



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 de l'Union européenne établissent des normes harmonisées pour l'imposition des sociétés et 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 matière de résidence ou de lieu d'investissement des capitaux. 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. Cet article dispose 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 quant à lui toute discrimination en ce qui concerne la participation financière au capital des sociétés. La plupart des dispositions dans le domaine des impôts directs ne relèvent toutefois pas du droit de l'Union. Un réseau étendu de traités bilatéraux ayant pour objet la fiscalité, qui associe 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. Imposition des sociétés — mesures visant à éliminer les obstacles fiscaux dans le marché unique

Des propositions d'harmonisation de l'impôt sur les sociétés ont été débattues pendant des dizaines d'années (rapport Neumark de 1962; rapport van den Tempel de 1970; proposition de 1975 de directive suggérant un alignement des taux d'imposition entre 45 % et 55 %). En 1980, la Commission a annoncé que cette volonté d'harmonisation était probablement vouée à l'échec (COM(80)0139) et a privilégié 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). Les négociations avec les États membres ont été et sont souvent âpres, comme l'illustre 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 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. En 2011, la Commission européenne a présenté une [proposition d'«assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés»](#) (ACCIS). Avec l'ACCIS, les sociétés bénéficieraient 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. En avril 2012, le Parlement européen a adopté sa position concernant cette proposition, mais le Conseil n'est pas parvenu à un accord. 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'Organisation de coopération et de développement économiques (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'éluder l'impôt. Le Parlement s'est prononcé sur les deux propositions en mars 2018, mais les négociations au Conseil n'ont encore une fois pas abouti.

En septembre 2023, la Commission a présenté une proposition relative à un cadre pour l'imposition des revenus des entreprises en Europe ([BEFIT](#)), qui fournira à l'Union un corpus réglementaire unique en matière d'impôt sur les sociétés reposant sur une formule de répartition et sur une base d'imposition commune. Elle réduira les coûts de mise en conformité pour les entreprises opérant dans plus d'un État membre et permettra aux autorités fiscales nationales de déterminer plus facilement quelles taxes sont dues. La proposition remplace les propositions en instance d'ACIS et d'ACCIS.

Après son adoption par le Conseil, la proposition devrait entrer en vigueur le 1^{er} juillet 2028. Toujours en septembre 2023, la Commission a publié deux autres propositions de directive du Conseil: l'une relative aux prix de transfert et l'autre établissant un système d'imposition en fonction du siège central pour les petites et moyennes entreprises. Le Parlement s'est [prononcé sur les deux propositions](#) en avril 2024. Après leur adoption par le Conseil, ces deux propositions devraient entrer en vigueur en janvier 2026.

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

Pendant la crise financière de 2008, la lutte contre l'évasion fiscale et l'imposition équitable des entreprises sont revenues sur le devant de la scène. Une transparence accrue était nécessaire à cette fin, comme en a témoigné 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](#). 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, 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: dite [directive sur la lutte contre l'évasion fiscale](#) (ou directive ATAD, selon l'acronyme anglais), elle a été adoptée en juillet 2016. Elle a été suivie, en octobre 2016, d'une proposition de [directive du Conseil modifiant la directive \(UE\) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers \(ATAD 2\)](#), proposition adoptée en mai 2017. En décembre 2021, la Commission a présenté une [proposition de directive du Conseil établissant des règles pour empêcher l'utilisation abusive d'entités écrans à des fins fiscales](#) et



modifiant la directive 2011/16/UE (ATAD 3 ou directive contre les entités écrans). Cette dernière proposition est toujours en cours de négociation au Conseil, bien que le Parlement se soit [prononcé favorablement](#) en janvier 2023.

Toujours en matière de transparence, 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 bénéficiaires («publication d'informations pays par pays»). La [proposition a été adoptée](#) en novembre 2021, à la suite d'un accord entre le Parlement et le Conseil. Le texte adopté impose aux entreprises multinationales de publier certaines parties des informations soumises aux autorités fiscales.

Afin d'améliorer l'échange d'informations, la directive relative à la coopération administrative (DAC) a été introduite en 2011 et modifiée à plusieurs reprises ces dernières années, en dernier lieu par la DAC 8, en octobre 2023, de manière à couvrir l'échange d'informations sur les crypto-actifs et les monnaies électroniques. Sa modification précédente, par la DAC 7, datait de mars 2021. Celle-ci visait à garantir l'échange automatique d'informations entre les États membres sur les recettes générées par les vendeurs sur les plateformes numériques, qu'elles soient situées ou non dans l'Union. Auparavant, la DAC 6, adoptée en mai 2018, avait apporté des modifications à la suite d'une demande de proposition législative formulée dans une [résolution du Parlement](#) (TAXE 2). Cette directive prévoit une obligation pour les intermédiaires, tels que les consultants, les avocats ou les conseillers fiscaux, d'informer de certains régimes fiscaux les autorités fiscales locales, qui devraient ensuite transmettre automatiquement les données recueillies dans l'ensemble de l'Union.

Outre la transparence, l'Union s'emploie également à ce que les règles fiscales en vigueur soient adaptées à l'ère numérique. La transition vers une économie numérique a creusé un fossé qui ne cesse de croître entre le lieu où la valeur est créée et celui où l'impôt est prélevé. Les discussions sur la modernisation de la fiscalité internationale des entreprises ont débuté il y a dix ans, au sein du G20, et ont été appuyées par l'OCDE.

