



Bruxelles, le 18.5.2021
COM(2021) 251 final

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

Fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle

1. Cadre de la politique fiscale de l'Union européenne

1.1 Contexte

Le contexte de la politique de l'UE en matière de fiscalité des entreprises a radicalement changé au cours de l'année écoulée. Le coronavirus a profondément ébranlé les sociétés et les économies en Europe et dans le monde. Ce problème de santé publique est devenu la crise économique la plus grave de l'histoire de l'UE, qui s'est accompagnée de conséquences sociales profondes et d'inégalités croissantes.

La pandémie est survenue dans un contexte marqué par les grandes tendances actuelles qui façonnent nos économies et nos sociétés, ce qui inclut le **vieillessement de la population, le changement climatique, la dégradation de l'environnement, la mondialisation et la transformation du marché du travail**. La pandémie a également accéléré les tendances préexistantes vers la **numérisation**, qui se caractérisent par un nombre croissant de personnes et d'entreprises qui achètent, travaillent, interagissent et exercent des activités en ligne. Ces tendances ont des répercussions considérables sur les bases d'imposition existantes et requièrent une réflexion sur la forme que prendront à l'avenir des cadres fiscaux efficaces, durables et équitables, notamment en examinant le bouquet fiscal global (voir encadré n° 1).

Par ailleurs, il existe désormais un consensus pour dire que les notions fondamentales de résidence fiscale et de source fiscale sur lesquelles le système fiscal international repose depuis le siècle dernier sont obsolètes. Les pratiques commerciales consistent désormais régulièrement à exercer une activité dans un État sans y avoir de présence physique, une situation qui ne peut pas être traitée par les règles actuelles, alors que la numérisation de l'économie a également ouvert de nouvelles possibilités de manipuler les principes existants par l'intermédiaire de dispositifs de planification fiscale.

En réponse à cette situation, les gouvernements ont de plus en plus recours à l'adoption de mesures disparates visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Bien que celles-ci se soient révélées efficaces pour résoudre des problèmes spécifiques, elles ont encore accentué la complexité. Déclenchées par plusieurs scandales fiscaux, l'application rigoureuse des règles en matière d'aides d'État et la nécessité de financer les dépenses publiques après la crise financière, les discussions sur la réforme du cadre international en matière d'imposition des sociétés se sont accélérées au début des années 2010, pour aboutir au projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)¹, mené par l'OCDE et le G20. Ce processus a donné sa première série de résultats en 2015, lesquels ont été mis en œuvre dans l'UE, notamment par les directives sur la lutte contre l'évasion fiscale². Les discussions internationales avancent à présent sur la voie d'une solution mondiale visant à réformer le système international d'imposition des sociétés obsolète, qui comprend des actions concernant la réattribution des droits d'imposition et une imposition minimale effective. Le contenu de

¹ Ce projet réunit désormais 139 pays et territoires dans le monde.

² Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (JO L 193 du 19.7.2016, p. 1).

ces discussions aura une incidence sur la forme que prendra à l'avenir le programme de l'UE en matière de fiscalité des entreprises, indépendamment de la conclusion ou non d'un accord global concret.

Parallèlement, des partenaires internationaux, comme les États-Unis, ont déjà annoncé leur intention de définir leur programme en matière de fiscalité des entreprises pour les années à venir, qui dépassera le cadre des discussions internationales ou s'en inspirera. Ces actions permettent de reconnaître que des recettes sont nécessaires pour financer les investissements publics afin de reconstruire en mieux et de soutenir durablement une reprise économique inclusive. D'autres pays, comme le Royaume-Uni, ont aussi annoncé des mesures concernant la fiscalité des entreprises post-COVID-19.

Dans ce contexte, l'UE a besoin d'un cadre fiscal solide, efficace et juste qui réponde aux **besoins de financement public**, tout en soutenant la reprise et la transition écologique et numérique par la création d'un environnement **propice à une croissance équitable, durable et génératrice d'emplois, ainsi qu'aux investissements**.

1.2 Programme de politique fiscale de l'Union

L'action de l'UE en matière de fiscalité des entreprises doit s'inscrire dans un programme fiscal global de l'UE. L'élément central de ce programme est la nécessité de parvenir à un bouquet fiscal équilibré et à un système guidé par les principes d'équité, d'efficacité et de simplicité.

