



FISCALITÉ DIRECTE: L'IMPOSITION DES PERSONNES ET DES SOCIÉTÉS

Le domaine de la fiscalité directe n'est pas directement réglementé par la législation européenne. Néanmoins, plusieurs directives ainsi que la jurisprudence de la Cour de justice établissent des normes harmonisées pour l'imposition des sociétés des personnes. En outre, des mesures ont été prises en vue de prévenir l'évasion fiscale et d'éliminer la double imposition.

BASE JURIDIQUE

Le traité sur l'Union européenne ne comporte aucune compétence normative explicite en matière de fiscalité directe. La législation sur l'imposition des sociétés est généralement fondée sur l'article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (traité FUE), qui autorise l'adoption de directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres ayant une incidence directe sur le marché intérieur; et ce à l'unanimité et selon la procédure de consultation.

L'article 65 du traité FUE (libre circulation des capitaux) autorise les États membres à établir une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis. Toutefois, en 1995, la Cour de justice a dit pour droit (affaire C-279/93) que l'article 45 du traité FUE est directement applicable dans le domaine de la fiscalité et de la sécurité sociale: à savoir que la libre circulation des travailleurs «implique l'abolition de toute discrimination fondée sur la nationalité (...) en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail». Les articles 110 à 113 du traité FUE imposent aux États membres d'engager des négociations en vue d'éliminer la double imposition à l'intérieur de l'Union. L'article 55 du traité FUE interdit toute discrimination en ce qui concerne la participation financière au capital des sociétés. La plupart des dispositions dans le domaine des impôts directs se situent hors du droit de l'Union. Un réseau étendu de traités bilatéraux ayant pour objet la fiscalité — et associant les États membres aussi bien que les pays tiers — traite de l'imposition des flux de revenus transfrontaliers.

OBJECTIFS

Les objectifs spécifiques sont au nombre de deux: la prévention de l'évasion fiscale et l'élimination de la double imposition. Sur un plan général, une certaine harmonisation de l'imposition des sociétés peut se justifier pour prévenir les distorsions de la



concurrence (en particulier dans les décisions d'investissement) ainsi que pour éviter une «mise en concurrence fiscale» et réduire les possibilités de manipulation comptable.

RÉALISATIONS

A. Impôt sur les sociétés

Des propositions sur l'harmonisation des impôts sur les sociétés sont débattues depuis plusieurs décennies (rapport Neumark de 1962, rapport Van den Tempel de 1970, proposition de directive de 1975 suggérant un alignement des taux entre 45 % et 55 %). En 1980, la Commission a annoncé que cette volonté d'harmonisation était vouée à l'échec [COM(80)0139], privilégiant des mesures axées sur l'achèvement du marché intérieur. Trois propositions des «orientations en matière de fiscalité des entreprises» de 1990 [SEC(90)0601] ont été adoptées, à savoir la directive sur les fusions (90/434/CEE, devenue la directive 2009/133/CE), la directive sur les sociétés mères et filiales (90/435/CEE, devenue la directive 2011/96/UE) et la convention sur la procédure arbitrale (90/436/CEE). L'âpre lutte avec les États membres est illustrée par la proposition de directive concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre sociétés mères et filiales, présentée en 1991: bien qu'elle ait été révisée et qu'elle ait reçu l'aval du Parlement européen, cette proposition a été retirée par la Commission faute d'accord au sein du Conseil. Une nouvelle version présentée en 1998 dans le cadre du «paquet Monti» a été adoptée en tant que directive 2003/49/CE.

En 1991 était institué le comité Ruding d'experts indépendants, dont le rapport recommandait un programme d'action pour éliminer la double imposition, harmoniser les taux d'imposition des entreprises et garantir une transparence intégrale des divers allègements fiscaux accordés par les États membres pour promouvoir l'investissement. La Commission a formulé un certain nombre de propositions qui ont ensuite été retirées.