En mars 2018, la Commission européenne a proposé de nouvelles règles visant à assurer une imposition juste des activités numériques dans l'Union. Il s'agissait d'un ensemble de deux propositions législatives visant 1) à réformer les règles en matière d'impôt sur les sociétés afin d'imposer les bénéfices lorsque la présence numérique d'une entreprise est significative et 2) à établir une taxe provisoire pour les recettes tirées des services numériques (taxe sur les services numériques). Le Parlement y a apporté son soutien.

En parallèle, les discussions se sont poursuivies au niveau de l'OCDE et, le 8 octobre 2021, les membres du cadre inclusif de l'OCDE et du G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) ont convenu d'une solution à deux piliers qui servira de stratégie pour répondre aux enjeux fiscaux liés à la numérisation de l'économie. Vu les progrès accomplis au niveau mondial, les propositions de 2018 de la Commission ont été mises en attente. Si ces négociations permettent de parvenir



à une solution et un accord au niveau mondial, qui soient effectivement mis en œuvre, lesdites propositions deviendraient obsolètes.

La solution à deux piliers garantira la soumission des entreprises multinationales les plus grandes et les plus rentables à un taux effectif d'imposition minimal de 15 % et permettra la redistribution des bénéfices aux pays du monde entier, selon les modalités présentées ci-après.

Le pilier 1 crée un nouveau lien fiscal afin de redistribuer et d'imposer les bénéfices là où la valeur est créée et où se situent les clients, que l'entreprise soit physiquement présente dans le pays ou non. Sur cette base, la Commission a proposé, le 22 décembre 2021, «[la prochaine génération de ressources propres de l'UE](#)», qui prévoit une ressource propre équivalant à 15 % de la part des bénéfices résiduels des entreprises relevant du champ d'application qui seront réaffectés aux États membres de l'Union. Les propositions ne contiennent pas de détails précis, notamment en raison du fait que l'OCDE est encore occupée à définir les aspects pratiques de la mise en œuvre du système de piliers. Toutefois, récemment, en octobre 2023, l'OCDE a [publié la convention multilatérale \(CML\) pour la mise en œuvre du montant A du pilier 1](#), ce qui témoigne du consensus auquel sont maintenant parvenus les membres du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS. Plus récemment encore, en février 2024, les membres du Cadre inclusif ont publié le [rapport sur le montant B du pilier 1](#) afin de simplifier les règles en matière de prix de transfert et de se conformer aux modifications du commentaire relatif au modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le pilier 1 reste ouvert à la signature et n'entrera en vigueur que lorsqu'au moins 30 pays et territoires représentant un nombre suffisant de multinationales concernées ratifieront la CML.

Le pilier 2 correspond à un taux minimum d'imposition mondial de 15 %. Dans ce contexte, la Commission a publié le 22 décembre 2021 une proposition de [directive du Conseil relative à la mise en place d'un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes multinationaux](#).

L'Union a adopté fin 2022 sa [directive sur l'imposition minimale](#), qui se rapporte au pilier 2, et les États membres étaient tenus de mettre les dispositions en œuvre au 31 décembre 2023 (certains États membres ont cependant décidé d'appliquer la dérogation prévue par ladite directive, qui permet d'en retarder la mise en œuvre). L'adoption de la directive a fait entrer dans le droit de l'Union les règles relatives au niveau minimum d'imposition.

Enfin, le Conseil met régulièrement à jour la [liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs](#) à des fins fiscales.

C. 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 dans un autre État membre 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 a uniquement publié 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 directive (directive (UE) 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 (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. En juin 2023, la Commission a [présenté une proposition](#) de directive du Conseil relative au dégrèvement plus rapide et plus sûr de l'excédent de retenues à la source (directive «FASTER») afin de rendre les procédures de retenue à la source plus efficaces pour les investisseurs transfrontières et les administrations nationales.

RÔLE DU PARLEMENT EUROPÉEN

Pour les propositions relatives à la fiscalité, le rôle du Parlement européen se limite, en règle générale, à la procédure de consultation. Cependant, le rôle du Parlement est aussi d'encourager la Commission à présenter de nouvelles propositions législatives pour une fiscalité plus juste, plus verte et plus efficace. Le Parlement européen contribue donc aussi à déterminer le programme en matière de politique fiscale de l'Union et sert d'espace de discussion sur la fiscalité internationale.

En particulier, la création de la sous-commission des affaires fiscales (FISC) en septembre 2020 a été une étape importante dans le renforcement du rôle du Parlement européen dans les débats sur la fiscalité internationale. La commission FISC a été créée afin de poursuivre la lutte contre l'évasion fiscale, de renforcer la transparence



financière et de faciliter le bon fonctionnement du marché unique. La sous-commission dialogue régulièrement avec des parlements nationaux, des universitaires, des administrations fiscales et la société civile lors d'audiences publiques, d'échanges de vues et de missions dans les États membres et les pays tiers, ainsi que dans le cadre du [symposium fiscal de l'Union](#).

Pour plus d'informations sur ce sujet, veuillez consulter le site internet de la [sous-commission des affaires fiscales \(FISC\)](#).

Jost Angerer
05/2024

