

Les exemptions de certaines taxes (notamment de l'impôt sur les sociétés) en faveur de certaines entreprises publiques sont également appréciées au titre des règles en matière d'aides d'État dans la mesure où elles pourraient leur conférer un avantage économique par rapport à d'autres entreprises n'en bénéficiant pas. Parmi les régimes fiscaux faisant l'objet d'une évaluation sur la base des dispositions européennes relatives aux aides d'État, la Commission mène l'enquête sur des régimes fiscaux particuliers¹⁸.

2.3.3. En tant qu'outil pour la poursuite d'objectifs politiques particuliers.

Des taxes peuvent être instaurées à des fins spécifiques, par exemple pour défendre des objectifs environnementaux et de santé, qui rapportent également des recettes fiscales.

a) Taxes liées à l'environnement

Il s'agit de taxes ayant une motivation environnementale plutôt que fiscale. Elles concernent quatre catégories principales: l'énergie, les transports, la pollution et les ressources. Les taxes liées à l'environnement s'appliquent également à différentes étapes de la chaîne de valeur (extraction, phase industrielle ou phase finale).

À des fins statistiques, on définit une taxe environnementale comme étant «une taxe dont la base est une unité physique (ou une valeur représentant une unité physique) d'un élément qui a une incidence néfaste spécifique avérée sur l'environnement et qui est identifiée par le SEC [Système européen des comptes] comme une taxe»¹⁹. La base d'imposition était considérée comme le seul critère disponible permettant une comparaison internationale²⁰. Les définitions juridiques des taxes environnementales peuvent varier d'un pays à l'autre puisque leur définition a une influence sur la politique fiscale. La taxe environnementale diffère également de la taxe allouée à des fins environnementales²¹.

Du point de vue de la théorie économique, les taxes environnementales sont perçues sur une activité de marché générant des externalités négatives (coûts) qui ne se reflètent pas dans les prix. Les externalités sont liées aux conséquences environnementales de la production et de la consommation. Il convient toutefois de garder un autre élément à l'esprit: les taxes environnementales prévoient de nombreuses exemptions qui peuvent s'appliquer soit aux énergies vertes, soit aux industries polluantes (en d'autres termes, les bases d'imposition se trouvent rétrécies par d'autres objectifs de politique).

Du point de vue des recettes fiscales, le rôle croissant de la fiscalité environnementale dans le débat économique en Europe ne se traduit pas par l'application correspondante de taxes environnementales. Les recettes des taxes environnementales possèdent un potentiel de croissance limité, et la part de la fiscalité sur l'énergie reste la plus importante. En ce qui concerne la proposition de directive²² restructurant le cadre de la

¹⁸ À titre d'exemple d'un régime exonérant certains ports de l'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas.

¹⁹ Voir le règlement (UE) n° 691/2011, également utilisé par l'OCDE et par le système de comptabilité environnementale-économique des Nations unies (SEEA 2012) (norme internationale adoptée en 2012).

²⁰ Une liste de bases d'imposition a été établie en concertation entre Eurostat, les Directions générales Environnement et Fiscalité de la Commission, l'OCDE et l'Agence internationale de l'énergie (mise à jour en 2011-2012).

²¹ Pour une présentation détaillée, voir [Environmental taxes — A statistical guide](#) (Guide statistique des taxes environnementales), Eurostat, 2013.

²² Proposition modifiant la directive 2003/96/CE, [2011/0092\(CNS\)](#).

fiscalité sur les produits énergétiques et l'électricité, il n'y a pas encore d'accord au sein du Conseil.

b) Fiscalité liée à la santé

On entend par «taxes sur les aliments gras» les taxes spécifiques non harmonisées instaurées dans plusieurs États membres et portant sur des catégories d'aliments et d'ingrédients spécifiques liés à l'obésité et aux maladies qui y sont liées (par ex. boissons sucrées, crèmes glacées, confiseries, sucre, sel ou graisse). L'objectif de santé consiste à réduire la consommation des aliments ou ingrédients ciblés afin d'améliorer la nutrition. Le remplacement d'un aliment ou ingrédient taxé par un autre équivalent non taxé a une incidence sur l'effet sanitaire escompté de l'impôt (l'important étant la consommation individuelle des nutriments concernés). En conséquence, l'objectif sanitaire est mieux atteint lorsque ces taxes n'ont pas une portée limitée, mais s'appliquent à des catégories de produits présentant des profils nutritionnels semblables (en termes de sel, sucre ou graisse). En termes de politique fiscale, on parle de bases d'imposition larges offrant moins de possibilités de substitution.

Du point de vue de la santé, un débat est actuellement en cours concernant la contribution des taxes sur les aliments à l'amélioration de la santé publique. Une étude récente indique que, dans le cas des taxes sur aliments relativement récentes, il n'existe pas encore de preuves concluantes de leur impact sur la santé publique étant donné que les études de santé publique²³ nécessitent des données recueillies sur le long terme afin d'évaluer les effets sur l'alimentation, l'obésité et les maladies non transmissibles²⁴.

c) Taxes relatives aux services financiers

Les activités financières sont taxées différemment dans les États membres de l'Union, et sont généralement exonérées de TVA. Certains États membres appliquent une taxe sur les services financiers, par exemple sous la forme d'une «taxe salariale» (au Danemark), d'une taxe sur le risque systémique ou d'un droit de timbre (en France). La «taxe sur les activités financières» (**TAF**) a été proposée à l'origine par le FMI en 2010 comme moyen de corriger une distorsion des activités économiques liée à l'exonération de TVA des activités financières. Cette taxe peut prendre plusieurs formes.

La «taxe sur les transactions financières» (**TFF**) est une tentative d'harmoniser la fiscalité du secteur financier au niveau européen par une coopération renforcée entre 11 États membres (Belgique, Allemagne, Estonie, Grèce, Espagne, France, Italie, Autriche, Portugal, Slovénie et Slovaquie). Le recours à la coopération renforcée fait suite à l'absence de soutien unanime au sein du Conseil en faveur de la proposition²⁵ d'un système commun de TFF basé sur l'article 113 du traité FUE²⁶. La proposition

²³ Cela s'explique par le fait que ces taxes sont assez récentes, qu'il faut tenir compte de l'effet de substitution, mais aussi par le fait que l'incidence d'une taxe sur les individus peut différer de l'incidence globale.

²⁴ Les [maladies non transmissibles](#) incluent notamment le diabète et les maladies cardiovasculaires.

²⁵ [2011/0261\(CNS\)](#) «Système commun de taxe sur les transactions financières».

²⁶ Le Conseil a autorisé une coopération renforcée par la décision du Conseil 2013/52/UE après que le Parlement européen a donné son consentement le 12 décembre 2012 [2012/0298\(APP\)](#). Dans son arrêt du 30 avril 2014 dans l'affaire [C-209/13](#), la Cour de justice a rejeté une contestation en justice de cette proposition.

actuellement débattue²⁷ «vise à taxer les transactions financières brutes à un faible taux de façon à décourager les transactions à court terme selon le principe du pollueur payeur». Elle prévoit une imposition selon le «principe de résidence» (d'au moins l'une des parties à la transaction), complétée par le «principe d'émission» (transactions portant sur des instruments émis dans l'un des États membres participants)²⁸.

3. Contexte actuel de la fiscalité

La structure des régimes fiscaux a été créée pour s'appliquer à des organisations «physiques». La mondialisation de l'environnement économique et les modifications structurelles provoquées par les technologies de l'information et de la communication (TIC) font que les systèmes fiscaux classiques sont dépassés. À ces changements, la crise financière et économique a ajouté la nécessité pour les pays de trouver des ressources dans une économie en perte de vitesse. Ces deux facteurs ont donné une plus grande importance à la nécessité de mener des réformes structurelles et à l'obligation, pour les décideurs politiques, d'examiner la relation entre l'impôt, la croissance et l'équité au-delà de l'assainissement budgétaire (réduction de la dette). Toutes les taxes ou catégories de taxes ne sont pas touchées de la même façon, et il subsiste des différences entre la fiscalité des personnes physiques et des sociétés, ainsi qu'entre les impôts directs et indirects.

3.1. Concurrence fiscale et numérisation

Outre la mondialisation et la concurrence fiscale accrue, la numérisation provoquée par le recours aux TIC a modifié l'économie dans son ensemble et créé de nouveaux modèles commerciaux qui revêtent une importance mondiale. Ces deux facteurs ont imposé des ajustements dans de nombreux domaines, y compris en matière fiscale.

3.1.1. Concurrence fiscale

La **concurrence fiscale** a toujours existé. D'un point de vue économique, la concurrence fiscale est souvent considérée comme une mesure se substituant à la concurrence sur le marché et visant à induire des dépenses efficaces dans le secteur public. Cette approche repose sur l'hypothèse selon laquelle les contribuables vont changer de lieu d'activité si les dépenses publiques ne répondent pas à leurs attentes. Il existe toutefois une réelle différence entre les particuliers (contribuables payant l'impôt sur les personnes physiques — IPP) et les sociétés (contribuables de l'impôt sur les sociétés, ISoc). Ces dernières sont plus enclines à tirer profit de la concurrence fiscale en fonction de leur taille et de leur activité, et elles sont mieux à même de le faire.