Les priorités suivantes seront essentielles pour concrétiser cette vision:

(i) Favoriser une croissance équitable et durable

Le programme fiscal de l'UE contribue à l'objectif général qui consiste à favoriser une croissance équitable et durable en soutenant des politiques plus générales de l'UE telles que le pacte vert pour l'Europe³, la stratégie numérique de la Commission, la nouvelle stratégie industrielle pour l'Europe⁴ et l'union des marchés des capitaux⁵. Il devrait également contribuer à soutenir une reprise inclusive conformément aux principes du socle européen des droits sociaux.

Un système fiscal qui favorise la transition écologique constituera un outil essentiel pour atteindre les objectifs du pacte vert pour l'Europe. Les mesures fiscales devront aller de pair avec d'autres instruments de tarification environnementale ainsi qu'avec des mesures réglementaires, tout en tenant dûment compte des effets distributifs afin de garantir une transition juste.

³ COM(2019) 640 final.

⁴ COM(2020) 102 final.

⁵ Voir, par exemple, COM(2020) 590 final.

Au niveau de l'UE, la proposition de réforme de la directive sur la taxation de l'énergie⁶ qui sera présentée prochainement constituera une avancée décisive à cet égard. La révision de cette directive viendra compléter d'autres initiatives du paquet «Ajustement à l'objectif 55», en rationalisant le système des taux minimaux et en supprimant les exonérations et les taux réduits obsolètes. Dans le cadre de ce même paquet, la Commission proposera des mécanismes de tarification nouveaux et réformés pour soutenir les objectifs climatiques de l'UE, notamment un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières (CBAM) et une proposition de révision du système d'échange de quotas d'émission de l'UE (SEQE). Au niveau national, les États membres devraient intensifier leurs efforts pour fixer le prix des externalités⁷ en tenant dûment compte des incidences sociales négatives, et pour supprimer progressivement les subventions dommageables, notamment dans le cadre de réformes fiscales plus vastes⁸.

Dans la communication «Décennie numérique»⁹, la Commission fixe les objectifs de l'UE dans le cadre de la transition numérique jusqu'en 2030. La fiscalité doit faciliter cette transition, en procurant un environnement dans lequel les entreprises numériques peuvent prospérer. Parallèlement, le cadre fiscal doit être adapté pour mieux correspondre aux réalités d'une économie numérisée, ce qui suppose également la numérisation de l'administration fiscale.

Le cadre fiscal de l'UE doit être conçu de manière à contribuer à la construction d'un marché unique plus solide pour soutenir la reprise en Europe, conformément à la nouvelle stratégie industrielle de 2020 et à sa mise à jour adoptée en mai 2021¹⁰. Il devrait réduire les coûts de conformité pour les entreprises, faciliter les investissements transfrontières et procurer aux PME et aux grandes entreprises un environnement propice à leur prospérité dans une Europe verte et numérique.

Le cadre fiscal de l'UE a aussi un rôle clé à jouer en faveur du développement de l'union des marchés des capitaux (UMC)¹¹, en particulier en supprimant les obstacles fiscaux aux investissements transfrontières et en s'attaquant à l'incitation fiscale favorisant l'endettement des entreprises.

(ii) Garantir une imposition effective

⁶ Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO L 283 du 31.10.2003, p. 51).

⁷ L'article 191, paragraphe 2, du TFUE commande d'intégrer le coût des externalités négatives dues aux activités polluantes ou nuisibles pour d'autres raisons, tandis que la stratégie annuelle 2021 pour une croissance durable encourage les États membres à inclure dans leurs plans pour la reprise et la résilience des réformes structurelles, et notamment des «réformes du système fiscal, en déplaçant par exemple la charge fiscale du travail vers des taxes qui entraînent moins de distorsions.» [COM(2020) 575].

⁸ Afin de soutenir ce processus, la Commission adoptera des recommandations sur la manière de promouvoir davantage les instruments et incitations pertinents afin de mieux appliquer le principe du pollueur-payeur et, partant, d'achever la sortie progressive de l'ère de la «pollution gratuite», ce qui s'inscrit dans le prolongement du prochain rapport de la Cour des comptes européenne. [COM(2021) 400].

⁹ COM(2021) 118 final.

¹⁰ COM(2021) 350 final.

¹¹ COM(2020) 590 final.

