

II

(Actes préparatoires)

COMMISSION

Proposition de directive du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions et apports d'actif intervenant entre sociétés d'États membres différents*(Présentée par la Commission au Conseil le 16 janvier 1969)*

LE CONSEIL DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu les dispositions du traité instituant la Communauté économique européenne, et notamment l'article 100,

vu la proposition de la Commission,

vu l'avis du Comité économique et social,

vu l'avis du Parlement européen,

considérant que les fusions, scissions et apports d'actif intéressant des sociétés d'États membres différents doivent être rendus possibles pour créer dans la Communauté des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun et que ces opérations ne doivent pas être entravées par des restrictions, désavantages ou distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres; que de tels regroupements ne présentent pas d'inconvénients dans la mesure où une concurrence efficace et, dès lors, une liberté d'activités et de choix pour les fournisseurs, les clients et les consommateurs demeurent assurées; que ce domaine est régi par les règles de concurrence des traités de Rome et de Paris; que, dans ce cadre, il importe d'instaurer pour ces regroupements de sociétés d'États membres différents, des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international;

considérant que des obstacles importants d'ordre fiscal empêchent actuellement de telles opérations, et qu'il importe dès lors de les éliminer;

considérant qu'il n'est pas possible, notamment pour des raisons de concurrence, d'atteindre cet objectif par une extension au plan communautaire des systèmes en vigueur dans les États membres pour les fusions, scissions et apports d'actif intervenant entre sociétés d'un même État, les différences entre ces systèmes étant susceptibles de provoquer des distorsions; que, seul, un régime fiscal commun peut donc constituer une solution satisfaisante;

considérant que le régime fiscal commun à adopter doit, pour éliminer les obstacles actuels, éviter dans toute la mesure du possible une imposition à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou d'un apport d'actif, tout en sauvegardant les intérêts financiers de l'État de la société apporteuse;

considérant que ces opérations auront normalement pour résultat la transformation de la société apporteuse en établissement stable de la société bénéficiaire de l'apport;

considérant que le régime du report de l'imposition des plus-values afférentes aux biens apportés, jusqu'à leur réalisation effective, appliqué à ceux de ces biens affectés à cet établissement stable, permet d'éviter l'imposition des plus-values correspondantes, à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou d'un apport d'actif, tout en assurant leur imposition ultérieure par l'État de la société apporteuse, au moment de leur réalisation;

considérant que, pour éliminer les autres obstacles fiscaux, il convient de prévoir le régime fiscal à appliquer à certaines provisions, réserves ou pertes de la société apporteuse, de régler les problèmes fiscaux qui se posent lorsqu'une des deux sociétés détient une participation dans le capital de l'autre ou lorsque les associés de la société apporteuse échangent leurs titres de cette société contre ceux de la société bénéficiaire de l'apport, et d'interdire la perception de tout droit de mutation;

considérant que les problèmes concernant le droit d'apport et la taxe sur le chiffre d'affaires ont trouvé leur solution dans le cadre de directives déjà adoptées par le Conseil;

considérant que le régime d'imposition d'une société ayant des établissements stables à l'étranger présente de sérieux inconvénients; que, notamment, il peut être à l'origine de doubles impositions et qu'il comporte des discriminations à l'encontre de ces établissements stables; qu'il importe, dès lors, d'améliorer ce régime pour que l'élimination des obstacles fiscaux aux fusions, scissions et apports d'actif conserve toute sa portée;

considérant qu'en cette matière, l'objectif final à atteindre doit être l'imposition exclusive des bénéfices qu'une société d'un État membre réalise dans la Communauté, par l'État membre dont relève cette société, mais qu'il n'est pas possible de prévoir actuellement dans quelles conditions et dans quel délai une telle solution pourra être réalisée; qu'il est donc souhaitable que les mesures à prendre pour atteindre cet objectif soient déterminées ultérieurement sur la base de propositions faites par la Commission au Conseil;

considérant qu'en attendant la réalisation de cet objectif final, il importe, pour remédier aux inconvénients actuels, d'éviter qu'un établissement stable d'une société d'un État membre situé sur le territoire d'un autre État membre soit taxé plus lourdement qu'une société de cet autre État exerçant la même activité;