En ce qui concerne les **particuliers**, dans un environnement composé de plusieurs pays, d'autres obstacles (comme la langue et les préférences sociales) font que la concurrence fiscale n'est pas efficace. En effet, la plupart²⁹ des particuliers ne

²⁷ [2013/0045\(CNS\)](#) «Proposition de directive mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières», sur la base de la décision 2013/52/UE du Conseil et de l'article 113 du traité FUE.

²⁸ La coopération des exploitants de systèmes de compensation, dont la mise en œuvre nécessiterait des systèmes électroniques documentant les transactions à l'échelle mondiale sur des actions et obligations émises par les 11 États membres, pourrait s'avérer nécessaire.

²⁹ Voir A. Bénassy-Quéré *et al.* [Tax harmonization in Europe: moving forward](#), qui se réfère à des études faisant état du manque de preuves indiquant que la main-d'œuvre qualifiée et mobile choisit son lieu de résidence pour des raisons fiscales, même dans le cas des travailleurs ayant des qualifications élevées et des revenus élevés.

changeront pas de lieu de résidence pour quitter des État perçus comme ayant des dépenses publiques «inefficaces». Dans l'Union, les particuliers n'exercent généralement pas leur droit à la libre circulation sur la base de l'efficacité du secteur public, des prestations sociales³⁰ ni des impôts.

En ce qui concerne les **entreprises**, les frontières nationales font que la concurrence entre les juridictions fiscales joue un rôle décisif dans le choix du lieu d'implantation des activités. Lorsqu'une entreprise atteint une certaine taille, elle a la possibilité de baser et de scinder ses activités (physiques et immatérielles) de manière à les répartir entre plusieurs emplacements présentant les règles fiscales les plus avantageuses. En outre, cette répartition des activités peut être organisée indépendamment de l'activité génératrice de revenus. Avec la mondialisation et la numérisation de l'économie, la mobilité des capitaux s'est accrue. Cela permet aux entreprises de choisir leur lieu d'implantation en fonction de la fiscalité. En d'autres termes, les conditions permettent désormais de pratiquer la planification fiscale («chalandage de conventions fiscales»). Lorsqu'un opérateur possède une taille suffisante pour concevoir une organisation à orientation fiscale, il peut réduire au minimum ses obligations fiscales en déplaçant ses bénéfices depuis des juridictions à fiscalité élevée vers des juridictions à fiscalité moindre au moyen de transactions internes au groupe ou en se servant de la structure financière du groupe ou de l'emplacement des actifs immatériels. La concurrence fiscale peut entraîner un «nivellement par le bas» et, en définitive, une planification fiscale agressive. Les pays pratiquent eux aussi la concurrence fiscale, notamment en ce qui concerne les taux d'imposition appliqués aux bases d'imposition mobiles et susceptibles d'être déplacées facilement (essentiellement le capital).

La **concurrence fiscale entre pays** (concurrence entre juridictions fiscales) consiste à tenter d'attirer une activité économique ou les recettes fiscales correspondantes. Cette concurrence est particulièrement vigoureuse au niveau des impôts dont la base d'imposition est mobile, un bon exemple étant **l'impôt sur les sociétés**. L'évolution des taux d'imposition nominaux est un indicateur de cette évolution. Une autre forme de concurrence fiscale est le **traitement fiscal spécifique de revenus provenant de l'étranger ou d'éléments de propriété intellectuelle**. Lorsqu'une base d'imposition n'est pas mobile, le lieu d'imposition ne peut pas être influencé par le choix de l'emplacement, ce qui laisse peu de place à la concurrence fiscale entre pays puisque leurs décisions n'auraient pas pour effet d'attirer l'activité ni les recettes fiscales correspondantes (par ex. fiscalité indirecte, taux de TVA).

La concurrence fiscale, de par sa nature, est **asymétrique**. Cela signifie que certains tirent profit de la concurrence fiscale aux dépens d'autres acteurs. Ce principe vaut aussi bien pour les contribuables (principalement les entreprises) que pour les pays. Les pays à faible fiscalité bénéficient de la concurrence fiscale, tandis que les pays à fiscalité élevée risquent davantage de perdre des ressources fiscales, une partie de l'activité économique et, in fine, de la croissance. Au sein de l'Union, l'asymétrie de la concurrence fiscale se reflète dans les positions adoptées vis-à-vis de l'harmonisation fiscale: même si cette image est simplifiée, les pays à faible fiscalité sont moins enclins

³⁰ Cet aspect est sujet à débats, mais les recherches disponibles indiquent que la mobilité au sein de l'Union ne fonctionne pas de cette manière. Voir par exemple l'étude récente de l'UCL intitulée «[The Fiscal Effects of Immigration to the UK](#)».

à soutenir le regroupement de l'autorité fiscale que les pays à fiscalité élevée³¹. Enfin, la concurrence fiscale n'est pas basée sur une approche d'optimisation commune³².

L'**incidence** de la concurrence fiscale **sur la croissance** est généralement reconnue. Selon la théorie économique standard, la concurrence fiscale est néfaste pour la croissance. La concurrence fiscale peut également avoir une incidence sur la croissance du fait de ses conséquences en termes d'**inégalités**. Les économistes sont arrivés à la conclusion selon laquelle «dans l'ensemble, rien n'indique qu'une fiscalité élevée en général soit néfaste pour la croissance... La fiscalité ne peut nuire à la croissance que lorsqu'elle devient confiscatoire, auquel cas elle bloque l'innovation des entrepreneurs les plus productifs ou les pousse à se déplacer vers un pays à plus faible fiscalité»³³.

3.1.2. Numérisation

La numérisation de l'économie a entraîné l'émergence de nouveaux modèles économiques: les modèles économiques numériques reposent sur des actifs incorporels (propriété intellectuelle) et suppriment la nécessité, pour les sociétés ou les individus, d'être physiquement présents dans le pays où le service est fourni, voire d'avoir une implantation géographique fixe, quelle qu'elle soit (l'informatique en nuage permet de fournir des services de pratiquement partout par l'intermédiaire de terminaux mobiles). L'économie numérique se caractérise par la mobilité (actifs incorporels pouvant être situés n'importe où), les effets de réseau³⁴ et l'utilisation de données (mégadonnées). Elle englobe différents types d'activités³⁵ qu'il peut être difficile de localiser.

La numérisation a également eu une incidence sur les modèles économiques en général, en facilitant les activités transfrontalières, tant sur le marché intérieur de l'Union qu'avec le reste du monde. Les entreprises non spécialisées dans les TIC utilisent les TIC dans une plus ou moins large mesure en fonction de leurs activités (il existe une grande différence, par exemple, entre les services financiers et la construction).

La distinction entre l'économie numérique et l'économie (classique) dans son ensemble s'estompe. Ce phénomène pose un défi aux systèmes fiscaux, notamment en matière d'impôt sur les sociétés. Le critère d'établissement permanent, par exemple, est plus difficile à déterminer, alors qu'il constitue un élément fondamental pour l'imposition, et l'utilisateur ne peut exercer aucun contrôle sur l'emplacement de l'activité. Certains ont appelé de leurs vœux un régime fiscal spécifique pour les sociétés en ligne (on parle de «taxe Google»). Pourtant, les experts voient la solution non pas dans un régime fiscal spécifique pour les entreprises en ligne, mais plutôt dans l'application cohérente des principes généraux en matière de TVA et d'impôt sur les sociétés. En d'autres termes, comme l'indique le «Report of the Commission expert group on taxation of the

³¹ Voir Fabio Wasserfallen «[Political and economic integration in the EU: the case of failed tax harmonization](#)».

³² Voir A. Bénassy-Quéré *et al.* [Tax harmonization in Europe: moving forward](#), p. 2.

³³ «Tax harmonisation in Europe: moving forward», p. 7, en particulier les études visées à la note 23.

³⁴ Cet effet fait référence au fait que la concurrence sur le prix est limitée, mais que la concurrence porte sur la qualité et l'utilité du produit, avec un modèle dans lequel «le gagnant emporte tout».

³⁵ Couvre la vente physique à distance, l'e-commerce numérique et les modèles en nuage ainsi que les modèles multidimensionnels tels que les moteurs de recherche, les réseaux sociaux et autres sites Internet de services numériques gratuits associés à de la publicité.

digital economy» (rapport du groupe d'experts de la Commission sur la fiscalité de l'économie numérique) de mai 2014:

«Il convient de ne pas instaurer un régime fiscal particulier pour les sociétés numériques. Au contraire, il convient d'appliquer ou d'adapter les règles générales de manière à ce que les sociétés numériques soient traitées comme les autres».

