



COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

Bruxelles, le 19.12.2006  
COM(2006) 823 final

**COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL, AU PARLEMENT  
EUROPÉEN ET AU COMITÉ ÉCONOMIQUE ET SOCIAL EUROPÉEN**

**Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché  
intérieur**

## TABLE DES MATIÈRES

1.	Introduction .....	3
2.	Principes clés pour la coordination des systèmes fiscaux .....	4
2.1.	Principes clés.....	4
2.2.	Suppression de la discrimination et de la double imposition.....	5
2.3.	Prévention de la non-imposition et des abus.....	6
2.4.	Réduction des coûts de mise en conformité et simplification des procédures.....	6
3.	Vers des solutions coordonnées .....	7
4.	Conclusion.....	9

## 1. INTRODUCTION

Les États membres doivent faire face à de nouveaux défis. L'objectif principal des systèmes fiscaux nationaux est de fournir un niveau adéquat de recettes pour financer les dépenses publiques. La mondialisation des activités des entreprises et des personnes privées exerce une pression sur la compétitivité des systèmes fiscaux. En l'état actuel du droit communautaire, les États membres restent largement libres de concevoir leurs systèmes de fiscalité directe conformément à leurs objectifs et exigences de politique nationale. Gérer l'interaction de systèmes fiscaux multiples présente des difficultés pour le marché intérieur. Les systèmes fiscaux sont aussi la représentation de choix démocratiques fondamentaux sur la manière dont devraient être équitablement prélevés les impôts et dont devraient être redistribués les revenus. Cela étant, les dispositions fiscales nationales élaborées en tenant compte exclusivement ou essentiellement de la situation nationale peuvent donner lieu à un traitement fiscal incohérent lorsqu'elles sont appliquées dans un contexte transfrontalier.

Un contribuable (qu'il s'agisse d'un particulier ou d'une entreprise) qui est dans une situation transfrontalière peut être victime de discrimination ou d'une double imposition ou faire face à des coûts de mise en conformité supplémentaires<sup>1</sup>. Cela a un effet dissuasif sur les particuliers qui souhaitent travailler ou investir dans d'autres États membres. Cela constitue également un obstacle à l'établissement, à l'activité et à l'investissement transfrontaliers des entreprises en les décourageant de tirer pleinement parti du marché intérieur<sup>2</sup>. Ces problèmes ne sont que partiellement traités par l'action unilatérale des États membres ou par leurs conventions fiscales bilatérales existantes. Les entraves fiscales à l'activité et à l'investissement transfrontaliers ont fait l'objet au cours de ces dernières années – et c'est toujours le cas – de nombreuses procédures judiciaires, car les contribuables ont essayé de contester les règles des États membres en se fondant sur les libertés du traité<sup>3</sup>.

La Commission est convaincue qu'un moyen systématique de lever les entraves fiscales persistantes qui affectent les sociétés opérant dans plus d'un État membre est de permettre aux groupes multinationaux d'être imposés sur la base d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne. La Commission a donc annoncé son intention de présenter une proposition législative globale pour une ACCIS en 2008. Toutefois, il reste également nécessaire d'adopter des mesures plus ciblées pour traiter les problèmes les plus urgents à court et moyen terme. Par ailleurs, des

---

<sup>1</sup> Les principaux obstacles fiscaux à l'activité économique transfrontalière au sein du Marché intérieur sont décrits dans l'étude sur la Fiscalité des entreprises dans le Marché intérieur (SEC(2001)1681, 23.10.2001, IIIe partie, pages 223-305.

<sup>2</sup> Dans une étude économique détaillée (SEC(2001)1681, annexée à la Communication Vers un marché intérieur sans entraves fiscales Commission(2001)582), la Commission a identifié plusieurs obstacles fiscaux à l'activité économique transfrontalière ainsi que certains moyens d'y remédier. Dans le domaine des services financiers, d'autres obstacles ont également été identifiés par le groupe d'experts "FISCO" (voir la Communication Compensation et règlement-livraison dans l'Union européenne - Un plan pour avancer (COM(2004)312) qui suggère la suppression des obstacles fiscaux liés à la mise en conformité aux règles de compensation et règlement-livraison des transactions transfrontalières sur titres au sein de l'UE.

