

# Supprimer les obstacles fiscaux et les distorsions au sein du marché unique pour encourager les investissements transfrontières

## RÉSUMÉ

La coexistence de 27 systèmes fiscaux nationaux différents dans l'Union européenne crée des obstacles importants aux activités commerciales transfrontières au sein du marché unique européen. L'objectif de cette étude est de montrer le contexte et les évolutions du droit dérivé européen qui ont conduit à la situation actuelle ou, du moins, ne l'ont pas encore résolue. En outre, des perspectives sont présentées quant à la manière dont les obstacles décrits aux investissements transfrontières dans le marché intérieur peuvent être combattus tant à court qu'à long terme, tant au niveau fondamental qu'au niveau procédural ou administratif.

Ce document a été fourni par le département thématique des politiques économiques, scientifiques et de la qualité de la vie pour la sous-commission des affaires fiscales (FISC).

## Contexte

La coexistence de 27 systèmes fiscaux nationaux différents dans l'Union européenne crée des obstacles importants aux activités commerciales transfrontières au sein du marché unique européen. Ces obstacles sont contraires aux objectifs économiques des traités européens ainsi qu'à l'ambition exprimée dans la stratégie de Lisbonne de mettre en place «l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde».

Le présent document constitue la synthèse de l'étude intitulée «Supprimer les obstacles fiscaux et les distorsions au sein du marché unique pour encourager les investissements transfrontières». L'intégralité de l'étude, disponible en anglais, peut être téléchargée à l'adresse suivante:

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/733964/IPOL\\_STU\(2022\)733964\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/733964/IPOL_STU(2022)733964_EN.pdf)



## Objectif

L'objectif de cette étude est de montrer le contexte et les évolutions du droit dérivé européen qui ont conduit à la situation actuelle ou, du moins, ne l'ont pas encore résolue. En outre, des perspectives sont présentées quant à la manière dont les obstacles décrits aux investissements transfrontières dans le marché intérieur peuvent être combattus tant à court qu'à long terme, tant au niveau fondamental qu'au niveau procédural ou administratif.

## Principales conclusions

Les États membres de l'Union ont trouvé beaucoup plus facile de se mettre d'accord sur la lutte contre la planification fiscale internationale que sur la réduction des obstacles fiscaux et administratifs au sein du marché unique. En conséquence, la marge de manœuvre pour la planification fiscale internationale a en fait considérablement diminué ces dernières années, mais au prix d'une explosion de la complexité.

Pour les entreprises exerçant des activités transfrontières au sein du marché unique, la complexité fiscale actuelle est due non seulement à l'hétérogénéité pure et simple de 27 systèmes fiscaux nationaux non harmonisés dans l'Union, mais aussi à des exigences très élevées en matière de transparence et de documentation, ainsi qu'à des critères de substance non alignés au niveau international que les entreprises doivent respecter pour échapper à une législation plus stricte en matière de lutte contre l'évasion fiscale. En outre, les actions convenues dans le cadre du projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), que l'Union a mises en œuvre à un rythme record, en particulier au moyen de sa directive relative à la lutte contre l'évasion fiscale (ATAD), sont intrinsèquement complexes et se recoupent en partie dans leur champ d'application, les hiérarchies n'étant pas toujours clairement définies. Les règles de couplage récemment introduites pour combler les lacunes dans la taxation des revenus font dépendre le traitement fiscal dans le pays d'origine d'un paiement transfrontière de son imposition à l'étranger, potentiellement à plusieurs niveaux de la structure du groupe de la multinationale. L'examen approfondi nécessaire tout au long de la chaîne de propriété d'une entreprise, qui peut s'étendre à plusieurs pays, est coûteux et complexe, tant pour le contribuable que pour l'administration fiscale locale.

Les revenus faiblement taxés, voire non imposés, se sont révélés être une épine dans le pied du législateur européen. Et certainement, la lutte contre certaines formes spécifiques d'évasion fiscale qui génèrent des revenus dits «blancs», non imposés, est légitime et peut être justifiée par des motifs tenant au système: les bénéfices des sociétés devraient être imposés exactement une seule fois dans le cadre du système international d'imposition des sociétés. De même que la double imposition des revenus est contraire au fonctionnement souhaité du système fiscal, il en va de même d'une imposition nulle. Le résultat de ces écarts par rapport à l'imposition unique souhaitée des revenus, dans un sens ou dans l'autre, est une distorsion de concurrence sur le marché.

Toutefois, en cherchant à garantir l'imposition au «lieu de création de la valeur», tant l'OCDE que l'Union vont au-delà de cette notion d'agressivité fiscale justifiée par des motifs tenant au système, dans certains cas de manière significative.