Les changements sont également un encouragement à s'adapter. Ils ont mis en avant la nécessité d'assurer la simplification, la transparence et la stabilité, non seulement pour éviter le chalandage de conventions fiscales (planification fiscale), mais aussi, et surtout, afin de créer des conditions propices à la croissance (pour l'économie numérique et pour l'économie dans son ensemble). Étant donné que la complexité engendre des vides juridiques et des possibilités d'évitement de l'impôt et de fraude fiscale, la simplification des régimes fiscaux aurait des avantages. Les points essentiels sont la neutralité et la simplicité, parallèlement à des régimes fiscaux bien coordonnés et administrés.

En ce qui concerne la TVA, pour un certain nombre de transactions mobiles liées aux **services de télécommunications** (télévision, services de radiodiffusion et services fournis par voie électronique³⁶), un système récemment mis à jour applique le **principe de destination**, en vertu duquel l'impôt est dû dans l'État membre dans lequel les biens ou services sont consommés. Ce système est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2015. Les assujettis qui fournissent des services de télécommunications à des non-assujettis dans des États membres dans lesquels ils ne possèdent pas d'établissement devront tenir compte de la TVA sur ces prestations par le biais d'un portail internet dans l'État membre dans lequel ils sont identifiés.

Mini-guichet unique

Le mini-guichet unique (MGU) est une mesure de simplification conçue pour les services de télécommunications. Pour les services couverts, le «lieu de prestation» en matière de TVA est l'État membre du client. Ce système est optionnel, mais les entreprises qui décident de l'appliquer doivent le faire dans tous les États membres. Il s'appliquera aux fournisseurs de l'Union et aux fournisseurs extérieurs à l'Union pour les transactions concernées.

Ce système permet aux fournisseurs de ne pas devoir s'enregistrer dans tous les États membres de consommation (comme c'était le cas pour la fourniture de services électroniques à des personnes non assujetties par des fournisseurs hors UE avant 2015). Afin de garantir l'imposition correcte de ces services, les fournisseurs devront déterminer le statut de leur client (assujetti ou non) et le lieu (à l'intérieur ou à l'extérieur de l'Union) où se trouve ce client.

3.2. Fiscalité, assainissement et croissance

La conception de la politique fiscale «peut aider à répondre aux besoins d'assainissement, stimuler l'efficacité, la compétitivité et le potentiel de création d'emplois de l'économie de l'Union tout en promouvant l'inclusion sociale»³⁷.

Dans le contexte du semestre européen, l'accent est mis sur la croissance, comme c'est également le cas pour les mesures relatives à la fiscalité. Les réformes fiscales sont au

³⁶ Le MGU TVA 2015 a une portée plus limitée que dans le cas du commerce électronique. Ces modifications s'appliquent uniquement lorsque le client est un consommateur final.

³⁷ [Tax reforms in EU Member States - Tax policy challenges for economic growth and sustainability 2013 Report](#) («Réformes fiscales dans les États membres de l'UE — enjeux de la politique fiscale pour la croissance économique et la viabilité budgétaire, rapport 2013»), p. 9.

programme de la plupart des États membres.³⁸ Elles ont été reprises dans les recommandations par pays pour 2013-2014 concernant 24 États membres, et elles sont évaluées dans le cadre du semestre européen.

3.2.1. Objectifs de la politique fiscale

Le contrôle des dépenses publiques passe par deux approches possibles: limiter les dépenses, et accroître et réorganiser les recettes. Du côté des recettes, la fiscalité peut jouer un rôle dans l'assainissement des finances publiques et favoriser leur **viabilité à long terme**. Dans la situation économique actuelle, l'objectif majeur est de stimuler la croissance et la création d'emplois étant donné que la **croissance** génère davantage de recettes, ce qui facilite l'assainissement budgétaire (et inversement).

Un objectif d'**équité** renforce la durabilité et la croissance. Il convient de préserver un équilibre entre ces trois objectifs, parfois contradictoires. Les régimes fiscaux «conçus avec soin peuvent contribuer à redéfinir le triangle qui les unit»³⁹.

Les réformes entreprises dans un but d'assainissement fiscal ont augmenté la pression fiscale globale à travers l'Union (impôts directs et indirects, cotisations sociales). De manière générale, la réforme suppose d'alléger les impôts les plus néfastes pour la croissance, comme la fiscalité sur le travail et sur les sociétés, et de se réorienter vers des sources de revenus moins néfastes pour la croissance.

Lorsque l'accent est davantage placé sur un effet à court terme⁴⁰, comme dans le cas d'une dévaluation monétaire, le changement fiscal est appelé «dévaluation fiscale». Lorsque l'accent est placé sur des objectifs de gains escomptés à long terme sur le plan de la croissance et de l'emploi, on parle alors de «déplacement de la fiscalité».

Un autre concept est celui de l'«espace fiscal», qui consiste en une marge raisonnable d'augmentation des impôts. Tous les États membres ne disposent pas d'un espace fiscal. Lorsque ce n'est pas le cas, les pays recourent à la définition de la politique fiscale et à la gouvernance fiscale pour accroître l'efficacité de l'économie, et donc les recettes, mais il peut malgré tout s'avérer nécessaire d'augmenter encore les impôts⁴¹.

3.2.2. Modifications de la structure fiscale axées sur la croissance.

Les réformes fiscales dans les États membres de l'Union sont réexaminées dans un rapport annuel établi par les Directions générales des affaires économiques et financières (ECFIN) et de la fiscalité et de l'union douanière (TAXUD) de la Commission. Le rapport 2014 examine les réformes fiscales récentes les plus importantes dans les

³⁸ On trouvera une synthèse des modifications fiscales adoptées entre mi-2013 et mi-2014 dans le Rapport 2014 sur les réformes fiscales, p. 18.

³⁹ Rapport 2014 sur les réformes fiscales, p. 11.

⁴⁰ Rapport 2013 sur les réformes fiscales, p. 11. On entend ici par «déplacement de la fiscalité» le fait d'alléger les impôts les plus néfastes pour la croissance, comme la fiscalité sur le travail et sur les sociétés, et de se réorienter vers des sources de revenus moins néfastes pour la croissance. L'objectif est généralement d'obtenir des gains à long terme sur le plan de la croissance et de l'emploi. La «dévaluation fiscale» — sujet d'actualité étant donné la crise de la dette souveraine qui frappe les pays situés à la périphérie de la zone euro — est une forme particulière de déplacement de la fiscalité. Elle prend souvent la forme d'une baisse de la fiscalité sur le travail, et notamment des cotisations sociales des employeurs, financée par une hausse de la TVA. L'objectif de la dévaluation fiscale est d'améliorer la compétitivité par rapport aux partenaires commerciaux à court terme, et d'accélérer ainsi la correction nécessaire du déficit du compte courant. La dévaluation fiscale, qui reproduit les effets d'une dévaluation monétaire sur les conditions des échanges commerciaux, serait particulièrement efficace pour les pays présentant des déséquilibres extérieurs importants.

⁴¹ Voir le Rapport 2014 sur les réformes fiscales, p. 49.

États membres de l'Union. Les principales tendances générales indiquent une augmentation de la charge fiscale totale, avec une augmentation des impôts indirects, mais la pression fiscale sur le travail diminue dans une majorité de pays (elle augmente également dans d'autres pays), ainsi qu'un renforcement des mesures de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales⁴².

Bien entendu, le fait d'alléger la charge fiscale sur le travail nécessite de compenser ces réductions dans d'autres domaines. La manière de concevoir la diminution de la fiscalité sur le travail est importante, en particulier le choix entre une réduction de la fiscalité du travail et une réduction ciblant certains groupes de travailleurs. Les groupes cibles sont typiquement les travailleurs faiblement qualifiés/à faibles revenus, les sources de revenus secondaires, les jeunes et les groupes pris au piège du chômage⁴³. L'élasticité globale de la main-d'œuvre est très faible, mais certains segments du marché du travail sont sensibles aux incitants fiscaux ou se voient confrontés à des obstacles financiers décourageants. Les interventions ciblées nécessitent de maîtriser les coûts administratifs de la collecte des impôts et les risques de comportements opportunistes⁴⁴.

Il importe également de compenser ce changement d'une façon qui favorise l'assainissement et une réorientation propice à la croissance. Les impôts moins néfastes pour la croissance, comme les taxes sur la consommation (TVA, accises), les taxes récurrentes sur les biens immobiliers et les taxes environnementales et liées à la santé servent à compenser le manque à gagner fiscal qui en résulte. Les taxes sur la consommation représentent la part la plus importante. Les taxes sur les biens immobiliers et les taxes liées à l'environnement sont moins utilisées pour différentes raisons, dont le fait qu'elles poursuivent également des objectifs autres que fiscaux. Les taxes sur les biens immobiliers constituent un sujet délicat en raison de leur incidence possible sur les transmissions entre générations (héritage) et sur la cession d'entreprises. Elles présentent également certaines limitations ou difficultés liées aux valeurs cadastrales, qui doivent être mises à jour pour permettre que la base d'imposition garde sa valeur et ne soit pas érodée par l'inflation à moyen et à long terme.

