



Bruxelles, le 17.6.2015
COM(2015) 302 final

**COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU
CONSEIL**

**Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne:
cinq domaines d'action prioritaires**

{SWD(2015) 121 final}

Introduction

Aujourd'hui, la priorité de l'Europe est de promouvoir la croissance durable et les investissements dans un marché unique plus équitable et plus étroit. L'Europe doit se doter d'un cadre permettant une imposition juste et efficace des bénéfices réalisés par les entreprises, afin de répartir la charge fiscale de manière équitable, de promouvoir la croissance durable et les investissements, de diversifier les sources de financement de l'économie européenne et de renforcer la compétitivité de l'économie en Europe.

La fiscalité des entreprises constitue un élément essentiel d'un système fiscal juste et efficace. Elle représente une source de recettes considérable pour les États membres et joue un rôle important dans les décisions commerciales des entreprises en ce qui concerne les investissements et les activités de recherche et développement, par exemple.

Les règles actuelles en matière de fiscalité des entreprises ne sont plus adaptées au contexte moderne. Les revenus des sociétés sont taxés au niveau national, alors que l'environnement économique est de plus en plus marqué par la mondialisation, la mobilité et le numérique. Les modèles commerciaux et les structures des entreprises se sont complexifiés, ce qui facilite le transfert de bénéfices. Il est dès lors de plus en plus difficile de savoir quel pays est censé taxer les revenus d'une entreprise multinationale.

Certaines entreprises tirent parti de cette situation pour transférer artificiellement des bénéfices vers les juridictions appliquant les taux les plus faibles et réduire au minimum leur contribution fiscale globale. Le fait que certaines multinationales rentables ne paient guère d'impôts sur leurs bénéfices, alors que de nombreux citoyens sont fortement touchés par les efforts d'ajustement budgétaire, a suscité le mécontentement de la population. Ce sentiment d'iniquité constitue une menace pour le contrat social entre les gouvernements et leurs citoyens, et peut même avoir une incidence sur le respect des obligations fiscales en général. Il est urgent de s'attaquer aux pratiques fiscales abusives auxquelles se livrent les entreprises et de réviser les règles en matière de fiscalité des entreprises afin de lutter plus efficacement contre la planification fiscale agressive.

Par ailleurs, d'autres entreprises sont toujours soumises à une double imposition de leurs revenus par plusieurs États membres. Des règles fiscales complexes et opaques se révèlent inefficaces. Elles représentent un désavantage pour les petites entreprises, qui constituent l'épine dorsale de l'économie européenne. Elles sont source d'incertitude alors que les entreprises ont besoin de clarté juridique pour investir. L'augmentation de la pression fiscale, déjà lourde, qui pèse sur le travail constitue un frein à la croissance. Les systèmes fiscaux qui favorisent le financement par l'endettement plutôt que par les fonds propres découragent les entreprises de renforcer leurs fonds propres et d'exploiter les marchés de capitaux.

Le manque de coordination existant entre les États membres en matière de fiscalité des entreprises entrave les activités des entreprises sur le marché unique, car ces dernières sont confrontées à 28 assiettes fiscales différentes pour l'impôt sur les sociétés, ce qui génère des coûts de conformité considérables et de lourdes charges administratives, qui sont préjudiciables à la compétitivité européenne. Cela permet également aux entreprises de tirer parti des disparités entre ces systèmes. Une concurrence féroce pour les assiettes fiscales mobiles a ouvert de nouvelles perspectives pour ceux qui se livrent à la

planification fiscale agressive, alors que d'autres entreprises sont toujours confrontées à une double imposition.

Le 18 mars, la Commission a proposé un train de mesures visant à accroître la transparence dans le domaine de la fiscalité des entreprises au niveau de l'Union. La présente communication expose une approche européenne plus globale de la fiscalité des entreprises.

Défis et objectifs

Contexte historique

Les systèmes d'imposition des sociétés actuellement en place ont été conçus en grande partie au lendemain de la première guerre mondiale. À l'époque, les entreprises multinationales étaient, pour la plupart, des entreprises industrielles qui vendaient des biens matériels. Les modèles commerciaux étaient largement décentralisés et les processus de production étaient clairement répartis entre les sociétés mères et leurs filiales. L'imposition à la source, qui consiste à taxer les bénéfices là où ils ont été réalisés, s'avérait dès lors assez facile à appliquer. Afin d'assurer la répartition équitable des recettes fiscales entre pays, tout en évitant la double imposition, un système de prix de transfert fondé sur le principe de pleine concurrence a été établi. Ce principe garantissait que le prix des transactions intragroupes correspondait à des prix comparables sur le marché, ce qui offrait un moyen précis pour répartir les bénéfices au sein d'une entreprise multinationale. Pour régler les différends transfrontières en matière de fiscalité des entreprises, des conventions bilatérales ont été privilégiées à une approche multilatérale.

Globalement, ce cadre international pour l'imposition des sociétés fonctionnait bien à l'époque où les activités transfrontières étaient plus limitées et les modèles commerciaux plus classiques. Ce n'est que lorsque l'économie a évolué et que les échanges se sont mondialisés que des failles sont apparues dans le système.

Dans l'Union, on a commencé à débattre de la fiscalité des entreprises dès les années 60, l'intégration économique et politique ayant conduit à une intensification des activités transfrontières. Les problèmes susceptibles d'entraver le développement du marché unique, comme le double imposition, ont gagné en importance. Depuis le début des années 90, l'accent est mis sur la prévention de ces entraves fiscales, et la directive «Sociétés mères et filiales»¹, ainsi que la directive «Intérêts et redevances»², ont été adoptées à cette fin.

¹ Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, abrogée par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011.

² Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

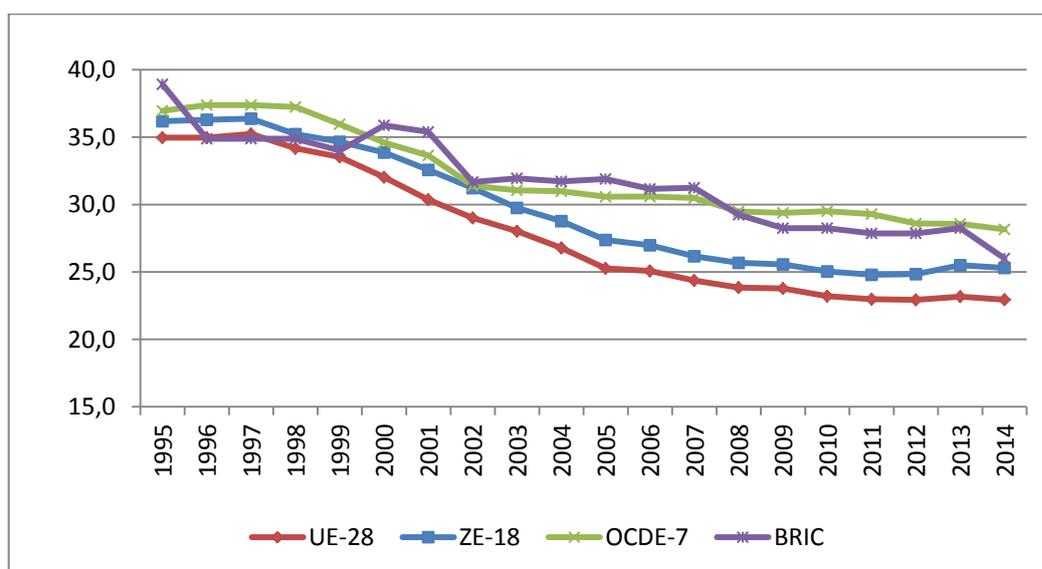
Pendant de nombreuses années, le code de conduite non contraignant dans le domaine de la fiscalité des entreprises a été considéré comme un instrument efficace pour remédier à la concurrence fiscale sur le marché unique. Toutefois, la planification fiscale des entreprises ayant gagné en complexité et le jeu de la concurrence entre les États membres s'étant intensifié, les instruments permettant d'assurer une concurrence fiscale loyale au sein de l'Union ont atteint leurs limites.

Contexte économique

La concurrence dommageable dans le domaine de la fiscalité des entreprises est devenue un phénomène mondial³. Les différences existant entre les pays en matière de fiscalité des entreprises constituent le moteur du transfert de bénéfices par les entreprises.

Le marché unique offre des avantages exceptionnels aux citoyens et aux entreprises. Il a amélioré le bien-être en faisant baisser les prix et en élargissant l'offre. Il a permis aux entreprises d'accéder à des marchés plus vastes, d'exploiter de nouvelles sources financières et de répartir leurs activités en fonction de leurs besoins économiques. Toutefois, la coexistence de 28 systèmes fiscaux différents au sein d'un seul marché intégré s'est également traduite par une concurrence fiscale âpre entre les États membres. En conséquence, les États membres ont progressivement réduit leur taux d'imposition des sociétés afin de protéger leurs assiettes fiscales et d'attirer les investissements étrangers directs. Le graphique n° 1 montre que la baisse générale des taux d'imposition légaux est particulièrement forte dans la zone euro et dans l'ensemble de l'Union, où les principes de la libre circulation sur le marché unique permettent une mobilité encore plus grande des assiettes fiscales et des bénéfices.

Graphique n° 1: Taux légaux de l'impôt sur les sociétés 1995-2014

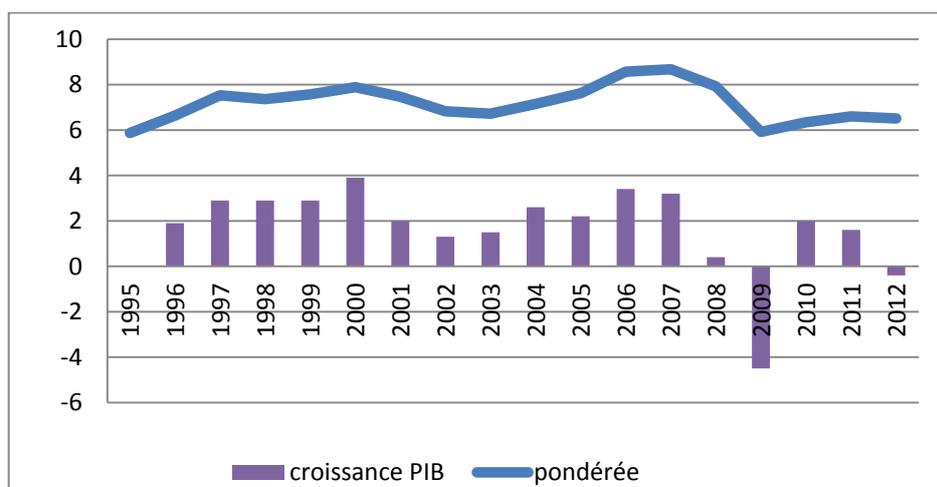


³ La dimension mondiale, mise en évidence par les travaux approfondis menés au sein de l'OCDE et du G20, est amplement illustrée dans le document de travail des services de la Commission.

Comme cela est indiqué dans l'examen annuel de la croissance de 2015, l'élargissement des assiettes fiscales, les mesures de simplification et une transparence accrue peuvent contribuer à rendre le système fiscal plus efficient, à améliorer le respect des obligations fiscales et à faciliter la lutte contre la planification fiscale agressive⁴. En effet, si la plupart des gouvernements ont élargi leurs assiettes fiscales pour compenser au moins en partie la réduction des taux, certains d'entre eux proposent des régimes ciblés ou des décisions qui prévoient des taux nettement inférieurs pour certains types de revenus ou d'entreprises. De plus, la majorité des systèmes d'imposition des revenus des entreprises favorise l'endettement plutôt que les fonds propres, en autorisant la déductibilité des intérêts sans accorder un traitement similaire aux fonds propres. Cette situation peut conduire à un recours excessif à l'endettement de la part des entreprises, susceptible de freiner les investissements.

Même si les taux de l'impôt sur les sociétés ont chuté, la fiscalité des entreprises reste une source importante de recettes pour chaque État membre. En 2012, 6,5% des recettes fiscales en moyenne étaient perçus auprès des entreprises de l'UE-27 (soit 2,6 % du PIB).