Si, au cours des dix dernières années, la lutte contre l'évasion fiscale a figuré au premier rang des priorités politiques européennes, la prévention de la double imposition ainsi que la mise en œuvre efficace du droit de l'Union interdisant la discrimination et la restriction des activités transfrontières ont eu une place moins importante pour le législateur. Certaines améliorations, telles que la directive de l'Union sur le règlement des différends, ont certainement été apportées. Néanmoins, de nombreuses procédures administratives en matière de fiscalité transfrontière, par exemple pour l'exonération ou le remboursement des retenues à la source, sont longues et coûteuses. De même, les exigences légales de l'Union et les arrêts de la Cour de

justice de l'Union européenne (CJUE) sont mis en œuvre de manière hésitante ou défensive par les États membres. Les procédures d'infraction se révèlent souvent longues et inefficaces. Ces déficiences vont jusqu'à empêcher les contribuables d'engager des procédures mises en place pour garantir leurs droits légaux. En substance, du point de vue des entreprises multinationales actives dans le marché unique, la législation de l'Union mettant en œuvre les principales impulsions du projet BEPS de l'OCDE a entraîné des restrictions de la marge de manœuvre fiscale et une augmentation drastique des coûts de mise en conformité sans faciliter les activités transfrontières en retour. En particulier, aucune cohérence fondamentale des systèmes fiscaux nationaux n'a été assurée. Les mesures mises en place s'attaquent aux conséquences plutôt qu'aux causes des frictions fiscales dans le marché intérieur et restent donc purement symptomatiques. Si la directive ATAD crée une certaine convergence dans l'ensemble des instruments utilisés pour restreindre la marge de manœuvre en matière de planification fiscale résultant de l'incohérence des systèmes fiscaux, sa conception en tant que simple norme minimale implique une nouvelle fois une fragmentation considérable des règles fiscales au sein du marché intérieur. D'autres points de pression qui importent du point de vue des entreprises, tels que la question d'une compensation transfrontalière des pertes, n'ont pas été résolus malgré des discussions qui durent depuis plusieurs décennies. Des distorsions fiscales dans les décisions d'investissement réelles persistent également — en contradiction avec le principe de neutralité fiscale découlant des objectifs économiques énoncés dans le droit primaire de l'Union européenne.

À l'avenir, l'Union doit se positionner au sein de la concurrence mondiale. La politique fiscale des États-Unis se caractérise depuis longtemps par une meilleure prise de conscience des réalités de la concurrence fiscale internationale, utilisant également la carotte pour les investisseurs et pas seulement le bâton. En revanche, l'Union se distingue au niveau mondial par une stratégie à grande vitesse qui se concentre presque exclusivement sur la lutte contre l'évasion fiscale. La directive ATAD est représentative de cet effort: c'est la première directive de l'Union qui n'apporte aucun avantage fiscal aux contribuables concernés mais n'entraîne que des restrictions et des coûts. Dans l'intervalle, la Commission européenne continue d'aller de l'avant dans la mise en œuvre de la taxe minimale prévue au niveau mondial. Toutefois, il est déjà clair que, même avec l'imposition minimale mondiale, le rôle fondamental de la fiscalité dans la concurrence internationale à l'implantation n'est pas susceptible de devenir obsolète. D'une part, cela est dû à la conception même de la taxe minimale mondiale. D'autre part, la concurrence en matière d'implantation est susceptible de se déplacer vers d'autres domaines fiscaux, tels que la taxation du travail hautement qualifié ou les avantages fiscaux omis, qui pourraient être compensés par des subventions. Cette dernière voie, en particulier, est toutefois interdite aux États membres de l'Union dans le contexte du droit de l'Union en matière d'aides d'État. Cela place l'Union dans une position potentiellement désavantageuse par rapport à des sites d'implantation plus flexibles.

Certains des obstacles et distorsions fiscaux fondamentaux au sein du marché intérieur peuvent (uniquement) être levés par une harmonisation substantielle de la fiscalité des entreprises dans l'Union. L'idée est d'établir des réglementations européennes indépendantes et uniformes pour une assiette harmonisée de l'impôt sur les bénéfices, puis de consolider les bénéfices du groupe avec une formule de répartition ultérieure entre les États membres. En 2021, la Commission européenne a confirmé à nouveau ce plan sous le nouveau label «Entreprises en Europe: cadre pour l'imposition des revenus» (BEFIT). Dans le cadre d'une assiette européenne uniforme pour l'impôt sur les sociétés, l'apparition de conflits de qualification au sein du marché intérieur serait évitée, étant donné que les règles uniformes de détermination des bénéficiaires régiraient également le traitement fiscal des distributions aux actionnaires, la délimitation entre capitaux propres et capitaux d'emprunt dans les instruments de financement hybrides et la déduction des coûts de financement. Une assiette fiscale uniforme couvrirait également des règles cohérentes en matière de détermination des pertes, ce qui constituerait une condition préalable importante à la poursuite du développement de l'imposition des groupes en vue de la compensation transfrontalière des pertes.