En ce qui concerne la conception générale de la fiscalité, il est possible de gagner en efficacité en élargissant l'assiette fiscale (avec moins d'exemptions et de taux préférentiels), ainsi qu'en diminuant les taux, par comparaison avec les systèmes caractérisés par des assiettes étroites et des taux plus élevés. Cette approche peut créer un système causant moins de distorsions, puisque la réduction du nombre d'exemptions et de taux préférentiels réduit les possibilités de planification.

La définition et la gouvernance peuvent également contribuer à soutenir le déplacement de la fiscalité par les éléments suivants:

- le renforcement de l'efficacité de l'impôt en améliorant le respect des obligations fiscales,

⁴² Présentation des «réformes récentes des régimes fiscaux dans l'Union», dans le Rapport 2014 sur les réformes fiscales, p. 17-43.

⁴³ Rapport 2014 sur les réformes fiscales, p. 129: le piège du chômage «mesure la part du salaire brut additionnel éliminé par l'impôt sous la forme d'impôts plus importants et de perte d'allocations comme les allocations de chômage, l'aide sociale et les aides au logement lorsqu'une personne reprend le travail après une période de chômage. Le «piège» indique que l'augmentation du revenu disponible est faible et qu'inversement, le régime fiscal et le système d'allocations produisent des effets importants de découragement du travail».

⁴⁴ [«Assessing the impact of a revenue-neutral tax shift away from labour income in Spain»](#), ECFIN *Country Focus*, p. 3.

- la limitation des abattements fiscaux (par exemple les dispositions permettant différentes déductions de la base d'imposition, par exemple pour les intérêts sur emprunts hypothécaires dans l'impôt des personnes physiques, ou la déduction des paiements d'intérêts dans l'impôt sur les sociétés, pratiques connues sous le nom de «traitement privilégié de la dette») et
- l'actualisation et tenue à jour des bases d'imposition pour les faire correspondre à la réalité (par exemple mettre à jour les valeurs cadastrales des biens immobiliers pour les aligner sur les valeurs actuelles).

3.2.3. *En perspective*

L'effet d'un déplacement de la fiscalité sur les entreprises (et, au-delà, sur l'activité économique) n'est pas uniquement le résultat des modifications apportées à la fiscalité du travail et à l'impôt sur les sociétés. Les taxes augmentées dans le cadre d'une réorientation fiscale, comme les taxes environnementales, la TVA et les impôts locaux et régionaux, en particulier, ont elles aussi une incidence sur le chiffre d'affaires et la production. Une étude de 2014 calcule l'incidence des réformes fiscales sur l'imposition effective des sociétés⁴⁵. Elle complète les études empiriques existantes sur l'effet des taux d'impôt sur les sociétés sur le comportement économique des entreprises (choix de l'emplacement et des investissements, stratégies de déplacement des bénéficiaires) et sur la concurrence fiscale entre juridictions. Elle souligne que:

«Les recherches à l'appui de l'élaboration des politiques fiscales devraient également prendre en considération d'autres facteurs de production, en particulier lorsqu'il s'agit de définir des stratégies visant à déplacer la charge fiscale de façon à favoriser la croissance et la création d'emplois. En particulier, notre approche internationale et intersectorielle nous permet d'évaluer les effets des modifications fiscales sur les encouragements à l'accroissement de l'activité économique apportés par le régime fiscal»⁴⁶.

Enfin, en ce qui concerne l'assainissement des finances publiques dans la zone euro, l'intégration a favorisé un «regroupement de l'autorité fiscale au niveau européen distinct de l'harmonisation liée au marché unique».

4. Défis de la politique fiscale de l'Union européenne

Différentes priorités sont apparues dans le contexte des efforts visant à renforcer la politique fiscale européenne et l'équité. La coopération et la coordination renforcées au sein de l'Union comme au niveau international visent à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales ainsi que contre la planification fiscale agressive, notamment par une coopération fiscale plus efficace et par un échange d'informations fiscales entre les pays.

4.1. Fiscalité équitable et recouvrement des ressources perdues

La lutte contre l'évasion et la fraude fiscales ne vise pas simplement à combler un manque à gagner fiscal, mais aussi à rétablir l'équité fiscale dans l'intérêt des budgets publics comme des contribuables.

⁴⁵ Document de travail Fiscalité n° 45, «Effective Corporate Taxation, Tax Incidence and Tax Reforms: Evidence from OECD Countries».

⁴⁶ Dans les conclusions de l'étude, p. 26.

4.1.1. La fiscalité en contexte: une fiscalité équitable

La fiscalité peut être considérée dans la perspective des pouvoirs publics (recettes) ou dans la perspective du contribuable (dépenses). Les liens entre l'imposition et les dépenses contribuent à renforcer la perception d'équité et le respect des règles. Cependant, il n'est pas toujours clair aux yeux des contribuables (qu'il s'agisse de particuliers ou d'entreprises, allant des petites ou micro-entreprises aux multinationales) qu'ils achètent des services publics avec leurs impôts, le lien entre la fiscalité et la fourniture de biens publics n'étant pas toujours évident. La théorie économique a longtemps considéré le contribuable comme une personne rationnelle qui cherche à maximiser ses bénéfices et qui adopte ses décisions en conséquence. Pourtant, tous les contribuables ne réfléchissent pas à des questions de maximisation fiscale sur la base d'évaluations rationnelles avant de prendre des décisions. Les particuliers qui achètent des biens, des produits ou de l'immobilier au cours de leur vie, notamment, n'envisagent généralement pas de déménager dans un autre pays pour des raisons fiscales, ou n'ont pas la possibilité de le faire. En outre, certains impôts sont étroitement liés à un emplacement géographique (emplacement d'un bien immobilier ou lieu de consommation, par exemple).

On entend par **conformité fiscale** la volonté de respecter la législation fiscale, de déclarer les montants corrects, de faire valoir les déductions et abattements corrects et de payer tous ses impôts dans les délais prévus. Au niveau du contribuable, la discipline est facilitée par la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, sans laquelle les contribuables qui ne respectent pas les lois obtiendraient un avantage économique susceptible de décourager la conformité. Il est possible de lutter plus efficacement contre la fraude en simplifiant les régimes fiscaux, en adoptant des règles plus prévisibles et plus faciles à respecter afin qu'il soit plus facile et moins coûteux pour les contribuables de respecter leurs obligations fiscales.

Économie comportementale et fiscalité.

Les modèles économiques classiques considèrent les contribuables comme des décideurs en quête d'une situation optimale du point de vue économique. L'économie comportementale en matière de fiscalité dessine une image plus complexe et nuancée des contribuables, en accordant une plus grande importance à la persuasion morale dans la collecte des impôts, à la culture et à la probabilité d'être contrôlé.

Toutefois les études portent **principalement** sur l'impôt des personnes physiques et sur les **particuliers**. Ces études soulignent différents éléments: le fait que la conformité fiscale varie selon la qualité des biens et services fournis par les pouvoirs publics, le fait que les personnes coopèrent dans les cas où elles s'attendent à ce que d'autres coopèrent — conformité — et qu'elles tendent à limiter leur coopération lorsque les autres ne coopèrent pas, l'influence de l'environnement culturel et des normes sociales de comportement, ainsi que la probabilité perçue de subir un contrôle⁴⁷.

L'objectif d'équité (et l'objectif connexe de conditions égales) contribue à la conformité et limite les comportements d'évitement de l'impôt, d'évasion et de fraude qui privent les États membres de ressources fiscales.

⁴⁷ Document de travail Fiscalité n° 41 [Behavioural economics and Taxation](#), Weber T.O., Fookien J., Herrmann B («Behavioural economics and Taxation»).

4.1.2. Perte de ressources

Différents exemples de mesures prises par les États membres illustrent les résultats de décisions visant à rendre le système plus équitable et plus efficace en limitant l'évasion et la fraude fiscales⁴⁸.

Manque à gagner fiscal pour les finances publiques dans l'Union européenne

L'**écart de conformité** désigne la différence entre l'impôt perçu et l'impôt théoriquement dû, tandis que l'**écart fiscal** désigne les «phénomènes larges» couvrant un certain nombre de problèmes fiscaux tels que le travail non déclaré, la fraude à la TVA, la planification fiscale agressive (ISoc) et l'évasion fiscale (IPP).

On estime que **l'évasion et la fraude fiscales** coûtent 1 000 milliards d'euros par an en manque à gagner pour les budgets nationaux et le budget de l'Union. L'économie parallèle représenterait environ 20 % du PIB officiel de l'Union.