Graphique n° 2: IRS exprimé en pourcentage des recettes fiscales totales, UE-27



Malgré la stabilité des revenus des entreprises, de nombreux facteurs portent à croire que les recettes tirées de l'impôt sur les sociétés auraient dû augmenter au fil du temps. Premièrement, les politiques visant à élargir l'assiette fiscale ont annulé en partie l'effet de la réduction des taux. Deuxièmement, la création de sociétés s'est également intensifiée ces dernières années, ce qui a fait augmenter l'assiette globale. Enfin, les taux d'intérêt relativement faibles observés ces dernières années ont limité la déductibilité des intérêts de la base d'imposition des sociétés, ce qui a également eu pour effet d'élargir l'assiette. Non seulement ces effets n'expliquent pas la stabilité des recettes fiscales, mais ils soulèvent aussi la question de savoir pourquoi la part de l'impôt sur les sociétés dans

⁴ COM(2014) 902 final du 28.11.2014, p. 15.

les recettes totales n'a pas augmenté au fil du temps. Cette situation peut s'expliquer par le fait que certaines entreprises acquittent un montant d'impôt nettement inférieur au taux d'imposition légal, notamment en se livrant à la planification fiscale agressive.

Pour compenser les effets de la réduction des taux de l'impôt sur les sociétés et de l'évasion fiscale des entreprises, certains gouvernements ont également accru la charge fiscale pesant sur les entreprises moins mobiles et sur le travail. Cette pratique compromet l'efficacité de leurs systèmes fiscaux ainsi que la compatibilité de ceux-ci avec la croissance. L'alourdissement de la pression fiscale pesant sur le travail a un effet dissuasif sur l'emploi et la création d'emplois. En raison de la pression fiscale plus élevée exercée sur les entreprises les moins mobiles, ces dernières voient leur coût de capital augmenter et leur capacité d'investissement diminuer. De plus, les entreprises qui ne peuvent pas, ou ne veulent pas, pratiquer une planification fiscale agressive sont aussi désavantagées sur le plan de la concurrence par rapport à celles qui optent pour cette solution. Les PME sont tout particulièrement concernées par cet aspect.

Outre les considérations sur les recettes, il est nécessaire d'examiner les conséquences macroéconomiques qu'entraîne l'hétérogénéité actuelle des systèmes d'imposition des sociétés des États membres pour une union monétaire, et la manière dont la fiscalité devrait s'inscrire dans le renforcement de l'intégration économique et financière de l'Union et de la zone euro.

D'un point de vue politique, les gouvernements sont face à un double défi lorsqu'il est question de fiscalité des entreprises. D'une part, les citoyens demandent instamment une plus grande justice fiscale. D'autre part, les États membres subissent une forte pression en faveur de la création de systèmes d'imposition des sociétés qui soient attrayants pour les investisseurs multinationaux et compétitifs au niveau international. Par conséquent, les pays continuent à repousser les limites de ce que l'on peut considérer comme acceptable en matière de concurrence fiscale, en dépit des tentatives entreprises par l'Union ainsi que par l'OCDE et le G20 pour remédier au problème des régimes fiscaux dommageables.

La concurrence fiscale loyale est souvent perçue comme un moyen d'encourager les régimes fiscaux propices aux investisseurs, mais les systèmes fiscaux doivent aussi assurer des recettes durables, de façon équitable et efficace. La légitimité de la concurrence fiscale s'amenuise lorsque cette concurrence est utilisée de manière abusive pour éluder l'impôt sur les sociétés, qu'elle fragmente le marché unique et qu'elle fait obstacle à une fiscalité juste et efficace.

Il est dès lors nécessaire d'adopter une nouvelle approche pour garantir que la fiscalité des entreprises puisse être propice à la croissance, juste et transparente. À cette fin, le cadre fiscal applicable aux entreprises dans l'Union doit faire l'objet d'une révision profonde. De nombreux arguments plaident en faveur d'une réforme du cadre fiscal applicable aux entreprises en Europe et d'une révision des modes d'interaction entre les systèmes fiscaux nationaux.

Approche de l'Union dans un contexte mondial

Une révision du cadre fiscal applicable aux entreprises au sein de l'Union jettera aussi les bases d'une approche de l'Union plus cohérente et plus compétitive dans le contexte mondial.

À l'échelon international, l'OCDE travaille actuellement sur le projet relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices («BEPS»), qui vise à combler les lacunes facilitant l'évasion fiscale, et à trouver des solutions aux problèmes fiscaux actuels, y compris ceux que pose l'économie numérique. L'Union européenne peut s'inspirer de ces réformes internationales et doit étudier la meilleure façon d'intégrer les résultats du projet BEPS au niveau de l'Union⁵.

Certains facteurs propres à l'Union doivent être pris en considération pour mettre au point des solutions efficaces. Parmi ceux-ci figurent les éléments spécifiques du marché unique et de l'Union monétaire. En vertu des traités, les libertés fondamentales, et notamment la liberté d'établissement, doivent être respectées. Les réformes doivent donc être adaptées au contexte européen et remédier aux incohérences à l'échelle de l'Union. À cet égard, l'Union européenne a l'avantage de pouvoir adopter des dispositions législatives.

L'adoption d'une approche commune par l'Union renforcera le marché unique dans son ensemble et le protégera de l'érosion de la base d'imposition. Les solutions proposées par l'Union pour mettre en œuvre les mesures du projet BEPS de l'OCDE et d'autres initiatives pour lutter contre l'évasion fiscale devraient accorder une attention toute particulière à la prévention du transfert de bénéfices réalisés au sein de l'Union vers d'autres pays sans que ceux-ci n'aient été taxés sur le territoire de l'Union.