<sup>3</sup> Les limites actuelles des politiques fiscales nationales dans un Marché intérieur intégré apparaissent dans un certain nombre de décisions de la Cour de justice des Communautés européennes (ainsi, en 2006 seulement, les arrêts de la Cour dans les affaires C-520/02 *Turpeinen*, C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-386/04 *Centro di Musicologia Stauffer*, C-290/04 *Scorpio*, C-346/04 *Conijn*, C-152/03 *Ritter-Coulais*, C-471/04 *Keller Holding* et C-365/04 *Bouanich*).

problèmes persisteront même si l'ACCIS est mise en place, notamment parce que celle-ci ne couvrirait pas les particuliers et peut ne pas s'appliquer automatiquement à toutes les sociétés et/ou à tous les États membres et qu'il conviendra de se pencher sur l'interaction entre l'ACCIS et d'autres éléments des systèmes de fiscalité directe.

Il reste donc nécessaire de faire en sorte que des systèmes fiscaux nationaux non harmonisés soient compatibles. Il s'agit à la fois de surmonter les obstacles susmentionnés et de prévenir une érosion des assiettes fiscales des États membres. Il est devenu de plus en plus évident que l'absence de coordination entre les systèmes de fiscalité directe peut également conduire à une non-imposition involontaire ou à des abus et donc à l'érosion des recettes fiscales, ce qui nuit à la capacité des États membres de se doter de systèmes fiscaux efficaces et équilibrés et peut avoir des répercussions sur le financement durable des modèles sociaux des États membres<sup>4</sup>.

La présente communication vise donc à coordonner et améliorer les résultats des systèmes de fiscalité directe non harmonisés. Alors que l'harmonisation aboutit à la création d'un corpus législatif communautaire qui se substitue aux lois nationales, la coordination s'appuie sur les systèmes nationaux pour les rendre compatibles avec le traité et entre eux. La coordination ne cherche pas à remplacer les systèmes fiscaux nationaux existants par un système communautaire uniforme mais vise à garantir que ces systèmes nationaux puissent fonctionner ensemble sans heurts.

Comme la Commission l'a souligné dans sa contribution au sommet de Hampton Court, il est nécessaire d'examiner attentivement la façon d'améliorer l'efficacité des systèmes fiscaux actuels dans toute l'UE. Une meilleure coopération entre les États membres et une meilleure coordination de leurs règles amélioreront considérablement les résultats de leurs systèmes fiscaux. Les États membres seront mieux à même d'atteindre leurs objectifs en matière de politique fiscale et de protéger leur assiette fiscale tout en garantissant l'élimination de la discrimination et de la double imposition dans l'intérêt des particuliers et des entreprises. Ainsi, les systèmes fiscaux contribueront mieux au succès du marché intérieur, à l'amélioration de la croissance et de l'emploi et au renforcement de la compétitivité des entreprises de l'Union au niveau mondial conformément à la stratégie de Lisbonne renouvelée<sup>5</sup>.

## **2. PRINCIPES CLES POUR LA COORDINATION DES SYSTEMES FISCAUX**

### **2.1. Principes clés**

Un traitement fiscal cohérent et coordonné implique la nécessité:

- de supprimer la discrimination et la double imposition,
- de prévenir la non-imposition involontaire et les abus et
- de réduire les coûts de mise en conformité liés à l'assujettissement à plusieurs systèmes fiscaux.

---

<sup>4</sup> COM(2005) 525 final, 3.11.2005, Les valeurs européennes à l'ère de la mondialisation: contribution de la Commission à la réunion d'octobre des chefs d'État et de gouvernement.

<sup>5</sup> COM(2005) 532 final, 25.11.2005, La contribution des politiques fiscale et douanière à la stratégie de Lisbonne.