En 1996, la Commission a défini une nouvelle stratégie globale concernant l'imposition. Dans le domaine de l'imposition des sociétés, cette stratégie s'est essentiellement traduite par un code de conduite sur l'imposition des sociétés, adopté sous la forme d'une résolution du Conseil en 1998. Le Conseil a également créé un groupe sur le code de conduite (le «groupe Primarolo»), chargé d'examiner les cas d'imposition déloyale de sociétés. En 2001, la Commission a élaboré une étude analytique portant sur la fiscalité des entreprises dans le marché commun [SEC(2001)1681]. Dans une communication complémentaire [COM(2001)0582], la Commission faisait observer que les principaux problèmes auxquels sont confrontées les sociétés tiennent à la coexistence dans le marché intérieur de législations fiscales nationales différentes. Elle y proposait différentes approches pour instaurer une base consolidée applicable aux activités conduites par les sociétés à l'échelle de l'Union européenne: une imposition dans l'État d'origine, une assiette d'imposition commune consolidée facultative, un impôt européen sur les sociétés ainsi qu'une assiette entièrement harmonisée et obligatoire de l'impôt. En 2004 a été créé un groupe de travail dont les conclusions ont été intégrées dans la proposition de la Commission [COM(2011)0121]. L'«assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés» (ACCIS) proposée impliquerait



que les sociétés bénéficient notamment d'un système de «guichet unique» pour déposer leurs déclarations fiscales. Elles pourraient aussi consolider tous les bénéfices et toutes les pertes enregistrés dans l'ensemble de l'Union européenne. Les États membres garderaient leur droit souverain de fixer le taux d'imposition des sociétés. Dès avril 2012, le Parlement européen a adopté une résolution législative à ce sujet. Pour relancer les négociations au Conseil, la Commission a présenté, en juin 2015, une stratégie visant à déposer une nouvelle version de la proposition sur l'ACCIS en 2016. La Commission a fait le choix d'une procédure en deux étapes, en séparant la base commune et les éléments de consolidation, avec deux propositions législatives interconnectées, portant sur une [assiette commune pour l'impôt sur les sociétés \(ACIS\)](#) et sur une [assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés \(ACCIS\)](#). L'ACCIS serait obligatoire, mais elle pourrait être mise en œuvre progressivement. Cette proposition, qui tient compte des travaux de l'OCDE, permettrait également de lutter contre l'évasion fiscale en supprimant les divergences entre les systèmes nationaux et en limitant de ce fait les mécanismes actuels qui permettent d'éviter l'impôt. En mars 2018, la Commission a proposé [deux directives du Conseil](#) destinées à garantir une imposition juste des entreprises offrant des services numériques.

B. Fiscalité équitable, transparence fiscale et lutte contre l'évasion fiscale et la concurrence fiscale dommageable

À partir de 2008, à la suite de la crise financière, la lutte contre l'évasion fiscale et l'imposition homogène des entreprises sont revenues sur le devant de la scène. Pour ce faire, il faut notamment plus de transparence (voir le train de mesures sur l'amélioration de la transparence du mois de mars 2015), qui comprenait la directive du Conseil sur l'échange automatique d'informations entre les États membres dans le domaine fiscal [directive (UE) 2015/2376] ainsi qu'une communication sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales [COM(2015)0136]. En 2015, la Commission a adopté un plan d'action pour un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne, qui prévoit une réforme de l'imposition des sociétés dans l'Union [COM(2015)0302] afin de lutter contre les pratiques fiscales abusives, d'assurer des recettes durables et de contribuer à un environnement plus favorable aux entreprises au sein du marché intérieur. En janvier 2016, la Commission a présenté un train de mesures contre l'évasion fiscale, comprenant notamment une proposition de directive du Conseil visant à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (adoptée au mois de juillet 2016). En avril 2016, la Commission a proposé une modification de la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices. Cette proposition impose aux entreprises multinationales de publier certaines parties des informations soumises aux autorités fiscales. Au mois de juillet 2017, la Commission a proposé de nouvelles règles de transparence applicables aux intermédiaires (par exemple les cabinets de conseil, les banques, les avocats ou les conseillers fiscaux), qui élaborent ou préconisent des régimes fiscaux potentiellement dommageables, à la suite d'une demande relative à une proposition législative issue d'une [résolution du Parlement](#) (TAXE 2). Cette proposition de directive a ensuite été adoptée par le Conseil en mai 2018. Au mois de décembre 2017, le



Conseil a publié la toute première liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs. Cette liste sera régulièrement mise à jour.

Les régimes fiscaux des États membres doivent être conformes à la législation de l'Union sur les aides d'État. Dans le cadre des enquêtes en cours de la Commission sur les rescrits fiscaux dont ont bénéficié certaines entreprises, une commission temporaire (TAXE) a été créée par le Parlement européen, suivie de la [commission TAXE 2](#). Le mandat de la commission TAXE 2 s'est achevé en août 2016.

C. La fiscalité des PME

Depuis 2001, la Commission travaille sur le projet d'«imposition selon les règles de l'État de résidence», selon lequel les PME auraient la possibilité de calculer leurs bénéfices (y compris les bénéfices réalisés dans d'autres États membres) en vertu du régime fiscal national de l'État de résidence, qui leur est familier. Quant à la suppression des obstacles fiscaux aux investissements transfrontaliers de capital-risque, un groupe d'experts constitué à cet effet a remis son rapport en 2010.