Si le concept d'imposition de groupe, y compris la consolidation et la répartition des bénéfices selon une formule, n'est pas mis en œuvre immédiatement, la compensation transfrontalière des pertes pourrait être

rendue possible à un stade plus précoce de l'harmonisation. Si cela soulèverait certainement des questions en termes d'incidence sur les recettes et d'équilibre budgétaire entre les États membres, la compensation transfrontalière des pertes constituerait un signal très fort pour la compétitivité et l'attractivité du marché unique.

Étant donné que la formule de répartition supprime toute incitation ou tout point de départ pour le transfert transfrontière de bénéfices au sein du marché unique, il ne serait plus nécessaire de mettre en place des mesures extrêmement complexes de lutte contre l'évasion fiscale au sein du marché unique. Compte tenu des effets fastidieux de la directive ATAD, il semble utile d'envisager d'étendre le champ d'application de l'harmonisation de l'assiette fiscale au moins à toutes les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés et, en contrepartie, de retirer la directive ATAD dans le marché intérieur.

L'Union devrait se concentrer immédiatement sur la réduction des obstacles fiscaux réels au sein du marché intérieur. Les initiatives déjà lancées par l'Union et l'OCDE pour réduire les coûts de mise en conformité fiscale pour les contribuables doivent donc être saluées et étendues. Outre la nécessité urgente de simplifier les procédures de dégrèvement ou de remboursement des retenues à la source dans le marché unique, l'Union doit, de manière générale, promouvoir des procédures fiscales harmonisées et efficaces ainsi que la réduction de l'insécurité juridique dans d'autres domaines également. Dans ce contexte, il semble fondamentalement positif que, dans le cadre de la dernière modification de la directive relative à la coopération administrative (DAC 7), un cadre juridique ait également été créé pour la réalisation d'audits conjoints entre deux États membres ou plus à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024. Les audits conjoints sont l'un des aspects du programme de sécurité fiscale de l'OCDE, qui vise à améliorer la sécurité juridique et l'application du droit fiscal. Ces efforts devraient être poursuivis et intensifiés. Dans le contexte de l'Union, il est également judicieux d'accélérer les procédures d'infraction en améliorant l'allocation des ressources et la dotation en effectifs des organes compétents.

Afin d'éviter d'éventuelles violations des libertés fondamentales de l'Union et de longues procédures ultérieures, un engagement volontaire fort des États membres, au sens d'un code de conduite, en faveur d'une mise en œuvre définitive rapide et prévisible des exigences juridiques européennes pourrait constituer une étape importante. En outre, une idée novatrice consisterait à ce que les États membres de l'Union conviennent, du moins en principe, d'accorder plus de poids à l'ouverture du marché intérieur à l'avenir que ce n'a été le cas jusqu'à présent pour éliminer les discriminations en adaptant la législation.

Toutefois, les efforts visant à réduire la complexité fiscale et les coûts de mise en conformité associés sont potentiellement contrebalancés par les nouvelles mesures de lutte contre l'évasion fiscale prévues dans le cadre du projet BEPS 2.0, en particulier la taxe minimale mondiale. Lors de l'élaboration des nouvelles mesures fiscales qui seront nécessaires si le projet BEPS 2.0 est mis en œuvre, les questions de procédure et la menace de complexité liée aux interactions avec les règles existantes en matière de lutte contre l'évasion fiscale devraient être systématiquement examinées et corrigées afin de contrer une nouvelle augmentation drastique des coûts administratifs et de mise en conformité fiscale ainsi que l'apparition de risques de double imposition. En outre, au plus tard avec la mise en œuvre du projet BEPS 2.0, tous les projets de mise en œuvre d'une redevance numérique par la Commission européenne devraient être définitivement abandonnés et les prélèvements numériques unilatéraux existants dans les États membres de l'Union devraient être supprimés.

**Clause de non-responsabilité et droits d'auteur.** Les opinions exprimées dans le présent document sont celles de l'auteur et ne reflètent pas nécessairement la position officielle du Parlement européen. Reproduction et traduction autorisées, sauf à des fins commerciales, moyennant mention de la source, information préalable de l'éditeur et transmission d'un exemplaire à celui-ci. © Union européenne, 2022

Administrateur responsable : Jost ANGERER  
Assistante éditoriale : Catherine NAAS  
Contact : [Poldep-Economy-Science@ep.europa.eu](mailto:Poldep-Economy-Science@ep.europa.eu)

Le présent document est disponible en ligne à l'adresse suivante : [www.europarl.europa.eu/supporting-analyses](http://www.europarl.europa.eu/supporting-analyses)

IP/A/FISC/2022-01

Version imprimée ISBN 978-92-846-9794-6 | doi: 10.2861/021394 | QA-09-22-549-FR-C

PDF ISBN 978-92-846-9788-5 | doi: 10.2861/15967 | QA-09-22-549-FR-N