Objectifs

Il est nécessaire d'adopter, au niveau de l'Union, une nouvelle approche en matière de fiscalité des entreprises afin de parvenir à l'objectif d'une fiscalité plus juste et plus efficace et de lutter efficacement contre l'évasion fiscale des entreprises. Cette approche devrait répondre aux objectifs suivants:

1. rétablir le lien entre l'imposition et le lieu où s'exerce l'activité économique;
2. veiller à ce que les États membres puissent évaluer correctement les activités des entreprises dans leur juridiction;
3. créer un environnement fiscal compétitif et propice à la croissance pour les entreprises au sein de l'Union, permettant aux entreprises d'être plus résilientes, conformément aux recommandations du semestre européen;
4. protéger le marché unique et garantir l'adoption par l'Union d'une approche énergique à l'égard des questions externes liées à la fiscalité des entreprises, y compris les mesures visant à mettre en œuvre le projet BEPS de l'OCDE, à faire face aux juridictions fiscales non coopératives et à améliorer la transparence fiscale.

⁵ Voir l'annexe 4 du document de travail des services de la Commission en ce qui concerne les liens avec le projet BEPS de l'OCDE.

Les cinq domaines d'action prioritaires

Le présent plan d'action définit une série de mesures pour atteindre les objectifs énoncés ci-dessus. Elles se concentrent sur les domaines dans lesquels une action de l'Union se révélerait être le moyen le plus efficace de résoudre les problèmes liés à la fiscalité des entreprises et de cibler certaines pratiques abusives particulières. Il s'agit notamment de la lutte contre les mécanismes considérés au sein de l'Union et à l'échelle mondiale comme les plus susceptibles de faciliter la planification fiscale agressive, tels que les prix de transfert, les régimes fiscaux favorables aux brevets (*patent boxes*) et l'endettement⁶. Ensemble, ces mesures créent un environnement fiscal pour les entreprises mieux coordonné au sein de l'Union, ce qui se traduit par une fiscalité plus équitable, des recettes plus stables et un environnement plus propice pour les entreprises. Elles permettront également d'adopter au niveau de l'Union une approche plus homogène à l'égard des pays tiers.

1. ACCIS: UNE SOLUTION GLOBALE AU TRANSFERT DE BÉNÉFICES

L'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), proposée par la Commission en 2011, pourrait être un instrument très efficace pour atteindre les objectifs d'une fiscalité plus juste et plus efficace.

L'ACCIS améliorerait considérablement l'environnement des entreprises au sein de l'Union. Il s'agit d'une des initiatives REFIT de la Commission, visant à réduire les charges administratives et à simplifier le marché unique pour les entreprises. L'ACCIS permettrait d'atténuer la complexité et de réduire les coûts de conformité pour les entreprises transfrontières, qui ne devraient plus appliquer qu'un seul ensemble de règles lors du calcul de leurs revenus imposables au lieu de devoir jongler avec 28 systèmes différents. En outre, la consolidation présente, pour les groupes, l'avantage considérable de pouvoir compenser les pertes enregistrées dans un État membre par les bénéfices engrangés dans un autre.

Dans le même temps, l'ACCIS pourrait s'avérer très efficace pour lutter contre le transfert de bénéfices et les pratiques fiscales abusives utilisées par les entreprises au sein de l'Union. L'assiette commune permettrait de supprimer les disparités entre les systèmes nationaux, qui sont souvent exploitées par ceux qui se livrent à la planification fiscale agressive, et d'écartier la possibilité d'utiliser des régimes préférentiels pour transférer des bénéfices. Il ne serait plus possible de manipuler les prix de transfert, étant donné que les transactions intragroupes ne seraient plus prises en considération et que les bénéfices consolidés du groupe seraient répartis par l'application d'une formule. L'ACCIS pourrait également être un instrument utile pour remédier au problème des incitations fiscales favorisant l'endettement. De plus, l'assiette commune permettrait d'instaurer une transparence totale concernant le taux d'imposition effectif dans chaque juridiction, réduisant ainsi les possibilités de concurrence fiscale dommageable.

L'ACCIS permettrait en outre aux États membres de mettre en œuvre une approche commune à l'égard des pays tiers et de défendre le marché unique contre la planification

⁶ Voir l'annexe 4 du document de travail des services de la Commission en ce qui concerne les liens avec les actions et les travaux en cours de l'OCDE menés dans le cadre du projet BEPS.

fiscale agressive. Par exemple, les États membres apporteraient une réponse uniforme au phénomène des sociétés étrangères contrôlées, afin d'éviter que les bénéfices ne soient transférés vers des juridictions fiscales non coopératives.

Compte tenu des avantages potentiels de l'ACCIS et des observations formulées par les États membres, les entreprises et d'autres parties prenantes, la Commission a décidé de relancer l'ACCIS. L'objectif est de renforcer l'ACCIS de sorte que celle-ci apporte une solution aux problèmes existants en matière de fiscalité des entreprises. Les principaux changements sont exposés ci-après.

1.1. Obligation d'utiliser l'ACCIS

La proposition actuelle prévoit une ACCIS facultative, ce qui limiterait son efficacité en tant qu'instrument de prévention du transfert de bénéfices, car il est peu probable que les entreprises multinationales qui réduisent au minimum leurs bénéfices imposables en ayant recours à la planification fiscale agressive décident d'utiliser l'ACCIS. La Commission se penchera donc sur l'élaboration d'une proposition visant à rendre l'ACCIS obligatoire, au moins pour les entreprises multinationales.

1.2. Définition d'une approche progressive pour la mise en œuvre de l'ACCIS

L'ACCIS est une initiative très ambitieuse. Il est ressorti des discussions au sein du Conseil qu'elle ne sera pas adoptée en une seule fois. Les difficiles négociations sur les aspects plus complexes freinent les possibilités de progrès en ce qui concerne d'autres éléments importants de la proposition. La Commission préconise donc une approche étape par étape pour convenir des différents éléments de l'ACCIS.

La consolidation est l'aspect qui a posé le plus de difficultés dans le cadre des négociations des États membres sur l'ACCIS. Par conséquent, la Commission proposera de reporter les travaux sur la consolidation jusqu'à ce que l'assiette commune ait été convenue et mise en œuvre.

La principale priorité devrait être de mettre en place l'assiette commune pour l'impôt. La Commission réexaminera les éléments de l'assiette proposée, pour tenir compte des discussions menées par les États membres jusqu'à ce jour et s'assurer qu'elle contribue au programme pour la croissance et l'emploi dans l'Union. Plus particulièrement, la Commission examinera si le traitement favorable des dépenses de recherche et de développement prévu dans la proposition actuelle doit être décrit plus en détail et s'il convient de remédier aux distorsions en faveur de l'endettement des entreprises afin de renforcer l'union des marchés de capitaux.