considérant que, pour les mêmes raisons, les bénéfices d'un tel établissement stable ne doivent être taxés que par l'État membre sur le territoire duquel il est situé; qu'il faut cependant donner aux sociétés des États membres la possibilité d'opter, pour leurs activités exercées dans la Communauté, en faveur du régime du bénéfice mondial qui constitue un premier pas vers l'objectif final et offre aux sociétés la possibilité notamment de tenir compte, pour le calcul de leurs bénéfices imposables, des pertes subies par leurs établissements stables;

considérant que, dans le but d'encourager les investissements au dehors de la Communauté, le régime

du bénéfice mondial doit pouvoir s'appliquer aussi, sur demande des sociétés, aux établissements stables situés dans les pays tiers ou dans certains d'entre eux seulement;

considérant qu'il n'est pas possible de fixer, dès à présent, les modalités communes d'application du régime du bénéfice mondial et le mode de détermination des bénéfices imposables d'un établissement stable et qu'il convient donc de les préciser ultérieurement, sur la base de propositions faites par la Commission au Conseil,

A ARRÊTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE:

TITRE I

Dispositions générales

Article premier

Chaque État membre applique aux opérations de fusions, scissions et apports d'actif intervenant entre, d'une part, des sociétés relevant de sa législation nationale et, d'autre part, des sociétés relevant de la législation d'autres États membres, les dispositions des articles suivants.

Article 2

1. Au sens de la présente directive, il faut entendre par:

— fusion, l'opération par laquelle:

- a) une société transfère à la suite d'une dissolution, sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine à une autre société préexistante, moyennant l'attribution à ses associés de titres représentatifs du capital social de l'autre société et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres;
- b) deux ou plusieurs sociétés transfèrent, à la suite d'une dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine à une société qu'elles constituent, moyennant l'attribution à leurs associés de titres représentatifs du capital social de la société nouvelle et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres;

- scission, l'opération par laquelle une société transfère, à la suite d'une dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, moyennant l'attribution à ses associés de titres représentatifs du capital social des sociétés bénéficiaires de l'apport et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de la valeur nominale, du pair comptable de ces titres;
- apport d'actif, l'opération par laquelle une société apporte sans être dissoute, l'ensemble de ses éléments d'actif ou une ou plusieurs branches de son activité, à une ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, moyennant remise de titres représentatifs du capital social de la ou des sociétés bénéficiaires de l'apport;
- société apporteuse, la société qui transfère son patrimoine, ou apporte l'ensemble de ses éléments d'actif, ou une ou plusieurs branches de son activité;
- société bénéficiaire, la société qui reçoit le patrimoine, l'ensemble des éléments d'actif, ou une ou plusieurs branches d'activité de la société apporteuse;
- branche d'activité, l'ensemble des éléments investis dans une division d'une société qui constituent au point de vue technique une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

2. La définition de l'établissement stable est donnée dans une annexe qui fait partie intégrante de la présente directive.

Article 3

Les dispositions de la présente directive s'appliquent aux sociétés de droit belge, allemand, français, italien, luxembourgeois et néerlandais passibles de l'un des impôts suivants:

- impôt des sociétés en Belgique,
- Körperschaftssteuer en Allemagne,
- impôt sur les sociétés en France,
- Imposta sulle società en Italie,
- impôt sur le revenu des collectivités au Luxembourg,
- Vennootschapsbelasting aux Pays-Bas,

ou de tout autre impôt qui viendrait se substituer à l'un de ces impôts.

TITRE II

Règles applicables aux fusions et scissions

Article 4

En cas de fusion ou de scission, les États membres s'abstiennent de prélever tout impôt sur les plus-values afférentes aux biens apportés, c'est-à-dire sur les sommes correspondant à la différence entre la valeur réelle de ces biens et la valeur pour laquelle ceux-ci figuraient dans le bilan fiscal de la société apporteuse, dans la mesure où:

- a) les biens immeubles par nature, les titres et participations, les fonds de commerce (goodwill), et les droits de propriété industrielle et intellectuelle faisant partie de l'apport, sont, du point de vue comptable, rattachés aux établissements stables de la société bénéficiaire dans l'État dont relève la société apporteuse;
- b) les autres biens sont, du point de vue comptable, rattachés à ces établissements stables et ne sont pas transférés dans l'État dont relève la société bénéficiaire ou rattachés à un établissement stable de cette société situé dans un autre État que celui dont relève la société apporteuse;
- c) dans le cadre de ces établissements stables, la société bénéficiaire calcule les nouveaux amortissements et les plus-values ou moins-values ultérieures afférents aux biens reçus en apport, d'après la valeur pour laquelle ces biens figuraient dans le bilan fiscal de la société apporteuse.