Les initiatives de coordination peuvent se présenter sous diverses formes allant de l'action unilatérale concertée des États membres, d'une part, à une action collective sous la forme d'un instrument communautaire, d'autre part. Dans certains cas, la mise en œuvre unilatérale par les États membres de solutions adoptées d'un commun accord (par exemple des changements apportés aux règles nationales pour supprimer la discrimination) peut être suffisante. Dans d'autres cas, l'action unilatérale se révèle insuffisante, et il peut être nécessaire d'opter pour une action bilatérale sous la forme de dispositions de conventions fiscales ou pour une action collective sous la forme d'un instrument communautaire. C'est particulièrement le cas lorsque l'incompatibilité entre les règles des États membres donne lieu à une double imposition ou une non-imposition involontaire. Il convient également d'améliorer la coordination des dispositions entre États membres et pays tiers dans certains domaines, notamment en ce qui concerne les mesures de lutte contre l'évasion fiscale, afin de protéger les assiettes fiscales des États membres.

Un problème majeur pour les États membres, compte tenu notamment de la forte augmentation des procédures judiciaires engagées par les contribuables ces dernières années, est de faire en sorte que leurs réglementations fiscales se conforment aux exigences du droit communautaire. En aidant les États membres à éliminer la discrimination, ces initiatives devraient contribuer à garantir le respect des obligations du traité et à minimiser les perturbations qui peuvent être occasionnées par ces procédures judiciaires.

## **2.2. Suppression de la discrimination et de la double imposition**

La suppression de la discrimination fiscale est une exigence fondamentale du droit communautaire. Un État membre ne peut réserver aux situations transfrontalières un traitement différent de celui qu'il réserve aux situations nationales que si cela est justifié par une différence de la situation des contribuables. Au fil des années, il est apparu que de nombreux éléments des règles des États membres sont en contradiction avec le traité, en particulier les règles sur l'imposition des plus-values (les taxes de sortie par exemple), sur l'imposition des dividendes (impôts retenus à la source par exemple), sur l'imposition des groupes (absence de compensation des pertes transfrontalières par exemple), sur l'imposition des succursales et les règles de lutte contre l'évasion fiscale. Cependant, malgré une importante jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), il n'est pas toujours facile de comprendre comment les libertés du traité, formulées de manière large, s'appliquent dans le domaine complexe de la législation fiscale. Une grande partie de la jurisprudence est récente, elle continue d'évoluer et elle concerne généralement des dispositions fiscales particulières des différents États membres. Il n'est pas toujours facile pour les contribuables, les administrations fiscales et les juridictions nationales de comprendre toutes les implications des décisions ou de les replacer dans un contexte plus large.

Selon la Commission, il est nécessaire d'établir des lignes directrices sur les principes découlant de la jurisprudence et sur la façon dont ils s'appliquent aux principaux domaines de la fiscalité directe. Ces lignes directrices favoriseront une plus grande sécurité juridique dans l'intérêt des contribuables, des autorités fiscales et des juridictions nationales.

Ce n'est cependant qu'un point de départ. Il est nécessaire de trouver des solutions qui garantiront un traitement fiscal transfrontalier cohérent. L'expérience a montré qu'il n'est pas toujours possible de mettre en œuvre l'obligation de non-discrimination de manière cohérente ou optimale par des mesures unilatérales. Il est arrivé que les États membres adoptent des mesures unilatérales en supprimant les avantages fiscaux nationaux ou en appliquant les exigences prévues pour les situations transfrontalières aux situations nationales dans des cas

où cela n'était pas souhaitable du point de vue de la politique fiscale. Cette démarche est contraire aux intérêts du marché intérieur et compromet la compétitivité des économies des États membres<sup>6</sup>. La Commission propose de présenter plusieurs initiatives pour aider les États membres à trouver des solutions coordonnées qui leur permettront d'atteindre leurs objectifs en matière de politique fiscale tout en se conformant aux exigences du droit communautaire.

