etats membres, et non d'une harmonisation des droits d'accises qui demeurent déterminés par les Etats.

Les droits d'accises sont des droits indirects qui s'appliquent à trois catégories de produits : le tabac, les alcools et les vins, les produits pétroliers.

La directive de 1992 met donc en place un régime d'entrepôt fiscal, auprès desquels les détaillants peuvent s'approvisionner. Les accises ne sont acquittées que lors de la vente au détail des produits, dans le pays où le produit va être consommé et au taux en vigueur dans cet Etat.

De plus, le législateur communautaire est intervenu dans le domaine des **impôts directs**, bien qu'il s'agisse en principe d'une compétence appartenant aux Etats. La CJCE considère dans une formule reprise de façon itérative que "si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève en tant que telle du domaine de compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les Etats membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire". Elle admet donc l'intervention du législateur communautaire si l'objectif de la réglementation en cause est d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur. En effet, les articles du TCE relatif aux quatre libertés de circulation sont d'application directe et doivent donc être respectés par les législations internes.

Malgré le principe de la compétence des Etats en matière de fiscalité directe, le législateur communautaire a élaboré d'une part des directives en matière d'imposition directe des entreprises relatives aux relations sociétés mères et les filiales ; aux fusions, scissions et apports d'actifs ; aux paiements d'intérêts et de redevances, et d'autre part une convention qui organise une procédure arbitrale afin d'éviter la double imposition. En effet, le problème majeur qui se pose pour les entreprises qui ont des activités transfrontalières est le **risque de double imposition**. Le lieu d'imposition est en principe l'Etat dans lequel l'activité

est effectuée. Cela signifie qu'une entreprise qui a des activités transfrontalières est imposée dans chaque Etat où elle exerce ces activités, selon des modalités différentes. En vertu du principe de territorialité de l'impôt, un Etat peut imposer les sociétés résidentes sur leurs bénéfices mondiaux, et les sociétés non résidentes uniquement sur les bénéfices provenant de leur activité sur le territoire de cet Etat. Cela peut donc aboutir à imposer une société résidente sur les bénéfices réalisés dans l'Etat dans lequel elle est établie, mais aussi sur les bénéfices réalisés dans d'autres Etats membres, pour lesquels ses filiales sont déjà imposées. C'est pourquoi la Commission, dans un avenir proche, devrait proposer la mise en place d'une assiette consolidée, c'est-à-dire d'une base imposable uniforme qui permettrait de régler certains problèmes liés à la concurrence fiscale, dont celui de la double imposition.

Tout d'abord, la directive 90/345 concerne le régime fiscal commun applicable aux relations entre sociétés mères et filiales d'Etats membres différents. Elle a pour objet de supprimer toute retenue à la source de dividendes versés par une société filiale implantée dans un Etat membre à sa société mère implantée dans un autre Etat membre. Il faut que la société mère détienne au moins 25 % du capital de la filiale. Une directive de 2003 va abaisser progressivement ce seuil, qui atteindra 10% en 2009. Il est possible pour les Etats de remplacer ce seuil de détention de capital par un seuil de détention de droits de vote et d'exiger que cette détention soit ininterrompue pendant 2 ans. La directive prévoit donc que l'Etat de la société mère :

- soit exonère celle-ci d'impôts sur les dividendes provenant des filiales établies dans les autres Etats de l'UE et dans ce cas cet Etat pourra s'opposer à la déduction des charges qui se rapporteront à la détention de la participation ainsi que des éventuelles moins-values résultant de la distribution de bénéfices de la filiale.
- soit impose la société mère sur les dividendes provenant des filiales en déduisant l'impôt supporté par les filiales sur les bénéfices réalisés.

De même, la directive 2003/49 met en œuvre un régime qui permet que les paiements d'intérêts et redevances entre des sociétés associées d'Etats membres différents soient soumis une seule fois à l'impôt, dans un seul Etat membre. Il s'agit donc de supprimer les retenues à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances effectués entre les entreprises associées d'Etats membres différents. Les intérêts sont des revenus de créances de toute nature (ex : obligation), les redevances sont des paiements de toute nature reçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur, d'un brevet, d'une marque, d'un dessin ou modèle... Avec cette réglementation, les paiements d'intérêts et de redevances échus dans un Etat membre sont exonérés de toute imposition, retenue à la source ou recouvrée par voie de rôle, dans cet Etat d'origine, lorsque le bénéficiaire des intérêts ou redevances est soit une société située dans un autre Etat membre, soit un établissement stable situé dans un autre Etat membre que celui de la société dont il dépend.