Article 5

Les provisions ou réserves constituées en franchise partielle ou totale d'impôt par la société apporteuse, peuvent être reprises en franchise d'impôt dans la comptabilité des établissements stables de la société bénéficiaire situés dans l'État dont relève la société apporteuse, la société bénéficiaire se substituant alors aux droits et obligations de la société apporteuse.

Article 6

Les pertes de la société apporteuse non encore amorties au point de vue fiscal, sauf celles provenant d'établissements stables à l'étranger, peuvent être reprises dans la comptabilité des établissements stables de la société bénéficiaire situés dans l'État dont relève la société apporteuse et amorties selon les

règles du droit fiscal applicable à ces établissements stables.

Article 7

1. Les biens apportés donnent lieu à la perception d'un droit d'apport conformément aux dispositions de la directive concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux adoptée par le Conseil le.....

2. Aucun droit de mutation ou impôt similaire ne peut être perçu sur les apports de biens ni sur les dettes dont ils sont grevés.

Article 8

1. Lorsque la société bénéficiaire détient une participation dans le capital de la société apporteuse, ou dans le cas inverse, ne donnent lieu à aucune imposition les plus-values éventuellement dégagées par la société bénéficiaire:

- a) lors de l'annulation, soit de sa participation dans le capital de la société apporteuse, soit de ses propres titres représentatifs de son capital social reçus en apport;
- b) lors de l'échange des titres représentatifs du capital social de la société apporteuse contre des titres représentatifs de son propre capital social.

2. Lorsque, dans le cas où la société bénéficiaire détient une participation dans le capital de la société apporteuse, les opérations visées au paragraphe 1 du présent article font apparaître une moins-value, cette moins-value est déductible du bénéfice imposable de cette société à condition qu'elle soit calculée par référence à la valeur réelle des biens reçus en apport.

Article 9

L'attribution aux associés de la société apporteuse de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire ne doit entraîner aucune imposition.

Lorsque les titres représentatifs du capital social de la société apporteuse font partie de l'actif d'une entreprise, les États membres peuvent déroger à cette règle si cette entreprise ne reprend pas à son bilan fiscal les titres représentatifs du capital social

de la société bénéficiaire, pour la même valeur que celle pour laquelle figuraient les titres de la société apporteuse.

TITRE III

Règles applicables aux apports d'actif

Article 10

1. Les dispositions des articles précédents concernant les fusions et scissions, sauf celles des articles 8 et 9, s'appliquent aux apports d'actif.

2. Toutefois, dans le cas d'un apport de branche d'activité tel que défini à l'article 2, la reprise des provisions, réserves ou pertes de la société apporteuse prévue aux articles 5 et 6 ne peut être effectuée par la société bénéficiaire, que s'il est établi que ces provisions, réserves ou pertes se rapportent à la ou aux branches d'activité apportées.

3. Les titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaires reçus en contrepartie de l'apport peuvent être évalués par la société apporteuse dans son bilan fiscal à la valeur réelle des biens apportés sans que cette évaluation donne lieu à imposition.

TITRE IV

Cas particulier de l'apport d'un établissement stable

Article 11

Lorsque dans les biens apportés à l'occasion d'une fusion, d'une scission, ou d'un apport d'actif, figure un établissement stable de la société apporteuse situé dans un autre État membre que celui dont relève cette société, ce dernier renonce à partir de la date de la fusion, de la scission ou de l'apport d'actif, à tout droit à imposition de cet établissement stable; l'État où se trouve l'établissement stable et l'État dont relève la société bénéficiaire appliquent à cet apport les dispositions de la présente directive comme si le premier État était celui dont relève la société apporteuse.

Si l'établissement stable est situé dans un État tiers, l'État dont relève la société apporteuse renonce à tout droit éventuel à imposition de cet établissement, à partir de la même date.

TITRE V

Règles relatives à l'imposition des sociétés ayant des établissements stables*Article 12*

1. Chaque État membre a le droit d'imposer les bénéfices d'un établissement stable d'une société relevant de la législation d'un autre État membre situé sur son territoire.