La Commission présentera une nouvelle proposition législative l'année prochaine, dans laquelle l'assiette sera adaptée en conséquence, le caractère obligatoire de l'ACCIS sera introduit et une approche progressive en la matière sera définie. Cette proposition comprendra dans un premier temps un mécanisme de compensation transfrontière des pertes, en attendant que la consolidation soit réintroduite à un stade ultérieur.

2. GARANTIR UNE IMPOSITION EFFECTIVE LÀ OÙ LES BÉNÉFICES SONT RÉALISÉS

Les entreprises qui profitent du marché unique et y réalisent des bénéfices devraient être imposées sur ces bénéfices au sein de l'Union, là où elles exercent leurs activités. Toutefois, certaines entreprises exploitent les disparités entre les systèmes fiscaux nationaux pour délocaliser leurs bénéfices. Elles transfèrent ainsi ces derniers de l'État membre où ils ont été réalisés vers des États membres offrant des taux d'imposition faibles et des régimes préférentiels, voire vers des pays tiers, sans aucun lien avec l'endroit où la valeur est créée. En application de la législation en vigueur en matière de fiscalité des entreprises⁷, un État membre peut se voir refuser le droit d'imposer les revenus des entreprises lorsque ceux-ci sont transférés vers un autre État membre. Par conséquent, il s'avère que certaines entreprises multinationales jouissent, au lieu de leur activité économique réelle, d'un taux d'imposition effective très faible (voire nul), même si elles y réalisent des bénéfices importants.

Le Parlement européen, les États membres et les parties prenantes ont exprimé de plus en plus clairement le souhait que l'on s'attaque à ce problème pour faire en sorte que les bénéfices réalisés dans l'Union soient imposés à l'endroit où les activités ont effectivement lieu, faisant ainsi écho aux discussions en cours au niveau international dans le contexte du projet BEPS de l'OCDE.

2.1. Assurer une imposition plus proche du lieu où les bénéfices sont réalisés et garantir une imposition effective des bénéfices

Une ACCIS en bonne et due forme contribuerait fortement au renforcement du lien entre l'imposition et le lieu où les bénéfices sont réalisés. En marge de l'élaboration de la nouvelle proposition, les travaux doivent se poursuivre dans le cadre de la proposition actuellement sur la table du Conseil en ce qui concerne certains aspects internationaux de l'assiette commune liés au projet BEPS. Il s'agit, par exemple, d'adapter la définition de l'«établissement stable» de sorte que les entreprises ne puissent pas éviter artificiellement une présence fiscale dans les États membres où elles exercent une activité économique⁸ et d'améliorer les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées⁹, qui garantissent que les bénéfices placés dans des pays à fiscalité faible ou nulle sont effectivement taxés. Le Conseil devrait parvenir à un consensus sur ces éléments dans un délai de 12 mois, et celui-ci devrait avoir un caractère juridiquement contraignant avant qu'un accord ne soit dégagé sur l'ACCIS révisée. Il sera ainsi possible d'assurer une approche harmonisée de l'Union pour la mise en œuvre des nouvelles normes internationales découlant du projet BEPS de l'OCDE, de façon à garantir la cohérence nécessaire pour les entreprises et à éviter une approche fragmentée au sein du marché unique.

⁷ Directive «Sociétés mères et filiales» et directive «Intérêts et redevances».

⁸ Des modifications de la définition de l'établissement stable sont en cours d'examen au niveau international, pour empêcher le contournement artificiel du statut d'établissement stable dans le contexte de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, notamment par le recours aux accords de commissionnaire et aux exemptions dont bénéficient des activités spécifiques.

⁹ Sur le plan international, des travaux sont en cours pour tenter de remédier au phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices au moyen des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées. De nombreux pays disposent déjà de règles dans ce domaine, mais celles-ci ne permettent pas toujours de lutter contre ce phénomène de manière globale.

Il existe en outre un certain nombre d'autres mesures qui peuvent également être mises en œuvre pour rétablir le lien entre l'imposition et l'activité économique, afin de garantir une fiscalité plus équitable au sein de l'Union. La Commission examinera les moyens de garantir une imposition effective des bénéficiaires, tout en tenant compte de la nécessité d'un environnement fiscal compétitif et propice à la croissance pour les entreprises.

Elle étudiera des mesures concrètes pour assurer la réalisation de ces objectifs, en commençant, par exemple, par le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises. La Commission recommande une modification des critères du code de façon à ce que le groupe chargé de celui-ci puisse accorder la priorité absolue à l'imposition effective.

La Commission examinera également comment faire en sorte que les dispositions législatives de l'Union en matière de fiscalité des entreprises visant à prévenir la double imposition n'entraînent pas une double non-imposition involontaire. La refonte en cours de la directive «Intérêts et redevances» est la première occasion d'agir pour le Conseil. Celui-ci devrait modifier la législation pour que les États membres ne soient pas tenus d'octroyer un traitement favorable pour les paiements d'intérêts et de redevances lorsqu'il n'y a pas d'imposition effective ailleurs dans l'Union. Dans un deuxième temps, en fonction du résultat de ces négociations, la Commission pourrait procéder à l'alignement de la directive «Sociétés mères et filiales» sur la refonte de la directive «Intérêts et redevances».

La finalité ultime de toute mesure de ce type devrait être de sauvegarder le droit des États membres d'imposer les revenus générés sur le marché unique et de réduire plus globalement la capacité de certaines entreprises d'échapper à l'impôt.

2.2. Améliorer le cadre en matière de prix de transfert au sein de l'Union

Les règles en matière de prix de transfert visent à garantir que le prix des transactions intragroupes correspond à un prix comparable sur le marché et que les bénéficiaires sont équitablement répartis entre les juridictions dans lesquelles une entreprise multinationale exerce ses activités. Toutefois, il est évident que la méthode actuelle de fixation des prix de transfert ne fonctionne plus efficacement dans l'économie moderne. Tant les entreprises que les administrations fiscales trouvent le système actuel complexe. En outre, celui-ci peut être manipulé par les entreprises pour transférer les bénéficiaires vers des juridictions appliquant une fiscalité faible ou nulle.

Dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE, des lignes directrices ont été formulées, lesquelles visent à garantir que l'application des règles en matière de prix de transfert débouche sur un résultat reflétant la création de valeur. Ces lignes directrices auront toutefois une portée assez large pour tenir compte des besoins de l'ensemble de membres de l'OCDE et du G20.

Par conséquent, la Commission commencera à travailler avec les États membres et les entreprises pour renforcer ces règles et en assurer une mise en œuvre coordonnée et plus concrète au sein de l'Union européenne, qui tient compte de la réalité économique du marché unique. Par exemple, grâce aux récentes propositions de l'OCDE et de l'Union visant à accroître la transparence, les administrations fiscales disposeront de nouvelles informations leur permettant de repérer les transactions intragroupes qui demandent un examen plus approfondi. La Commission pourrait fournir des orientations et proposer des outils spécifiques sur la manière dont les administrations fiscales pourraient mieux utiliser ces informations.

2.3. Assurer le lien entre les régimes préférentiels et le lieu où la valeur est créée

Certains régimes fiscaux préférentiels sont perçus comme un moyen d'éviter l'impôt plutôt que d'encourager véritablement l'activité économique pour laquelle l'avantage fiscal est proposé. Par exemple, une entreprise peut localiser ses droits de propriété intellectuelle dans un autre pays que celui où se déroulent effectivement ses activités de recherche et de développement, pour pouvoir bénéficier d'un traitement fiscal préférentiel, notamment des régimes fiscaux favorables aux brevets (*patent boxes*).

En 2014, le groupe «Code de conduite (fiscalité des entreprises)» a convenu que, pour remédier à ce problème, il était nécessaire que les régimes préférentiels tels que les régimes fiscaux favorables aux brevets reposent sur l'approche modifiée fondée sur le lien entre dépenses engagées et bénéfices retirés («*modified nexus approach*»¹⁰), selon laquelle il doit y avoir un lien direct entre les avantages fiscaux et les activités de recherche et de développement sous-jacentes.

La Commission continuera à fournir aux États membres des orientations sur les modalités de mise en œuvre des régimes fiscaux en question conformément à la nouvelle approche afin de veiller à ce qu'ils ne constituent pas une pratique fiscale dommageable, et elle suivra attentivement cette mise en œuvre. Si, après 12 mois, la Commission estime que les États membres n'appliquent pas cette nouvelle approche de manière cohérente, elle proposera des mesures législatives contraignantes pour assurer sa bonne mise en œuvre.

3. MESURES SUPPLÉMENTAIRES POUR AMÉLIORER L'ENVIRONNEMENT FISCAL DES ENTREPRISES

Toute révision du cadre régissant la fiscalité des entreprises au sein de l'Union doit être résolument axée sur la création d'un environnement favorable aux entreprises et propice à la croissance et à l'emploi au sein du marché unique. Comme indiqué plus haut, la concurrence fiscale débridée qui facilite la planification fiscale agressive pratiquée par certaines entreprises entraîne des distorsions de la concurrence pour les entreprises, fait obstacle à une fiscalité favorable à la croissance et résulte en une fragmentation du marché unique.

Afin de créer un environnement plus favorable aux entreprises dans l'Union européenne, il y a lieu de renforcer la coordination entre les États membres en matière de politique fiscale, ainsi que d'adopter des mesures visant à réduire la charge administrative, les coûts de conformité et les entraves fiscales au sein du marché unique.

Un certain nombre des mesures décrites dans le présent plan d'action contribuent à la réalisation de cet objectif. Ainsi, la révision des règles relatives aux prix de transfert ou à l'établissement stable, qui vise à mieux tenir compte des réalités commerciales modernes, peut procurer des avantages concrets pour les entreprises transfrontières de l'Union.

L'ACCIS, telle qu'elle est proposée par la Commission, constituerait une étape importante dans l'amélioration de l'environnement fiscal des entreprises. Toutefois, même si la consolidation sera reportée lors de la première phase de la nouvelle approche

¹⁰ <http://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>

en matière d'ACCIS, d'autres initiatives de l'Union devraient améliorer l'environnement fiscal pour les entreprises et les investisseurs. La Commission a l'intention de mener deux nouvelles initiatives importantes à cet égard.

3.1. Permettre la compensation transfrontière des pertes

La Commission proposera que, jusqu'à ce que la consolidation intégrale soit introduite dans le cadre de l'ACCIS, les groupes d'entreprises soient en mesure de compenser les bénéfices et les pertes qu'ils réalisent dans les différents États membres. Cela permettrait de lever un obstacle fiscal majeur pour les entreprises dans le marché unique, en leur offrant temporairement une compensation transfrontière des pertes, de sorte qu'elles soient soumises à l'impôt sur leurs bénéfices nets réalisés dans l'Union.

Afin de garantir qu'un État membre ne supporte pas définitivement la charge des pertes subies dans un autre État membre, il y aurait un mécanisme permettant de récupérer ces pertes lorsque le groupe d'entreprises renouerait avec les bénéfices. La Commission prévoit de faire de cette initiative l'une des étapes de sa proposition révisée sur l'ACCIS.

3.2. Améliorer les mécanismes de règlement des différends en matière de double imposition

La double imposition survient lorsque plusieurs États membres imposent le même revenu. Elle peut constituer un obstacle fiscal majeur pour les entreprises qui exercent leurs activités dans plus d'un État membre, et créer des coûts et des charges administratives inutiles pour les entreprises. La double imposition au sein du marché unique a une incidence négative sur les investissements transfrontières et est vecteur de distorsions et d'inefficacité économiques. L'assiette commune de la proposition relative à l'ACCIS permettrait d'éliminer le risque de double imposition dans l'Union. Toutefois, jusqu'à ce que cette assiette fasse l'objet d'un accord, d'autres solutions sont nécessaires.