D. Imposition des personnes

1. Impôt sur le revenu

L'imposition des personnes qui travaillent dans un État membre ou qui en retirent une pension, mais vivent ou ont des membres de leur famille à charge vivant dans un autre État membre, a toujours constitué un sujet litigieux. Les accords bilatéraux évitent, certes, la double imposition en règle générale, mais ne résolvent pas des questions telles que l'application des divers allègements fiscaux dans le pays de résidence aux revenus du travail perçus dans le pays où l'emploi est exercé. En vue de garantir l'égalité de traitement entre résidents et non-résidents, la Commission a proposé une directive concernant l'harmonisation des dispositions relatives à l'imposition des revenus en relation avec la libre circulation des travailleurs [COM(1979)0737], en vertu de laquelle s'appliquerait le principe de l'imposition dans le pays de résidence. Après son rejet par le Conseil, la Commission a retiré cette proposition et s'est bornée à publier une recommandation sur les principes qui devaient s'appliquer au traitement fiscal des revenus des non-résidents. En outre, des procédures ont été engagées contre des États membres pour discrimination à l'égard de travailleurs étrangers. La Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit en 1993 (C-112/91) que, en matière de perception des impôts directs, un pays ne peut imposer à un ressortissant d'un autre État membre un régime moins favorable que celui de ses propres ressortissants (C-279/93). Ainsi, l'intégration dans le domaine de l'impôt direct sur les personnes évolue au gré des décisions de la Cour de justice plus que par l'intermédiaire de propositions législatives. En 2017, la Commission a adopté une proposition de directive [COM(2017)1852] visant à améliorer les mécanismes existants de règlement des différends en matière de double imposition dans l'Union.

2. Impôt sur les intérêts bancaires et autres versés à l'étranger

En principe, un contribuable doit porter les intérêts qu'il a perçus dans sa déclaration de revenus. Dans la pratique, la libre circulation des capitaux et l'existence du secret bancaire offrent des possibilités d'évasion fiscale. Certains États membres imposent une retenue sur le produit des intérêts. En 1989, la Commission a présenté une



proposition de régime commun de retenue à la source sur les intérêts prévoyant un taux de 15 %, qui a cependant été retirée et remplacée par une nouvelle proposition visant à garantir un minimum d'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme d'intérêts à l'intérieur de la Communauté (au taux de 20 %). De longues négociations ont permis de dégager un compromis, et la directive du Conseil 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts a été adoptée. Elle a depuis été remplacée par la directive 2014/107/UE, plus étendue, qui, assortie à la directive 2011/16/UE, prévoit un large échange d'informations entre les services fiscaux.

RÔLE DU PARLEMENT EUROPÉEN

Pour les propositions relatives à la fiscalité, le rôle du Parlement européen se borne, en règle générale, à la procédure de consultation. Dans ses résolutions, le Parlement a largement soutenu toutes les propositions de la Commission relatives à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu des personnes, tout en préconisant un élargissement de leur champ d'application.

Le Parlement européen travaille sur des «rapports annuels sur la fiscalité». Le [premier](#), assorti d'un [atelier](#), a été adopté en février 2012. Il porte, en particulier, sur les questions de double imposition. Le [rapport 2015](#) condamne les politiques fiscales agressives et préconise une approche commune pour mieux lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et permettre le bon fonctionnement du marché intérieur.

Dans le prolongement des travaux des commissions temporaires spéciales sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou leur effet, le Parlement européen a adopté deux résolutions ([TAXE](#) et [TAXE 2](#)).

En 2016, à la suite des révélations des «Panama papers», le Parlement européen a mis en place une commission d'enquête (la commission PANA) chargée d'examiner les allégations d'infraction et de mauvaise administration dans l'application du droit de l'Union en matière de blanchiment de capitaux, d'évasion fiscale et de fraude fiscale. La commission PANA a adopté son [rapport final d'enquête](#) au mois d'octobre 2017. Au mois de décembre 2017, le Parlement a adopté une [recommandation](#) au Conseil et à la Commission qui se fondait sur les travaux de cette commission d'enquête.

La commission spéciale sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale (TAX3) a été créée en mars 2018, avec un mandat quelque peu étendu. Le travail de la commission TAX3 a donné lieu à un [rapport](#) adopté par le Parlement en mars 2019.

Dražen Rakić
05/2019