La perception effective des recettes fiscales est essentielle pour financer des services publics de qualité et constitue une condition préalable à une répartition équitable de la charge fiscale entre les contribuables. Elle contribue également à créer des conditions de concurrence équitables pour les entreprises, en améliorant la compétitivité de l'UE. Chaque année, des milliards d'euros sont perdus dans l'UE en raison de la fraude et l'évasion fiscales¹². Les dispositions fiscales des différents États membres peuvent aussi entraîner des pertes de recettes pour les autres États membres de l'UE, par exemple lorsque des redevances et des paiements d'intérêts peuvent être versés à des bénéficiaires établis dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle sans avoir payé de taxes et impôts dans l'UE.

Encadré n° 1: le bouquet fiscal de l'UE à l'horizon 2050

Il est nécessaire de moderniser les systèmes fiscaux afin de mieux tenir compte des évolutions économiques et sociales actuelles et futures. Les budgets des États membres dépendent fortement de la fiscalité du travail (cotisations sociales comprises), qui génère plus de 50 % de l'ensemble des recettes fiscales dans l'Union des Vingt-sept. La TVA représente plus de 15 % du total des recettes fiscales, tandis que d'autres bases d'imposition, comme les taxes environnementales (~ 6 %), les impôts fonciers (~ 5 %) ou l'impôt sur les sociétés (~7%), y contribuent relativement peu¹³. Bien que la composition globale des recettes fiscales dans l'UE soit restée relativement stable au cours des deux dernières décennies¹⁴, il est probable que les grandes tendances telles que le changement climatique et la transformation numérique du marché du travail auront une incidence sur le futur bouquet fiscal dans les États membres de l'UE.

Le vieillissement de la population et l'augmentation du travail atypique peuvent réduire la capacité de la fiscalité du travail à générer les mêmes recettes qu'aujourd'hui. Sur la base du livre vert sur le vieillissement¹⁵ et du rapport de 2021 sur le vieillissement¹⁶, il faudra alors repenser le mode d'imposition du travail et les conséquences pour d'autres bases d'imposition, en tenant compte de la nécessité d'assurer des recettes durables et une certaine équité intergénérationnelle, et contribuer à la viabilité des systèmes de protection sociale. La pression fiscale sur le travail traditionnellement élevée au sein de l'UE, par

¹² L'évasion fiscale internationale des particuliers a donné lieu à une perte de recettes fiscales de 46 milliards d'euros par an pour les États membres de l'UE. Voir ECOPA et CASE (2019) *Estimating International Tax Evasion by Individuals*, document de travail sur la fiscalité (Taxation papers) n° 76. Par ailleurs, l'évasion fiscale des entreprises dans l'UE engendrerait des pertes de l'ordre de 35 à 70 milliards d'euros chaque année, selon les estimations. Voir Dover, R., Ferrett, B., Gravino, D., Jones, E., & Merler, S. (2015) *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union*, Service de recherche du Parlement européen, PE 558.773; Álvarez-Martínez, M., Barrios, S., d'Andria, D., Gesualdo, M., Nicodème, G., & Pycroft, J. (2018) *How Large is the Corporate Tax Base Erosion and Profit Shifting? A General Equilibrium Approach*, CEPR Discussion Papers n° 12637; et Tørsløv, T., Wier, L., & Zucman, G. (2018) *The Missing Profits of Nations*, NBER Working Paper n° 24701.

¹³ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_fr

¹⁴ Commission européenne, *Examen annuel de la fiscalité - Édition 2021*, à paraître.

¹⁵ COM(2021) 50 final du 27.1.2021.

¹⁶ Rapport de 2021 sur le vieillissement, projections économiques et budgétaires pour les États membres de l'UE (2019-2070). Document institutionnel n° 148. Mai 2021.

rapport à d'autres économies avancées, devra encore être réduite afin de soutenir la compétitivité, l'emploi et la création d'emplois après la crise¹⁷.

Dans le même temps, les taux d'imposition de la consommation sont déjà historiquement élevés, puisque les taux de TVA ont été relevés dans les années qui ont suivi la crise financière. Il convient de s'attacher en priorité à limiter l'utilisation inefficace des taux réduits de TVA et des exonérations, qui souvent ne permettent pas d'atteindre leur objectif présumé.