2. Chaque État membre renonce à imposer les bénéfices d'un établissement stable qu'une société relevant de sa législation possède dans un autre État membre, sauf si la société en cause opte pour le régime du bénéfice mondial.

3. Le régime du bénéfice mondial visé au paragraphe 2 précédent consiste de la part de l'État membre dont relève la société qui opte pour ce régime:

a) à englober dans l'assiette de l'impôt frappant les bénéfices de la société:

— les résultats, calculés selon les règles du droit national, de l'ensemble des établissements stables de la société, situés dans les États membres;

— sur demande de la société, et dans la mesure où les dispositions des conventions destinées à éviter la double imposition ne s'y opposent pas, les résultats, calculés selon les mêmes règles du droit national, de l'ensemble des établissements stables de la société, situés dans d'autres États, pays ou territoires, ou dans certains d'entre eux seulement;

b) à réduire le montant de l'impôt national frappant les bénéfices de la société, pour éviter la double imposition des bénéfices des établissements stables englobés dans l'assiette de cet impôt.

4. Une société qui a opté pour le régime du bénéfice mondial ne peut y renoncer totalement ou partiellement pendant un délai de cinq ans commençant le premier jour de l'exercice fiscal à partir duquel ce régime lui est appliqué.

5. Le Conseil statuant à l'unanimité, sur proposition de la Commission, fixe dans un délai de deux ans à compter de la date indiquée à l'article

15 de la présente directive, les modalités communes d'application des dispositions du présent article.

Article 13

Les modalités d'imposition d'un établissement stable, qu'une société relevant de la législation d'un État membre a dans un autre État membre, ne doivent pas entraîner pour cet établissement stable une charge fiscale plus lourde que celle qu'aurait supportée une société relevant de la législation de cet autre État exerçant la même activité.

Article 14

La Commission soumet au Conseil, le moment venu, des propositions indiquant de quelle façon et dans quel délai toute société relevant de la législation d'un État membre sera imposée exclusivement par cet État pour l'ensemble des bénéfices qu'elle réalise dans la Communauté.

TITRE VI

Dispositions finales*Article 15*

Les États membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer aux dispositions de la présente directive au plus tard le 1^{er} janvier 1971 et en informent immédiatement la Commission.

Article 16

Dès la notification de la présente directive, les États membres veillent à informer la Commission en temps utile pour présenter ses observations de tout projet ultérieur de dispositions essentielles d'ordre législatif, réglementaire ou administratif qu'ils envisagent d'adopter dans le domaine régi par la présente directive.

Article 17

Les États membres sont destinataires de la présente directive.

ANNEXE

Définition de l'établissement stable

1. Au sens de la présente directive, l'expression «établissement stable» désigne une installation fixe d'affaires où une société exerce tout ou partie de son activité.
2. L'expression «établissement stable» comprend notamment:
 - a) un siège de direction;
 - b) une succursale;
 - c) un bureau;
 - d) une usine;
 - e) un atelier;
 - f) une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressource naturelle;
 - g) un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois.
3. Ne sont pas considérés comme établissements stables les installations et entrepôts répondant aux critères indiqués ci-après aux points a) à e), que ces critères soient remplis individuellement ou conjointement:
 - a) installations utilisées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à une société;
 - b) dépôts de marchandises appartenant à une société tenus aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraisons;
 - c) dépôts de marchandises appartenant à une société tenus aux seules fins de transformation par une autre entreprise;
 - d) installation fixe d'affaires utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour une société;
 - e) installation fixe d'affaires utilisée, pour une société, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.
4. Une personne agissant dans un État membre pour le compte d'une société d'un autre État membre — autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 5 — est considérée comme «établissement stable» dans le premier État, si elle dispose dans cet État de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de la société, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour la société.
5. On ne considère pas qu'une société d'un État membre a un établissement stable dans un autre État membre du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.
6. Le fait qu'une société d'un État membre contrôle ou est contrôlée par une société qui relève de la législation d'un autre État membre ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.
7. L'expression «établissement stable» désigne en outre toute installation à laquelle sont rattachés du point de vue comptable les biens de la société apporteuse à la suite d'une fusion, d'une scission ou d'un apport d'actif.