L'**écart de TVA** (TVA non payée) dans l'Union a été évalué à 177 milliards d'euros en 2012, ce qui représentait 16 % du volume total de la TVA due. Une partie de cette perte s'explique par des mesures de fraude et d'évasion⁴⁹, mais aussi par des erreurs, des mesures légales de planification fiscale, etc. Un autre élément est que l'estimation des recettes de TVA pourrait augmenter de 43 % par l'adoption d'un taux unique dans l'ensemble de l'Union (fixé au taux standard actuel), par exemple en mettant fin aux exonérations et aux taux réduits⁵⁰.

Le Parlement européen a demandé⁵¹ à la Commission de lancer une étude sur les indicateurs possibles pouvant servir de base à une réduction de la fraude et l'évasion fiscales. Il lui a également demandé de fixer des objectifs concrets de réduction de l'écart fiscal au niveau européen et au niveau national. La création d'indicateurs normalisés permettrait d'évaluer l'ampleur de l'économie non déclarée et de l'écart fiscal. La première chose à faire est toutefois d'harmoniser les estimations réalisées par les instituts statistiques nationaux. Il s'agit là d'une condition préalable indispensable pour définir et utiliser un ensemble contraignant d'objectifs (en lien avec la stratégie Europe 2020, le semestre européen, les programmes nationaux de réforme et les programmes de stabilité ou de convergence).

4.2. Lutte contre la fraude fiscale

4.2.1. Fraude fiscale

La lutte contre l'évasion et la fraude fiscales est une priorité, comme l'ont déclaré à plusieurs reprises le Parlement et le Conseil. La fraude et l'évasion fiscales confèrent un avantage concurrentiel à ceux qui se soustraient à leurs obligations en tant que contribuables et sapent la confiance des autres contribuables, ce qui porte atteinte au marché intérieur et à la confiance des citoyens de l'Union (en plus du manque à gagner fiscal). La lutte contre l'évasion et la fraude fiscales occupe une place de choix au programme de l'Union, et la Commission en a fait l'une de ses priorités⁵².

⁴⁸ On trouvera des exemples de ressources obtenues grâce à des mesures prises par les États membres dans le Rapport 2014 sur les réformes fiscales, p. 25.

⁴⁹ Étude sur l'écart de TVA publiée le 23 octobre 2014. Un changement de méthodologie explique la différence par rapport à l'estimation de 2011.

⁵⁰ On trouvera un exemple de calcul de l'écart fiscal pour le Royaume-Uni dans le document de travail Fiscalité n° 41, p. 5. Voir également l'étude sur l'écart de TVA, p. 20.

⁵¹ Dans sa résolution du 12 décembre 2013 sur la demande en faveur d'un engagement mesurable et contraignant contre la fraude et l'évasion fiscales dans l'Union européenne ([2013/2963\(RSP\)](#)).

⁵² Voir la lettre du 12 novembre 2014 du président de la Commission Juncker et du vice-président Timmermans aux présidents du Conseil et du Parlement européen.

Concepts liés aux fraudes fiscales

Différents concepts sont utilisés pour décrire le fait d'échapper à l'impôt ou de réduire le plus possible la conformité fiscale.

La **fraude** est illicite. Elle existe lorsque la consommation ou la production de revenus ne sont pas déclarées (ou sont sous-déclarées) à l'impôt bien qu'elles soient imposables (concept lié à l'économie parallèle). Elle existe aussi sans lien avec une activité quelconque, dans le seul but de dissimuler des revenus ou de gonfler les dépenses déductibles (par ex. dissimulation d'argent dans des paradis fiscaux). Par ailleurs, il y a encore fraude lorsque l'intention est d'échapper délibérément à l'impôt.

Les **paradis fiscaux** et les **centres financiers offshore** sont des juridictions présentant certaines caractéristiques dans le domaine fiscal, à savoir: imposition nulle ou minimale des revenus et du patrimoine des non-résidents, avantages fiscaux en faveur des particuliers non-résidents, absence d'échange réel d'informations pertinentes avec d'autres gouvernements concernant les contribuables de ces derniers, divulgation minimale ou nulle des transactions financières et des propriétaires d'actifs et, de manière générale, non-application des normes minimales en matière de gouvernance des entreprises et d'obligation de rendre des comptes⁵³.

Économie parallèle (non déclarée): désigne des activités productives légitimes dans lesquelles un paiement est imposable mais pour lesquelles le vendeur omet de payer les impôts dus (souvent d'un commun accord avec l'acheteur). Le **travail non déclaré** (élément du secteur «noir» de l'économie informelle) constitue la majeure partie de l'économie non déclarée. Il est mesuré par la valeur sur le marché noir de la production non signalée aux autorités fiscales (et non par le montant de l'impôt élué). De par leur nature même, il est difficile d'estimer de façon fiable et précise les situations non observées et les transactions cachées. Les méthodes d'évaluation peuvent être basées sur des estimations de la consommation⁵⁴ (entre des facteurs observables présentant une forte corrélation avec des revenus réels mais non observables), des enquêtes (avec le risque que les personnes concernées ne fassent pas état de leur comportement illégal), de contrôles fiscaux aléatoires et même d'expériences en laboratoire.

La lutte contre la fraude fiscale concerne les impôts directs (et en particulier les mesures de lutte contre les pratiques fiscales néfastes) et les impôts indirects (non-paiement de la TVA). Elle repose en particulier sur l'échange d'informations.

4.2.2. Au niveau européen

La Commission a présenté un **plan d'action de l'Union** en décembre 2012⁵⁵. Ce plan prévoit 34 actions à mener à court et à moyen terme. Il couvre en particulier la bonne gouvernance fiscale et la transparence fiscale (aux niveaux national, européen et international), la lutte contre les pratiques dommageables, la TVA et l'impôt sur les sociétés. Ces actions portent sur le renforcement de l'échange d'informations au sein de l'Union, l'amélioration de la lutte contre la fraude à la TVA, les mesures visant à décourager la fraude et la coordination des accords fiscaux internationaux au niveau de l'Union.

Le programme pluriannuel **Fiscalis**, lancé en 1993, couvre actuellement la période 2014-2020. Il a pour objectif de renforcer la coopération entre les États membres afin d'améliorer le bon fonctionnement des régimes fiscaux sur le marché intérieur. Plus spécifiquement, ce programme soutient la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales ainsi que contre la planification fiscale agressive.

⁵³ Étude du Département thématique «[Initiatives européennes sur l'élimination des paradis fiscaux et des transactions financières offshore et répercussions de ces mesures sur les ressources propres et le budget de l'Union européenne](#)», p. 31.

⁵⁴ Par exemple: utilisation de l'enquête britannique sur l'alimentation (1989) et des données relatives aux prêts à la consommation des grandes banques pour évaluer les revenus réels des ménages (Grèce 2012), voir Behavioural economics and Taxation, partie 2 «Measuring tax evasion», p. 8.

⁵⁵ En même temps qu'une recommandation sur la planification fiscale agressive et une recommandation sur la bonne gouvernance fiscale avec les pays tiers.

Le 12 décembre 2013, le Parlement européen a adopté une résolution sur la demande en faveur d'un engagement mesurable et contraignant contre la fraude et l'évasion fiscales dans l'Union européenne, sur la base du plan d'action de la Commission pour la lutte contre la fraude fiscale: «Le Parlement européen salue les efforts consentis par la Commission pour intensifier la lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive en vue de réduire le manque à gagner fiscal».

L'échange d'informations (sur demande, sans demande et échange automatique informatisé) fournit aux autorités fiscales des éléments qui les aident à détecter et à suivre les cas d'évasion et de fraude. Il nécessite une identification correcte et utilisable des contribuables. Le «**numéro d'identification fiscale**» (TIN) européen permet l'identification efficace et automatique des contribuables aux fins des impôts directs⁵⁶. L'objectif est de «remédier aux difficultés que rencontrent actuellement les États membres dans l'identification correcte de tous leurs contribuables (personnes physiques, morales ou autres) effectuant des opérations transfrontières».

La transparence et les banques

Dans l'Union européenne, la publication par les banques d'informations pays par pays (**CBCR**)⁵⁷, prévue par la directive sur les exigences de fonds propres (**CDR4**) adoptée en 2013, aura pour effet connexe de réduire la manipulation des bénéfices visant à réduire l'impôt. La publication CBCR impose aux **banques** de l'Union européenne de divulguer des informations concernant leurs activités partout dans le monde, ce qui permet d'obtenir une meilleure image de la véritable situation économique d'une banque.

Le principal objectif est le suivant: «Renforcer la transparence des activités des établissements (financiers), en particulier en ce qui concerne les bénéfices réalisés, les impôts payés et les subventions reçues est essentiel pour regagner la confiance des citoyens de l'Union dans le secteur financier. La communication obligatoire d'informations dans ce domaine peut donc être considérée comme un élément important de la responsabilité d'entreprise des établissements à l'égard des parties prenantes et de la société» (considérant 52 de la directive). La transparence mettra en lumière le transfert de bénéfices entre pays visant à éluder l'impôt.