L'élimination de la double imposition dans le marché intérieur est expressément prévue à l'article 293 du traité CE. La double imposition internationale est un obstacle majeur à l'activité et aux investissements transfrontaliers au sein de l'UE. Son élimination est donc un objectif fondamental et un principe essentiel de toute solution coordonnée. Cette double imposition se produit, par définition, lorsqu'un contribuable est soumis à plus d'une juridiction fiscale. Il s'agit d'un exemple classique d'obstacle au marché intérieur dû à un manque de coordination entre les systèmes fiscaux nationaux qui ne peut être surmonté que par la coopération entre les États membres.

### **2.3. Prévention de la non-imposition et des abus**

Les incohérences entre les systèmes fiscaux en raison d'un manque de coordination peuvent également conduire à des cas de non-imposition involontaire et ouvrir la voie à des abus. La non-imposition et les abus portent tout autant préjudice aux intérêts du marché intérieur parce qu'ils compromettent l'équité et l'équilibre des systèmes fiscaux des États membres. Ce problème peut également être traité par une meilleure coordination des dispositions des États membres et par une meilleure coopération pour assurer l'application de la législation. Cela constituera un élément essentiel des initiatives de la Commission, qui se propose d'examiner prochainement cette question avec les États membres au sein d'un groupe de travail, à la lumière des progrès de la jurisprudence de la CJCE en la matière.

### **2.4. Réduction des coûts de mise en conformité et simplification des procédures**

L'existence de systèmes fiscaux multiples implique qu'il faille se conformer à des exigences multiples. La nécessité d'alléger la charge que suppose pour les sociétés multinationales l'obligation de se conformer aux 25 systèmes des États membres ainsi qu'aux règles relatives aux prix de transfert répartissant l'assiette fiscale entre eux a constitué un facteur clé dans la décision de la Commission de s'orienter vers une ACCIS pour les sociétés. Dans le même temps, la Commission s'est attachée, par l'intermédiaire des travaux réalisés par le forum conjoint sur les prix de transfert, à étudier les possibilités de réduction des charges supportées pour le respect des règles relatives aux prix de transfert. Il est souhaitable d'examiner de manière plus générale la façon de réduire les coûts de mise en conformité liés aux activités transfrontalières et de simplifier les procédures pour les contribuables, notamment pour les PME et les particuliers, surtout par l'amélioration de la coopération administrative entre les États membres.

---

<sup>6</sup> Voir paragraphe 68 de l'avis de l'avocat général Geelhoed (29 juin 2006), dans l'affaire C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue*: «Une telle extension de la portée de la législation à des situations qui n'ont rien à voir avec sa raison d'être, et ce à des fins purement formalistes et au prix d'une charge administrative supplémentaire considérable pour les entreprises nationales et les autorités fiscales, est totalement inutile, voire contre-productive en termes d'efficacité économique. En tant que telle, elle va à l'encontre des principes du marché interne.»

### 3. VERS DES SOLUTIONS COORDONNEES

La Commission estime que la coordination entre les États membres peut bien souvent être le meilleur moyen – voire le seul – de remplir les objectifs susmentionnés. La Commission a publié aujourd'hui deux communications dans des domaines spécifiques pour lesquels elle considère qu'une action concertée s'impose.

