

La nouvelle directive européenne contre l'évasion fiscale est approuvée

L'ATAD comprend 5 mesures concrètes. Une limitation de la déduction des intérêts, une disposition concernant les taxations à la sortie, une disposition générale anti-abus, une règle CFC et un régime pour empêcher les hybrid mismatches.

L'UE va plus loin que l'OCDE. De simples 'bonnes pratiques', telles que la limitation de la déduction des intérêts et la règle CFC, sont devenues des obligations. La disposition anti-abus et le régime de taxation à la sortie n'apparaissent pas dans les plans de l'OCDE, mais émanent de la proposition de directive ACCIS, c'est-à-dire la tentative européenne d'évoluer vers une base imposable harmonisée à l'impôt des sociétés. Enfin, les hybrid mismatches sont une bonne chose. Il est toutefois regrettable qu'elles ne soient pas régies par le groupe 'Code of Conduct' européen. Les dispositions relatives aux hybrid mismatches portent sur des problèmes d'application très concrets dans les conventions préventives de la double imposition. Ces problèmes ne peuvent être résolus d'un claquement de doigts.

La limitation de la déduction des intérêts

Lorsqu'une société contracte un emprunt, elle peut déduire ses intérêts de sa base imposable. En Belgique, cette possibilité est déjà réglementée. Une déduction non réglementée des intérêts pourrait avoir pour effet que certains groupes multinationaux concentreraient leurs coûts/dettes dans les pays où l'impôt des sociétés est le plus élevé, en vue d'y réduire ainsi la base imposable.

En limitant la déduction des intérêts, la Commission européenne veut limiter cette concentration de dettes. La limitation de la déduction des intérêts ne sera pas applicable à la première tranche de 3 millions EUR. Tout ce qui dépassera cette somme ne pourra être déduit qu'à concurrence de 30% de l'EBITDA. Les soldes éventuels pourront être reportés sans limite de temps.

L'introduction de cette limitation de la déduction des intérêts sans prise en compte des situations existantes compromettrait fortement la sécurité juridique. C'est pourquoi il a été décidé de prévoir une clause de grandfathering qui exclut les emprunts contractés avant le 17 juin 2016. De plus, les États membres ne sont pas obligés d'introduire cette mesure avant la conclusion d'un accord précis introduisant cette limitation de la déduction des intérêts dans l'ensemble de l'OCDE. Ce moratoire est fixé jusqu'au 1^{er} janvier 2024. Les États membres

doivent toutefois veiller à prévoir d'autres règles pour lutter contre l'abus de la déduction des intérêts. De telles règles existent déjà en Belgique. Celles-ci devront être évaluées par la Commission européenne vers la mi-2017.

Ce type de règle est particulièrement adapté aux grands pays. Il est par contre beaucoup plus problématique pour les petits pays. En effet, un grand groupe pourra plus difficilement se financer au départ d'un petit pays comme la Belgique, dans lequel son EBITDA sera forcément moins élevé que dans un grand pays. La prudence absolue reste donc de mise pour préserver la position concurrentielle belge. Pareille mesure est également particulièrement préjudiciable pour les entreprises en difficultés qui seront encore plus en difficultés du fait d'un EBITDA faible et d'une limitation accrue de la déduction des intérêts. Le secteur de leasing rencontrera aussi de grandes difficultés.

La taxation à la sortie

Par cette mesure, la Commission européenne entend protéger les assiettes nationales d'imposition. En fait, cela signifie que les entreprises doivent liquider leurs comptes quand elles relocalisent des activités vers d'autres pays, qu'ils soient européens ou pas.

On peut se demander si cette mesure n'est pas contraire aux principes de libre circulation des capitaux dans l'Union européenne.

Une entreprise risque ainsi de devoir payer des impôts sur des plus-values qui n'ont pas été réalisées. C'est pourquoi on a prévu une atténuation, conformément à la jurisprudence européenne, consistant en la possibilité d'un paiement étalé ou d'une garantie bancaire.

Disposition générale anti-abus

Cette GAAR (General Anti Abuse Rule) est une disposition fourre-tout qui entend resserrer les mailles du filet. Elle met l'accent sur la lutte contre les constructions artificielles qui ne correspondent pas à des besoins économiques légitimes ou ne reflètent pas la réalité économique.

La Belgique a déjà de nombreuses dispositions anti-abus dans sa législation. La législation européenne contient aussi des dispositions anti-abus dans d'autres directives. Il est donc regrettable d'en proposer une de plus. On ajoute ainsi encore une couche à la lasagne fiscale, au détriment de la simplification.

Règles CFC

Controlled Foreign Companies ou un régime pour les filiales étrangères. Ce régime vise à empêcher le déplacement artificiel de bénéfices vers des entités étrangères qui bénéficient d'un régime fiscal plus favorable. Lorsque ces filiales ne sont pas suffisamment taxées, une correction sera appliquée à la société-mère.

Une filiale bénéficie d'une taxation plus favorable lorsque l'impôt effectivement payé est inférieur à la différence entre la situation hypothétique où la filiale serait taxée dans le pays de la société-mère et l'impôt effectivement payé par la filiale. Ex. Une filiale établie en Tunisie paye 50.000 EUR d'impôt des sociétés. Si cette filiale était taxée dans le pays de la société-mère, par ex. la Belgique, elle paierait 60.000 EUR. La différence est donc de 10.000 EUR. La filiale tunisienne ne bénéficie pas d'une taxation plus favorable. Elle paie plus que la différence.

La Belgique n'a pas de règle CFC, mais la taxe Caïman a, dans les grandes lignes, le même objectif. L'art. 344, §2 CIR92 poursuit aussi le même objectif. Il serait positif que le législateur belge optimise d'abord les articles de loi existants et les rende plus efficaces avant d'introduire une législation CFC très complexe.

Les règles CFC sont des dispositions qui s'appliquent principalement dans les grands pays. Les petits pays ont beaucoup plus de difficultés à les imposer concrètement.

Hybrid Mismatches

Les entreprises qui ont des activités transfrontalières peuvent utiliser les différentes interprétations nationales des conventions préventives de la double imposition. Ainsi, une transaction donnée peut être considérée comme un intérêt dans le pays A et être donc exonérée, alors que dans le pays B cette transaction est considérée comme un dividende et est aussi exonérée. Un bénéfice est alors déplacé sans être taxé nulle part.

La Commission européenne ne consacre que 2 phrases aux hybrid mismatches. Elle prévoit une qualification contraignante par l'État où le paiement trouve son origine. La déduction ou l'exonération ne sera possible que dans cet État. L'autre État membre refusera ensuite la déduction ou l'exonération.

L'intervention européenne est cohérente en ce sens que la législation est implémentée dans l'ensemble de l'UE. Il aurait toutefois été préférable de s'en tenir aux plans BEPS de l'OCDE et de ne pas prendre un chemin différent. On peut se demander si une approche fiscale 'one fits-all'

est possible dans notre grande Union européenne. Ce qui est bon pour de grands pays comme l'Allemagne ou la France ne l'est pas nécessairement pour la Belgique.