Une mesure supplémentaire en matière de **transparence** a été décidée suite aux décisions fiscales anticipées émises par les autorités fiscales des États membres à l'égard de grandes entreprises multinationales, leur permettant ainsi de réduire considérablement les impôts à verser (en d'autres termes, d'éviter l'impôt grâce à une planification fiscale à l'échelle mondiale). La Commission a annoncé son intention de présenter une proposition visant à garantir la transparence des décisions anticipées en matière fiscale et à les placer dans le champ d'application de l'échange automatique d'informations.

4.2.3. Au niveau international

La coopération s'inscrit dans des cadres bilatéraux ou multilatéraux.

⁵⁶ Il s'agit de l'[une](#) des mesures du plan d'action 2012 pour la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

⁵⁷ Son article 89 dispose que: «À partir du 1^{er} janvier 2015, les États membres exigent des établissements de publier une fois par an les informations suivantes sur base consolidée pour l'exercice financier concerné, en ventilant ces informations par État membre et par pays tiers dans lesquels ils sont établis: a) leur(s) dénomination(s), la nature de leurs activités et leur localisation géographique; b) leur chiffre d'affaires; c) leur nombre de salariés sur une base équivalent temps plein; d) leur résultat d'exploitation avant impôt; e) les impôts payés sur le résultat; f) les subventions publiques reçues».

Le [rapport de la Commission](#) a été adopté le 30 octobre 2014. Il possède un [site Internet](#) dédié.

L'efficacité suppose que le **partage d'informations** ne soit pas limité par des dispositions nationales (permettant le secret ou une transparence restreinte) offrant un refuge à des fonds provenant de l'évasion ou de la fraude fiscales. Dans cette perspective, l'accent est mis sur la réduction du secret bancaire et sur l'amélioration du partage d'informations. Le partage d'informations a progressé au niveau international. C'est le cas en ce qui concerne l'aspect international de l'épargne, avec l'adoption en juin 2003 de la directive en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts. Cette directive prévoit des périodes transitoires liées à la conclusion d'accords avec **cinq pays européens**, à savoir la Suisse, le Liechtenstein, San Marin, Monaco et Andorre, pour l'échange d'informations sur demande, conformément à la définition du modèle d'accord de l'OCDE. Des accords ont été signés entre l'Union européenne et chacun de ces pays en 2004, et sont applicables depuis juillet 2005. Des modifications sont actuellement en cours de négociation.

Au niveau multilatéral, l'accord du 29 octobre 2014 sur l'application précoce de la nouvelle norme mondiale de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements (EOIR) a été signé par 50 pays, dont les 28 États membres de l'Union. Cet accord prévoit que les signataires commenceront dès 2017, et non 2018, à s'échanger les informations qu'ils doivent commencer à recueillir à partir du 31 décembre 2015. Cet accord constitue un pas très important, mais ce n'est qu'un premier pas (par exemple, les pays peuvent décider au cas par cas avec quels pays ils échangent des données). En ce qui concerne la couverture de l'accord, certains partenaires financiers de pays tiers importants ne sont pas encore signataires, bien que certains pays aient annoncé leur intention d'appliquer la norme EOIR dans un avenir proche. La loi américaine de 2010 sur la conformité fiscale des comptes à l'étranger (Foreign Account Taxpayer Compliance Act, FATCA)⁵⁸, prévoit des éléments similaires à ceux repris dans la norme de l'OCDE. Les États membres de l'Union⁵⁹ appliqueront l'EOIR en 2017 dans le cadre de la directive révisée sur la coopération administrative, qui vise à transposer la norme mondiale de l'OCDE relative à l'EOIR en droit européen, comme convenu au niveau du Conseil le 14 octobre 2014. La directive européenne sur la fiscalité de l'épargne inclut une disposition plus restreinte et sera suspendue dès la prise d'effet de l'EOIR.

La coopération avec les partenaires commerciaux de l'Union (par exemple dans le contexte de la rencontre Asie-Europe) comprend le besoin de progresser davantage dans la lutte contre la fraude fiscale tout en renforçant la transparence (grâce à la norme de l'OCDE).

4.3. Réduire l'évasion fiscale

L'évasion fiscale est en principe légale mais elle n'est pas prévue par la législation (restructuration autorisée des revenus, par exemple rémunération sous forme de dividendes, revenus moins taxés, conversion de frais en frais déductibles fiscalement).

4.3.1. Coopération

Afin d'éviter que la concurrence fiscale ne soit exploitée pour réduire de manière agressive les obligations fiscales et diminuer ainsi les recettes fiscales des pays, il est nécessaire de fonctionner de concert et de s'entendre sur certaines «règles du jeu».

⁵⁸ Qui impose aux banques étrangères l'obligation de fournir aux autorités fiscales américaines des informations concernant les comptes et les dépôts de clients américains,

⁵⁹ Pour des raisons techniques, l'Autriche n'appliquera cette norme qu'à partir de 2018.

Une concurrence non coordonnée peut aboutir à une course à la réduction des recettes fiscales. Les actions unilatérales visant à lutter contre la concurrence fiscale ne sont pas efficaces, puisqu'une assiette d'imposition peut simplement être déplacée vers un endroit qui ne fait pas l'objet d'actions similaires. En d'autres termes, il est nécessaire de collaborer afin d'optimiser la situation de manière conjointe.

Dans une économie mondialisée, où l'utilisation des TIC peut rendre les transactions obscures voir opaques, les systèmes fiscaux nationaux ne sont pas en mesure de connaître toutes les transactions transfrontalières. Ce manque de coopération fait que le régime fiscal le plus favorable est appliqué aux dépens des autres régimes fiscaux nationaux. La coopération ne peut pas se limiter aux frontières de l'Union. Même si la coopération au sein de l'Union est plus importante, des actions bilatérales ou multilatérales sont également nécessaires.

Dans l'Union, la **coopération administrative** entre les États membres vise à soutenir la mise en œuvre du droit de l'Union dans le domaine fiscal. Il existe plusieurs instruments législatifs couvrant la TVA et les droits d'accises⁶⁰. La coopération inclut des outils et instruments pratiques, comme des formats électroniques pour l'échange d'informations, des outils de communication sécurisés et l'échange de bonnes pratiques administratives.

L'assistance au recouvrement des créances fiscales dans l'Union a un champ d'application large, puisqu'elle couvre tous les taxes, impôts⁶¹ et droits de toute nature perçus par ou pour le compte des États membres ou de leurs divisions administratives, en ce compris les autorités locales, ou au nom de l'Union. Certains chercheurs la considèrent comme un «concept avancé de réciprocité dans l'aide au recouvrement» qui inclut, par exemple, la possibilité pour les fonctionnaires du recouvrement d'exercer leurs pouvoirs dans un autre État membre en vertu d'un accord entre les autorités fiscales des États membres concernés, et qui crée un instrument uniforme permettant de faire appliquer la loi dans l'État membre qui reçoit la demande⁶².

Des accords bilatéraux en matière de coopération administrative avec certains pays tiers viennent compléter ce cadre afin d'assurer une coopération transfrontalière suffisante en matière de lutte contre la fraude.

Le **Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises** complète les instruments de coopération administrative au moyen d'une évaluation des mesures fiscales par les pairs. Il définit les pratiques fiscales dommageables comme des «mesures (y compris des pratiques administratives) ayant ou pouvant avoir une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de l'Union, et qui créent un niveau d'imposition nettement inférieur au niveau général du pays concerné». Les mesures relatives à la fiscalité des entreprises sont évaluées au regard du Code.

⁶⁰ Règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil, directive 2011/16/UE du Conseil et règlement (UE) n° 389/2012 du Conseil.

⁶¹ Directive 2010/24/UE du Conseil. Les cotisations obligatoires de sécurité sociale dues à l'État sont toutefois exclues: l'article 2, paragraphe 3, point a) couvre les dispositions de sécurité sociale [règlements (CE) n° 987/2009 et (CE) n° 883/2004].

⁶² Possibilité introduite par la [Directive 2010/24/UE](#) concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (article 7) et par la législation la plus récente en matière de coopération administrative. Pour plus d'informations, voir par exemple: I. de Troyer (2014) «Tax recovery assistance in the EU: analysis of Directive 2010/24/EU», EC Tax Review, 2014/3.

Exemples de pratiques d'évasion fiscale.

L'utilisation de «patent boxes» est un traitement fiscal préférentiel (généralement un taux réduit d'impôt sur le revenu) visant à attirer les entreprises qui développent, fabriquent et exploitent des brevets. Si ces pratiques sont liées au développement d'une activité réelle, elles peuvent favoriser la croissance et l'innovation. Elles existent dans différents pays de l'Union ainsi que dans des pays tiers.