La première communication concerne le domaine des taxes de sortie. Ce domaine, et notamment les taxes sur les transferts d'actifs vers une autre juridiction, illustre le fait qu'il est nécessaire que les États membres coordonnent convenablement leurs dispositions fiscales et coopèrent efficacement pour assurer l'application de la législation. Il découle du principe de non-discrimination, tel qu'il est interprété dans la jurisprudence de la CJCE, que des situations transfrontalières ne peuvent faire l'objet d'un traitement moins favorable que des situations nationales comparables. Dans le cas des taxes de sortie, la CJCE a exclu la possibilité de prélever immédiatement ces taxes sur les plus-values latentes dans des situations transfrontalières si une telle taxation n'existe pas dans des situations nationales comparables<sup>7</sup>. La CJCE a également statué que le report d'imposition ne peut pas être soumis à certaines conditions, telles que l'exigence d'une garantie bancaire ou la désignation d'un représentant fiscal. Sans coordination appropriée et sans coopération efficace en matière d'application de la législation, il y a toutefois un risque que toute plus-value réalisée sur la cession d'actifs échappe à l'imposition ou soit soumise à une double imposition en raison d'une incompatibilité au niveau des droits d'imposition prévus par les dispositions des conventions fiscales nationales et bilatérales ou en raison de l'absence des informations ou des moyens de prélèvement nécessaires pour mettre à exécution en bonne et due forme les créances fiscales. Dans la communication sur les taxes de sortie, la Commission a formulé plusieurs propositions particulières sur la façon dont les États membres peuvent coordonner de manière plus efficace leurs règles dans ce domaine afin d'éliminer la discrimination illégale tout en évitant la double imposition ou la double non-imposition. Elle a également répertorié certains domaines où des travaux plus approfondis doivent être menés. Cette communication est importante tant pour les sociétés que pour les particuliers.

La seconde communication concerne la compensation des pertes transfrontalières pour les sociétés et les groupes. En l'absence de cette compensation, les bénéfices et les pertes de sociétés du même groupe ou de différents établissements d'une société risquent d'être répartis dans différentes juridictions, ce qui a pour conséquence qu'un groupe ou une société paie des taxes sur un montant qui dépasse la totalité de ses résultats à l'échelle de l'UE. Cela dissuade clairement d'exercer une activité commerciale transfrontalière et sape la compétitivité des sociétés et des groupes de l'Union. L'ACCIS, lorsqu'elle aura été adoptée, prévoira une consolidation globale à l'échelle de l'UE des résultats pour les groupes couverts par le régime. La communication vise à instaurer une coordination plus immédiate des règles des États membres. Elle s'appuie sur la jurisprudence récente de la CJCE, notamment l'arrêt qu'elle a rendu dans l'affaire Marks & Spencer, et promeut une norme minimale pour la compensation des pertes transfrontalières impliquant une compensation pour les pertes des filiales au niveau de la société mère.

Il est évident que la coopération entre les États membres est essentielle dans des domaines tels que ceux susmentionnés, où des disparités entre les systèmes des États membres entraînent

---

<sup>7</sup> Affaire C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant contre Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (JO C 94 du 17.4.2004, p. 5).

des doubles impositions ou des doubles non-impositions. Toutefois, même dans des cas où les États membres peuvent mettre en œuvre des solutions par des mesures unilatérales, il peut se révéler préférable de chercher des solutions communes. La Commission estime que les règles en matière de lutte contre l'évasion fiscale, telles que le régime des sociétés étrangères contrôlées (Controlled Foreign Companies ou CFC)<sup>8</sup>, constituent l'un de ces domaines. Comme la jurisprudence récente l'a montré, il s'agit d'un domaine délicat où il convient de trouver un juste équilibre entre l'intérêt de lutter efficacement contre les abus au sein de l'UE et la nécessité d'éviter des restrictions disproportionnées des activités transfrontalières, qui sont contraires au droit communautaire. Il est également nécessaire et urgent d'améliorer la coordination de l'application de ces règles en ce qui concerne les pays tiers afin de protéger les assiettes fiscales des États membres.

La Commission envisage de publier une autre communication l'année prochaine sur les règles anti-abus. Comme cela a été expliqué ci-dessus, il est indispensable de trouver dans ce domaine des solutions équilibrées qui répondent aux besoins des États membres tout en respectant les exigences du droit communautaire.