La plupart des États membres ont conclu entre eux des conventions fiscales bilatérales pour supprimer la double imposition lorsqu'elle survient, et il existe des procédures pour régler les éventuels différends. Mais ces procédures sont longues, coûteuses et n'aboutissent pas toujours à un accord¹¹. La convention multilatérale d'arbitrage, conclue entre les États membres pour régler les différends entre États membres, permet d'atténuer en partie le problème. Toutefois, son champ d'application est limité aux différends en matière de prix de transfert, et il n'y a pas de recours possible contre l'interprétation de la réglementation.

Afin d'assurer davantage de sécurité pour les entreprises, la Commission proposera, d'ici l'été 2016, des améliorations des mécanismes actuels de règlement des différends concernant la double imposition au sein de l'Union. L'objectif est de mettre en place une approche coordonnée de l'Union en matière de règlement des différends, avec des règles

¹¹ Voir, par exemple, les réponses à la consultation publique sur les conventions préventives de la double imposition dans le marché intérieur à l'adresse http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_fr.htm.

plus claires et des délais plus stricts, en s'appuyant sur les systèmes existants. Ce travail consistera notamment à examiner si le champ d'application de la convention d'arbitrage doit être étendu au sein de l'Union et si la transformation de celle-ci en un instrument de l'Union offrirait une efficacité accrue dans l'amélioration du fonctionnement du marché unique.

4. NOUVEAUX PROGRÈS EN MATIÈRE DE TRANSPARENCE FISCALE

La transparence est un élément crucial pour garantir une fiscalité plus équitable, tant dans l'Union que sur le plan international. Elle est importante pour lutter contre la fraude fiscale et veiller à ce que l'imposition s'effectue là où l'activité économique a lieu. La Commission a fait une priorité du renforcement de la transparence fiscale dans le marché unique, et a déjà mis en avant un certain nombre d'initiatives importantes à cet effet. En particulier, la proposition relative à l'échange automatique d'informations concernant les décisions fiscales en matière transfrontière, présentée en mars 2015, permettra de renforcer la transparence et la coopération entre les administrations fiscales et d'aider les pouvoirs publics à mieux protéger leurs assiettes fiscales. Il importe que les États membres adoptent rapidement cette proposition, afin qu'elle puisse être mise en œuvre d'ici au 1^{er} janvier 2016, comme prévu.

Dans l'intervalle, la Commission a recensé d'autres mesures qui devraient être poursuivies afin de renforcer davantage la transparence, à la fois au sein de l'Union et dans les relations avec les pays tiers. Celles-ci concernent notamment une approche commune à l'égard des juridictions fiscales non coopératives, ainsi que la poursuite du travail d'analyse d'impact relatif à d'autres options.

En outre, la Commission œuvre avec d'autres partenaires internationaux au renforcement de la transparence, notamment dans le cadre de l'initiative pour la transparence du secteur des industries extractives (ITIE). Elle souligne également l'importance de la mise en œuvre du plan d'action BEPS. Ces initiatives doivent encourager l'instauration de conditions équitables pour l'imposition des entreprises multinationales, y compris dans les pays en développement, et nous sommes déterminés à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales au niveau mondial.

4.1. Garantir une approche plus uniforme à l'égard des juridictions fiscales non coopératives de pays tiers

En 2012, la Commission a publié des recommandations¹² sur des mesures visant à lutter contre la planification fiscale agressive et à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal, et s'est engagée à présenter un rapport sur leur mise en œuvre dans un délai de trois ans. L'objectif était de définir, pour identifier les juridictions fiscales non coopératives et remédier au problème qu'elles posent, une approche commune qui assurerait une position ferme de l'Union européenne à leur encontre. La mise en œuvre de ces recommandations a fait l'objet d'un suivi par la plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, qui a été créée à cette fin. Sur cette base, d'autres mesures ont été définies pour lutter contre la

¹² C(2012) 8806 et C(2012) 8805.

planification fiscale agressive et renforcer l'approche de l'Union en matière de lutte contre les juridictions fiscales non coopératives.

Dans l'immédiat, la Commission a publié une liste de l'Union contenant les juridictions fiscales non coopératives de pays tiers, établie à partir des listes noires nationales indépendantes des États membres, qui ont été examinées lors de la réunion de décembre 2014 de la plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal. Les juridictions figurant sur la liste de l'Union ont été identifiées par au moins dix États membres. La liste, publiée sur le site internet de la Commission¹³, fournit aux États membres un outil transparent leur permettant de comparer leurs listes nationales et d'adapter leurs approches respectives à l'égard des juridictions fiscales non coopératives si nécessaire. La Commission modifiera périodiquement cette liste pour tenir compte de l'évolution des listes nationales des États membres.

L'examen des pays tiers en vue d'évaluer leur respect des normes de bonne gouvernance dans le domaine fiscal devrait se poursuivre sur la base de cette liste. Le groupe «Code de conduite (fiscalité des entreprises)» serait l'enceinte la plus appropriée à cette fin, compte tenu de son expérience dans ce domaine¹⁴. L'examen devrait commencer par les pays apparaissant le plus fréquemment sur les listes de juridictions non coopératives des États membres, qui figurent à l'annexe du présent plan d'action, dans le but d'aider ces juridictions à améliorer leurs normes en matière de bonne gouvernance. La Commission est disposée à soutenir les États membres dans cette tâche, qui doit être achevée dans un délai de 24 mois.

Dans un second temps, la Commission est disposée à coordonner de possibles contre-mesures envers les juridictions fiscales non coopératives pour traiter les situations de non-respect du principe de bonne gouvernance dans le domaine fiscal.

4.2. Poursuivre les travaux sur la transparence fiscale des entreprises, et notamment les options de publication d'informations par pays

Comme annoncé dans le train de mesures sur la transparence fiscale du mois de mars 2015, la Commission évalue si de nouvelles obligations de publicité concernant certaines informations fiscales des entreprises devraient être instaurées. Parallèlement au présent plan d'action, la Commission lance une consultation publique¹⁵ sur différentes options envisageables, qui viendra alimenter les travaux d'analyse d'impact dont l'achèvement est prévu au plus tard au premier trimestre de 2016.