Ces régimes sont en cours d'évaluation au niveau de l'Union (dans le cadre du Code de conduite) et au niveau international (projet BEPS ou érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices — de l'OCDE dans le cadre du «Forum sur les pratiques fiscales dommageables»), mais il n'existe encore aucun consensus concernant les critères à appliquer pour déterminer si ces régimes constituent des pratiques dommageables. Au niveau de l'Union, les mécanismes de «patent boxes» actuellement en place sont en cours de réexamen.

Un autre exemple d'évitement de l'impôt consiste à transférer des bénéfices entre filiales. Ainsi, certains systèmes permettent aux entreprises ne possédant pas de résidence fiscale dans un pays de mettre en place une activité dans ce pays dans le seul but de transférer leurs bénéfices vers des paradis fiscaux, manœuvre connue sous le nom de «double irish». Les autorités nationales ont récemment décidé de supprimer cette possibilité.

4.3.2. Fermer les lacunes dans législation fiscale

Le resserrement des règles européennes en matière d'impôt sur les sociétés destiné à lutter contre la planification fiscale agressive, empêcher la concurrence fiscale et améliorer le respect des obligations en matière de TVA (sur la base de l'étude de l'écart de TVA) peut contribuer à clore les lacunes dans législation fiscale.

Dans le domaine de la fiscalité **indirecte**, et en particulier en matière de TVA, les dispositifs transitoires actuels présentent plusieurs inconvénients, parmi lesquels le régime double pour les échanges à l'intérieur de l'Union permettant les ventes hors TVA, qui entraîne un risque de fraude. Cette situation est propice aux fraudes de type «carrousel TVA», qui se basent sur une vente hors TVA.

Il est également prévu de s'attaquer à différentes lacunes en matière d'**impôt sur les sociétés**. Le **statut privilégié des dettes d'entreprises** est un élément susceptible de favoriser l'évasion fiscale sur le plan international. La distinction entre dette et fonds propres qui existe dans la plupart des régimes fiscaux peut créer des possibilités de transfert de bénéfices, en augmentant la dette là où les bénéfices sont fortement taxés et le capital (fonds propres) là où les taux sont plus avantageux. Cette situation est liée au fait que les régimes fiscaux permettent généralement la déduction des paiements d'intérêts, tandis que le rendement sur fonds propres n'est pas considéré comme un coût déductible. Cette asymétrie privilégie la dette aux dépens des fonds propres. Le rétablissement d'un traitement fiscal symétrique de la dette et des fonds propres au niveau des entreprises vise à préserver l'assiette imposable au niveau national et international, ce qui nécessite une coopération (pour définir les dispositions et les mesures anti-évasion).

Les **transactions relatives aux prix de transfert**⁶³ peuvent occasionner des difficultés, en particulier en matière de gestion des risques face aux prix de transfert et aux ajustements. Elles peuvent avoir pour conséquence une double imposition ou l'absence d'imposition, étant donné que l'interprétation et l'application du principe de «concurrence normale» (*arm's length*) varient d'une société à l'autre et d'une

⁶³ C'est-à-dire les coûts des transactions entre deux divisions d'une entreprise multinationale dans différents pays (le prix facturé pour les transactions internes à l'entreprise).

administration fiscale à l'autre. La directive **mères-filiales** originale visait à éviter la double imposition des bénéfices générés par des groupes transfrontaliers, mais lorsqu'une distribution de bénéfices est traitée comme un paiement fiscalement déductible lié à un prêt hybride⁶⁴ dans l'État membre de la filiale, il en résulte une double non-imposition.

Les lacunes ci-dessus sont examinées dans le cadre du processus législatif européen. En ce qui concerne le traitement fiscal des **paiements à l'intérieur d'un groupe**, la révision de la directive mères-filiales a progressé en deux étapes. Les dispositions relatives aux prêts hybrides ont été adoptées dans la révision à la mi-2014⁶⁵. Un accord est proche quant aux dispositions permettant aux États membres d'ignorer les arrangements artificiels conclus aux fins d'éviter l'impôt, et de percevoir l'impôt sur la base des données économiques véritables (clause anti-abus).

En ce qui concerne le traitement des **transactions relatives aux prix de transfert**, la Commission a publié le 4 juillet 2014 des lignes directrices basées sur les travaux du Forum conjoint sur les prix de transfert (FCPT), institué par la Commission afin d'améliorer le fonctionnement du marché unique et d'assurer une meilleure coordination de la fiscalité des entreprises.

La proposition de directive visant à établir une assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés (ACCIS)⁶⁶ a été présentée en 2011. L'ACCIS, telle que présentée dans la proposition⁶⁷, est un «ensemble de règles communes pour le calcul de l'assiette imposable des sociétés qui sont résidentes fiscales dans l'UE et des succursales d'entreprises de pays tiers situées dans l'UE. Plus particulièrement, le cadre fiscal commun prévoit les règles concernant le calcul des résultats fiscaux individuels de chaque société (ou succursale), la consolidation de ces résultats, lorsqu'il existe d'autres membres du groupe, et la répartition de l'assiette imposable consolidée entre chaque État membre éligible». Une solution globale pourrait éliminer différentes possibilités de planification fiscale ainsi que la plupart des obstacles fiscaux au fonctionnement efficace du marché unique. Cette proposition n'a été enregistrée aucun progrès depuis trois ans. On s'attend toutefois à ce qu'elle soit relancée en raison des inquiétudes suscitées par l'utilisation massive de décisions fiscales anticipées au profit d'entreprises multinationales.

Au niveau international, la coopération est à la fois bilatérale et multilatérale. Les exemples de coopération bilatérale avec des pays tiers se sont récemment multipliés. La coopération avec les États de l'AELE (Islande, Liechtenstein, Norvège et Suisse) offre également un cadre pour la coopération bilatérale. Dans ce contexte par exemple, les

⁶⁴ Les prêts hybrides sont des instruments financiers qui présentent à la fois les caractéristiques des emprunts et celles des fonds propres.

⁶⁵ Directive [2014/86/UE](#) du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

⁶⁶ [2011/0058\(CNS\)](#) L'ACCIS est actuellement conçue comme une option pour les entreprises. Cela signifie que «dans le cadre de l'ACCIS, les groupes de sociétés devraient appliquer un ensemble unique de règles fiscales pour toute l'Union et ne traiter qu'avec une seule administration fiscale (guichet unique). Une société qui opte pour l'ACCIS ne sera plus assujettie aux dispositions nationales relatives à l'impôt sur les sociétés pour tous les domaines réglementés par les règles communes. Une société qui ne répond pas aux critères pour participer au régime établi par la directive ACCIS ou qui choisit de ne pas y participer continue à être soumise aux règles nationales en matière d'impôt sur les sociétés»: exposé des motifs de la proposition de la Commission [COM\(2011\) 121 final](#), p. 5.

⁶⁷ Exposé des motifs, p. 5.

travaux du groupe du Code de conduite contribuent à identifier les régimes de fiscalité des sociétés jugés dommageables pour l'Union européenne. Sur cette base, un accord a été conclu avec la Suisse (en octobre 2014) en vue de mettre fin à cinq mécanismes en matière de fiscalité des sociétés sur la base des travaux du groupe du Code de conduite. L'objectif de la réforme est de supprimer la distinction entre l'imposition des activités nationales et externes, mettant ainsi fin à un régime favorable aux entreprises étrangères.

Au niveau de l'OCDE, le projet **BEPS** s'attaque aux lacunes des régimes fiscaux nationaux exploitées par les entreprises multinationales dans le but d'éviter l'impôt, ou du moins de réduire leurs revenus imposables. Le projet **BEPS** sert de base à la coopération au niveau du G20 et couvre 44 pays, dont tous les États membres de l'Union européenne. Il se penche sur les régimes préférentiels tels que les «patent boxes».

Enfin, le G20, lors de sa réunion récente de [Brisbane](#), a rappelé l'importance de pratiquer une fiscalité équitable et d'améliorer les régimes fiscaux, ainsi que de fermer les échappatoires. Il a émis la déclaration suivante en matière de fiscalité:

«Les bénéficiaires devraient être taxés à l'endroit où ont lieu les activités économiques qui engendrent ces bénéfices et à l'endroit où la valeur est créée. Nous nous réjouissons des progrès significatifs réalisés par le plan d'action du G20 et de l'OCDE sur l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices, qui vise à moderniser les règles fiscales internationales. Nous nous engageons à achever ces travaux en 2015, y compris en matière de transparence des décisions anticipées concernant certains contribuables spécifiques, considérées comme des pratiques fiscales dommageables. Nous nous réjouissons des progrès accomplis dans l'imposition des «patent boxes». Afin d'éviter l'évasion fiscale transfrontalière, nous approuvons la norme d'information commune mondiale pour l'échange automatique de renseignements fiscaux sur base réciproque. Nous commencerons à échanger automatiquement des renseignements entre nos pays et avec d'autres pays d'ici à 2017 ou à la fin de 2018, sous réserve de l'achèvement des procédures législatives nécessaires. Nous nous réjouissons de l'engagement des centres financiers à faire de même, et invitons tous les acteurs concernés à se joindre à nous. Nous saluons l'engagement plus affirmé des pays en développement en faveur du projet BEPS afin de répondre à leurs préoccupations. Nous collaborerons avec ceux-ci afin de renforcer les capacités de leurs administrations fiscales et de mettre en œuvre l'EIOR. Nous nous réjouissons du renforcement de la collaboration entre nos autorités fiscales en matière de conformité transfrontalière».