Ensuite, la directive 90/434 met en place un régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échange d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents. Cette directive prévoit que la fusion, scission ou apport d'actifs n'entraîne aucune imposition des plus-values au moment de l'opération mais seulement lorsque ces plus-values seront effectivement réalisées. Avant cette directive, ces opérations étaient assimilées dans les droits nationaux à des liquidations totales ou partielles de la société, ce qui entraînait la taxation des plus-values latentes. Maintenant, la taxation de la plus-value est différée au moment où la nouvelle entité se séparera de l'actif.

En outre, les Etats membres ont conclu une convention (90/436) qui introduit une procédure d'arbitrage pour éviter la double imposition lors de la correction des bénéfices d'entreprises associées d'Etats membres différents. Cette procédure suppose que les autorités fiscales des Etats membres trouvent un accord lorsqu'une entreprise est soumise à une double imposition. Le problème suivant est survenu : cette convention n'a plus été en

vigueur à partir de 2000 parce que tous les Etats n'avaient pas ratifié le protocole de prorogation. Récemment, ce protocole a finalement été ratifié et la convention est de nouveau entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> novembre 2004 avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2000. Cet épisode démontre la mauvaise volonté des Etats de lutter contre la double imposition et explique que l'application de cette convention ait été globalement insatisfaisante. Cependant, un groupe de travail sur les prix de transfert a permis l'adoption en 2004 d'un code de conduite (donc d'un texte non contraignant) permettant de garantir une application plus efficace et plus uniforme de cette convention d'arbitrage. On entend par prix de transfert les prix pratiqués par des entreprises associées établies sur des territoires fiscaux différents pour leurs transactions intragroupe, tels que le transfert de biens et de service. Ce code de conduite précise que le point de départ de la période de 3 ans qui constitue le délai dans lequel une entreprise victime d'une double imposition doit introduire un recours auprès de l'autorité compétente doit être la date de notification du redressement. S'ajoute une période de 2 ans pendant laquelle les administrations fiscales des Etats membres doivent trouver un accord amiable sur la façon d'éliminer la double imposition. Si au cours de cette période de 2 ans aucune solution n'est trouvée, une procédure arbitrale sera mise en œuvre sans que cette procédure puisse excéder un an dont les six premiers mois seront consacrés à la recherche d'une solution et les six derniers mois à sa mise en œuvre. En vertu de la convention, les administrations fiscales sont tenues de respecter la décision de la commission d'arbitrage.

Le 24 novembre 2003, la Commission a adopté une Communication intitulée "un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisations, initiatives en cours et défis restants", dans laquelle elle propose l'instauration d'une **assiette consolidée**, c'est-à-dire d'une base d'imposition unique des bénéficiaires à l'échelle de l'UE. Ainsi, les entreprises qui exercent des activités transfrontalières pourraient calculer le revenu imposable du groupe sur une base uniforme et établir des comptes consolidés à des fins fiscales. Cela leur permettrait de réaliser des économies sur les coûts de mise en conformité résultant de la coexistence de 25 systèmes fiscaux au sein du marché intérieur, de régler des problèmes liés aux prix de transfert, de compenser les pertes à l'échelle communautaire, de simplifier d'éventuelles opérations de restructurations internationales, d'éviter les cas de double imposition.

Les Etats demeureraient compétents pour la fixation des taux. Ils appliqueraient leur taux d'imposition national à la part spécifique qui leur reviendrait dans la base d'imposition globale calculée selon un mode de répartition communément admis. La Commission travaille actuellement sur la définition de ce mécanisme de répartition. Ce mécanisme devra être équitable, transparent et simple sur le plan administratif. La répartition pourrait se faire soit au niveau macroéconomique (=au niveau des Etats), soit au niveau microéconomique (=au niveau des entreprises), soit il pourrait s'agir d'une répartition proportionnelle basée sur trois critères (les ventes, le capital, le travail).

La Commission considère que les normes comptables internationales pourraient constituer un point de départ pour une base d'imposition commune. En effet, en vertu d'un règlement communautaire adopté en 2000, les sociétés cotées devront établir leurs comptes consolidés conformément aux normes internationales d'information financière (IFRS). Cet étalon pourrait servir de base à une définition de la notion de bénéficiaires imposables.

En outre, la Commission propose de mettre en place un **système pilote applicable aux PME**, en vertu duquel elles pourraient utiliser la base d'imposition de leur Etat d'origine pour toutes leurs activités dans l'UE. Elles réaliseraient ainsi des économies au niveau des coûts de mise en conformité, qui peuvent s'avérer élevés eu égard à leur poids financier.

*(Source : Euro Info Centre du Centre-Val de Loire)*