5. OUTILS DE COORDINATION DE L'UNION

La coopération entre les États membres est un élément essentiel dans la lutte contre l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive. La législation de l'Union prévoit une coopération administrative entre les autorités fiscales des États membres et établit une série d'instruments pour les aider à coopérer aux fins de la perception des recettes

¹³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/lists_of_countries/index_fr.htm.

¹⁴ La Commission européenne a conclu avec succès un dialogue avec la Suisse sur la fiscalité des entreprises, qui a permis la suppression de cinq régimes fiscaux suisses jugés dommageables. Un dialogue similaire est actuellement en cours avec le Liechtenstein et Maurice.

¹⁵ <https://ec.europa.eu/eusurvey/further-corporate-tax-transparency-2015/management/test>.

fiscales qui leur sont dues. La Commission estime que l'utilisation effective de ces instruments n'est actuellement pas optimale et que les États membres gagneraient à mieux les exploiter.

Il existe aussi un certain nombre de groupes qui se penchent sur les questions de fiscalité au niveau de l'Union. Il s'agit d'outils importants pour assurer la coopération, la différentes parties coordination et l'échange d'informations entre les États membres et pour consulter les prenantes sur des questions clés. Deux groupes en particulier, le groupe «Code de conduite (fiscalité des entreprises)» et la plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, ont joué un rôle important dans la politique fiscale de l'Union. Toutefois, ils devraient à présent faire l'objet d'un réexamen, pour qu'ils apportent une contribution positive et efficace à l'avenir.

5.1. Améliorer la coordination des États membres en ce qui concerne les contrôles fiscaux

La directive relative à la coopération administrative prévoit une coopération entre les États membres en matière d'inspections et de contrôles fiscaux et encourage l'échange de bonnes pratiques entre autorités fiscales. Ces instruments ne sont cependant pas encore pleinement exploités et les approches nationales divergentes en matière de contrôle des sociétés contrastent avec les techniques de planification fiscale extrêmement complexes de certaines d'entre elles. C'est pourquoi la Commission encouragera la coopération entre les États membres dans ce domaine. Elle engagera un débat avec ces derniers, au sein de la plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, pour déterminer comment une approche plus stratégique en matière de contrôle et d'audit des entreprises transfrontières pourrait être mise en pratique.

5.2. Réformer le groupe «Code de conduite (fiscalité des entreprises)» et la plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal

Le groupe «Code de conduite (fiscalité des entreprises)», composé de représentants des États membres, est chargé de lutter contre la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union, de manière non contraignante, sur la base de la pression des pairs. Un certain nombre d'États membres et de parties prenantes ont soutenu l'idée d'étendre la portée du code et de revoir les méthodes de travail de ce groupe, afin de lui permettre de réagir plus efficacement aux situations de concurrence fiscale dommageable. Le groupe devrait en outre fournir des orientations sur la manière de mettre en œuvre des mesures non législatives de l'Union contre l'évasion fiscale des entreprises. La Commission présentera une proposition visant à introduire ces réformes dans le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, en étroite concertation avec les États membres.

La plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal est une enceinte dans laquelle les États membres, les entreprises et les ONG peuvent se consulter sur certaines questions de politique fiscale et passer en revue les progrès réalisés sur un certain nombre de mesures, dont le plan d'action de 2012 sur la fraude et l'évasion fiscales. Son travail a été très utile jusqu'ici. La Commission a décidé de prolonger le mandat de la plateforme, qui devait prendre fin en 2016. Elle a également élargi le champ d'application de la plateforme et amélioré ses méthodes de travail. À ce titre, la plateforme peut contribuer à la mise en œuvre du nouveau plan d'action, faciliter les discussions sur les décisions fiscales des États membres à la lumière des nouvelles règles proposées en matière d'échange d'informations et fournir un retour d'information sur les nouvelles initiatives de lutte contre l'évasion fiscale.

Conclusion

Le présent plan d'action constitue la base d'un cadre fiscal de l'Union plus équitable et propice à la croissance pour les entreprises. Les mesures proposées contribueront à assurer la stabilité des recettes, à renforcer le marché unique, à accroître la résilience et l'efficacité des entreprises et à garantir des conditions de concurrence loyales et équitables pour celles-ci.

Le présent plan d'action a permis de recenser les principaux domaines d'action à court, moyen et long termes. L'harmonisation des taux d'imposition des sociétés n'en fait pas partie. L'objectif est de coordonner les systèmes fiscaux des États membres, afin que ceux-ci puissent mieux lutter contre la planification fiscale agressive.

À court terme, un certain nombre de questions liées à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices peuvent utilement être examinées. La question de l'imposition effective des bénéfices dans le marché unique doit également être traitée. La Commission invite la présidence actuelle et les présidences à venir à concentrer leurs efforts sur la réalisation de progrès sur ces questions dans le cadre des propositions législatives existantes et en réformant le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises. La Commission s'attend à ce que de bons résultats soient enregistrés à cet égard dans l'Union européenne au cours des 18 prochains mois, sous l'impulsion du projet BEPS.

À moyen et à long termes, la version révisée de la proposition relative à l'ACCIS offrira un instrument puissant pour assurer une fiscalité des entreprises équitable, prévisible et plus efficace dans l'Union, y compris l'objectif final de la consolidation. Celui-ci ne pourra se concrétiser que si les États membres en ont la volonté et investissent suffisamment dans la nouvelle proposition. Un engagement politique fort sera nécessaire pour atteindre de bons résultats sur un programme de l'Union pour la fiscalité des entreprises après l'achèvement du projet BEPS.

Le présent plan d'action servira de base aux travaux de la Commission relatifs à la politique en matière de fiscalité des entreprises au cours des prochaines années. Les travaux évolueront pour tenir compte des contributions du Parlement européen, des autres institutions de l'Union et parties prenantes, et des résultats du projet BEPS de l'OCDE. La Commission suivra les progrès réalisés.

En définitive, la clé de la réforme de la fiscalité des entreprises dans l'Union, afin de rendre celle-ci plus équitable et plus efficace, est entre les mains des États membres. Ceux-ci doivent surmonter leurs divergences au nom de l'équité, de la compétitivité et de l'efficacité. Le moment est donc venu d'aller de l'avant.