Des incompatibilités peuvent également se produire par exemple en ce qui concerne la qualification par les États membres des dettes et des fonds propres. Un État membre peut considérer une transaction comme un apport en fonds propres plutôt que comme un prêt et donc ne pas considérer que les revenus de ces capitaux sont imposables, alors qu'un autre État membre peut considérer le prêt comme une dette et autoriser que l'intérêt versé au titre de ce prêt soit déductible pour la société payant l'intérêt. Ainsi, il peut y avoir une déduction dans un État membre sans qu'il y ait de taxation correspondante dans un autre. Un autre domaine concerne l'utilisation des entités hybrides, c'est-à-dire les entités qui sont considérées comme une société anonyme (entité peu transparente) par un État membre et comme une société de personnes (entité transparente) dans un autre État membre; cette différence de qualification peut entraîner une double exonération ou une double déduction. Par ailleurs, la Commission envisage sérieusement la nécessité de mettre en œuvre des initiatives dans d'autres domaines tels que les retenues fiscales à la source, l'imposition des succursales et les droits de succession. Elle tient à examiner avec les États membres, les acteurs du marché et, le cas échéant, d'autres parties intéressées d'autres domaines où ces initiatives sont particulièrement nécessaires.

La Commission considère qu'en plus de ces initiatives spécifiques, une meilleure coordination des systèmes fiscaux des États membres implique la nécessité de trouver une solution plus générale pour les contribuables qui se trouvent confrontés à une double imposition en raison de conflits de droits d'imposition. La convention d'arbitrage, dont la Commission s'est engagée à améliorer le fonctionnement, se limite aux conflits relatifs aux prix de transfert. La Commission propose d'étudier avec les États membres le champ d'application d'un mécanisme contraignant de règlement des litiges, efficace et généralisé, pour traiter de manière plus générale des problèmes de double imposition internationale au sein de l'UE. Ce mécanisme s'avérerait très utile pour les contribuables dans des situations transfrontalières, notamment les particuliers et les PME.

---

<sup>8</sup> Le principal objectif des règles CFC est d'empêcher les sociétés résidentes de se soustraire à la fiscalité nationale en transférant les bénéfices aux filiales dans des pays où le niveau d'imposition est (nettement) plus faible. Généralement, les règles CFC prévoient que les bénéfices réalisés par une filiale étrangère contrôlée peuvent être attribués à sa société mère nationale et imposés au niveau de cette dernière de la même manière que ses propres bénéfices.



#### 4. CONCLUSION

Une coordination et une coopération appropriées entre les États membres peuvent leur permettre d'atteindre leurs objectifs de politique fiscale et de protéger leurs assiettes fiscales tout en garantissant l'élimination de la discrimination et de la double imposition et en réduisant les coûts de mise en conformité. Ainsi, les systèmes fiscaux contribueront mieux au succès du marché intérieur et permettront de renforcer la compétitivité des entreprises de l'Union au niveau mondial conformément à la stratégie de Lisbonne renouvelée.

La Commission souhaite aider les États membres à mettre au point les principes pour des solutions coordonnées décrites dans la présente communication et à améliorer les modalités pratiques de la coopération administrative. Elle propose en particulier de présenter une série d'initiatives couvrant des domaines clés de la fiscalité directe tels que ceux exposés ci-dessus ainsi qu'une initiative plus générale destinée à garantir l'élimination effective de la double imposition internationale au sein de l'UE.

La réussite de ces initiatives dépendra de la volonté des États membres de coopérer et de s'investir dans des solutions coordonnées. L'inaction ne ferait que nuire davantage à la capacité des États membres de protéger leurs recettes fiscales et conduirait à de nouvelles procédures judiciaires concernant des dispositions particulières. La Commission invite donc les États membres à examiner les propositions formulées dans la présente communication ainsi que dans les deux communications sur les pertes transfrontalières et les taxes de sortie présentées aujourd'hui et à travailler avec elle pour régler rapidement et efficacement les questions soulevées.

Cette initiative est conçue pour que tous les contribuables en tirent immédiatement parti dans des situations transnationales, et aidera à compléter le marché intérieur parallèlement aux initiatives déjà lancées, notamment les travaux sur la création d'une ACCIS. La Commission demande aux États membres, aux acteurs du marché et aux institutions communautaires de soutenir les perspectives offertes par cette initiative.

La Commission invite le Conseil, le Parlement européen et le Comité économique et social européen à émettre un avis sur la présente communication.