5. Perspectives

La politique fiscale européenne a vu le jour en tant que mesure connexe visant à assurer le bon fonctionnement du marché unique. La coopération et l'harmonisation étaient limitées à cette seule fin, et des dispositions du traité ont été adoptées afin de fournir les outils nécessaires à la réalisation de cet objectif. Le développement de l'Union européenne et l'évolution de l'économie, qui est désormais un environnement mondialisé en mutation rapide, confèrent un rôle nettement plus important à la politique fiscale européenne, puisque les nouveaux modèles commerciaux, les activités croissantes des entreprises multinationales et les TIC font que les politiques fiscales

nationales ne peuvent relever ces défis de manière indépendante et isolément de l'Union (et du reste du monde).

L'approche traditionnelle reposait sur l'hypothèse selon laquelle une harmonisation générale des régimes fiscaux des États membres n'est pas nécessaire. L'objet de la politique fiscale européenne, qui se limitait initialement à la suppression des obstacles fiscaux, a toutefois été élargi à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et contre l'évasion et la fraude fiscales. Ces objectifs nécessitent une plus grande convergence des politiques fiscales, qui devrait permettre de relever ces défis, de fermer les échappatoires et de créer des conditions de concurrence égales.

La question reste de savoir comment le train de mesures d'investissement proposé par la nouvelle Commission sera financé. Certains observateurs estiment que «la seule solution est une Union fiscale» tout en admettant que cette option n'est pas réaliste à l'heure actuelle.

6. Références principales

Informations générales

[Politique fiscale: généralités](#) (Fiches techniques sur l'Union européenne), Parlement européen, 2014
[Fiscalité et union douanière](#), site Internet de la Commission

Documents de travail Fiscalité, Commission européenne, DG Fiscalité et union douanière

- [Improving VAT Compliance random awards for tax compliance](#), Document de travail Fiscalité n° 51
- [Tax reforms in EU Member States – Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability 2014 Report](#), Document de travail Fiscalité n° 48
- [Effective Corporate Taxation, Tax Incidence and Tax Reforms: Evidence from OECD Countries](#), Document de travail Fiscalité n° 45
- [Behavioural economics and Taxation](#), Document de travail Fiscalité n° 41
- [Recent reforms of tax systems in the EU: good and bad news](#), Document de travail Fiscalité n° 39
- [Tax reforms in EU Member States – Tax policy challenges for economic growth and sustainability 2013 Report European Commission](#), Document de travail Fiscalité n° 38
- [Study on the impacts of fiscal devaluation](#), Document de travail Fiscalité n° 36

Documents de travail Économie, Commission européenne, DG Affaires économiques et financières

- [Consolidation on the revenue side and growth-friendly tax structures: an indicator based approach](#), Économie européenne, Document de travail Économie n° 513, février 2014
- [Improving tax governance in the EU Member States: criteria for successful policies](#) Économie européenne, Documents occasionnels 114, août 2012

Documents statistiques

- [Tendances de la fiscalité dans l'Union européenne](#), Eurostat, juin 2014
- [Environmental taxes – A statistical guide](#), Eurostat, manuel et lignes directrices, édition 2013

Études du PE

- [Initiatives européennes sur l'élimination des paradis fiscaux et des transactions financières offshore et répercussions de ces mesures sur les ressources propres et le budget de l'Union européenne](#), Département thématique, Parlement européen, 2013
- [Simplifying and modernising VAT in the digital single market](#), Département thématique, Parlement européen, 2012

Rapports sur des thèmes spécifiques

- [Rapport sur les activités dans le domaine de la fiscalité pour l'année 2013](#), DG Fiscalité et union douanière
- Rapport du [Groupe d'experts de la Commission dans le domaine de la fiscalité de l'économie numérique](#), Commission européenne, 2014
- [Mise à jour pour 2012 de l'étude destinée à quantifier et analyser le «trou» de TVA dans l'UE à 27 États membres](#), 22.10.2014 (TAXUD/2013/DE/321)

- [Study on Food taxes and their impact on competitiveness of the agri-food sector](#) Commission européenne, juillet 2014
- [Resource-efficient green economy and EU policies](#), Agence européenne pour l'environnement, 2014
- Rapport 2014 de la Commission [Évaluation générale des répercussions économiques des obligations d'information pays par pays](#), 30 octobre 2014
- S. Schulmeister et E. Sokoll (2013) «[Implementation of a financial transaction tax by a group of EU member states](#)», Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung

Articles

- M. Aujean (2014) «Tax competition and tax planning: what solution for the EU?», EC Tax Review, 2014/2, p. 62
- A. Bénassy-Quéré, A. Trannoy et G. Wolff (2014) [Tax harmonization in Europe: moving forward](#), in Les notes du conseil d'analyse économique, n° 14, juillet 2014
- J. Calleja Borg (2013) «The tax treatment of losses under the proposed common consolidated corporate tax base directive», Intertax, Volume 4, n° 11, p. 581
- M. Cotrut, L. Gervoza et O. Popa (2014) «CFE Forum 2014: policies for a sustainable tax future», European Taxation, juin 2014
- A. de Graaf, P. de Haan et M. de Wilde (2014) «Fundamental change in countries' corporate tax framework needed to properly address BEPS», Intertax, Volume 42, n° 5, p. 306
- A. de Graaf (2013) «International tax policy needed to counterbalance the 'excessive' behaviour of multinationals», EC Tax Review, 2013/2, p. 106
- I. de Troyer (2014) «Tax recovery assistance in the EU: analysis of Directive 2010/24/EU», EC Tax Review, 2014/3, p. 135
- C. Garbarino (2014) «Tax design issues in respect to foreign branches and controlled companies and the feasibility of a consolidation area in the EU», EC Tax Review, 2014/1, p. 16
- P. Kavelaars (2013) «EU and OECD: fighting against tax avoidance», Intertax, volume 41, n° 10, p. 507
- J. Owens (2013) «[Tax policy in the 21st century: new concepts for old problems](#) global governance programme», EUI 2013/05 septembre 2013
- M. Schippers (2013) «Company tax integration in the European Union» EC Tax Review, 2013/5, p. 258
- J. Thygesen (2013) [Is the EU harmonization of excise taxes on tobacco products a barrier to health promotion?](#), European tax review, v. 41, n. 3, p. 164-167
- R. T. Kurdle (2014), «The OECD and international tax regime: persistence pays off», Journal of comparative policy analysis: research policies
- F. Wasserfallen (2014) [Political and economic integration in the EU: the case of failed tax harmonization](#) Journal of Common Market Studies, 2014, volume 52, p. 420-435

Livres

- A. Rust et C. Micheau (2013) «State aid and tax law», Wolters and Kluwer (ISBN 978-90-411-4557-1)
- G. Zucman (2013) «La richesse cachée des nations – Enquête sur les paradis fiscaux», Seuil, (ISBN 978-2-02-111431-7)

La politique fiscale de l'Union repose sur les régimes fiscaux nationaux, qui sont définis par les États membres et adaptés pour empêcher que les dispositions fiscales nationales n'entravent le marché unique et les activités transfrontalières.

Les régimes fiscaux doivent absolument s'adapter et se moderniser pour permettre l'assainissement budgétaire et stimuler la croissance. Les défis de la politique fiscale de l'Union sont notamment la mondialisation, la numérisation et la concurrence fiscale, qui offrent des possibilités plus nombreuses d'évitement de l'impôt, d'évasion et de fraude fiscales, et contre lesquelles les frontières nationales et les frontières de l'Union n'offrent pas de défense efficace.

L'évasion et la fraude fiscales nécessitent une convergence, par le biais de la coopération ou de la coordination, afin de lutter contre les comportements contraires à l'équité des régimes fiscaux et qui pénalisent la croissance. La convergence est actuellement développée, au niveau de l'Union européenne comme au niveau international, les échanges et le partage d'informations ainsi que la lutte contre les échappatoires fiscales devant être renforcés en vue d'apporter une réponse efficace.

Publication du
Service de recherche pour les députés

Direction générale des services de recherche parlementaire, Parlement européen



PE 549.001
ISBN 978-92-823-6594-6
doi: 10.2861/999302