Les taxes comportementales, telles que les taxes relatives à l'environnement et à la santé, continuent à gagner en importance pour les politiques fiscales de l'UE. Des taxes environnementales bien conçues permettent de soutenir la transition écologique en envoyant les bons signaux de prix et en mettant en œuvre le principe du pollueur-payeur¹⁸. Elles génèrent aussi des recettes qui pourraient compenser certaines des réductions requises de la fiscalité du travail. De même, les taxes relatives à la santé, par exemple, sur le tabac ou l'alcool, peuvent améliorer la santé publique et sauver des vies, tout en allégeant la pression exercée sur les systèmes de santé publique.

Enfin, un bouquet fiscal à l'épreuve du temps ira de pair avec l'imposition équitable et effective des revenus du capital, aussi bien des particuliers que des entreprises. Parallèlement, il sera nécessaire de prévoir des simplifications et d'autres mesures visant à réduire la complexité administrative. De plus, les taxes récurrentes sur les biens immobiliers peuvent être un moyen relativement efficace d'augmenter les recettes fiscales. Cependant, les problèmes d'ordre distributif et administratif liés à l'évaluation des biens immobiliers doivent être traités de manière adéquate.

Sur la base de ces considérations, la Commission lancera une réflexion plus vaste, qui devrait aboutir en 2022 à un symposium fiscal sur le «bouquet fiscal de l'UE à l'horizon 2050». Cette réflexion tiendra compte des principes énoncés ci-dessus ainsi que des effets distributifs des éventuelles modifications apportées au bouquet fiscal, et notamment de leurs répercussions sur les ménages à faible revenu.

Les principes exposés dans la présente section devraient également s'appliquer au système de financement du budget de l'UE par des ressources propres. Conformément au mandat du Conseil européen et aux engagements pris dans l'accord interinstitutionnel¹⁹ accompagnant le nouveau cadre financier pluriannuel, la Commission présentera également des propositions concernant de nouvelles ressources propres qui contribueront au remboursement de NextGenerationEU. Après une première série de propositions en juillet 2021, parmi lesquelles

¹⁷Entre 2012 et 2020, le coin fiscal moyen dans l'Union des Vingt-sept pour une personne isolée percevant un salaire moyen a diminué de plus de deux points de pourcentage.

¹⁸ Article 191, paragraphe 2, du TFUE.

¹⁹ Accord interinstitutionnel du 16 décembre 2020 entre le Parlement européen, le Conseil de l'Union européenne et la Commission européenne sur la discipline budgétaire, la coopération en matière budgétaire et la bonne gestion financière, ainsi que sur de nouvelles ressources propres, comportant une feuille de route en vue de la mise en place de nouvelles ressources propres (JO L 433 I du 22.12.2020, p. 28).

figureront des propositions relatives à un CBAM, à une taxe numérique et à une révision du SEQE de l'UE, la Commission proposera de nouvelles ressources propres supplémentaires, qui pourraient inclure une taxe sur les transactions financières et une ressource propre liée au secteur des entreprises.

La proposition relative au CBAM fera partie du prochain paquet «Ajustement à l'objectif 55». Ce mécanisme visera à réduire le risque de fuite de carbone en veillant à ce que le prix des importations reflète plus précisément la teneur en carbone de celles-ci si les pays tiers n'ont pas mis en place des politiques climatiques tout aussi ambitieuses. Il contribuera également à la réalisation des objectifs climatiques en incitant les producteurs des pays tiers et les importateurs de l'UE à adopter des technologies à faibles émissions de carbone. Le CBAM sera parfaitement compatible avec les obligations imposées par l'OMC et les autres obligations internationales.

Les entreprises numériques paient généralement moins d'impôts que les autres entreprises et les impôts qu'elles paient ne reviennent pas systématiquement aux pays où elles exercent leurs activités. La taxe numérique permettra de garantir que le secteur numérique contribue de manière équitable au financement de la relance dans l'UE et à la société au sens large. Elle sera conçue de façon à ce qu'elle soit indépendante du prochain accord global sur la réforme internationale de l'impôt sur les sociétés et compatible avec les obligations imposées par l'OMC et les autres obligations internationales²⁰. Cette taxe sera compatible avec l'objectif stratégique clé, qui consiste à soutenir et à accélérer la transition numérique. Une fois instaurée, elle coexistera avec la mise en œuvre d'un accord de l'OCDE sur le partage d'une fraction de la base d'imposition des grandes entreprises multinationales, dès que ce dernier aura été ratifié et transposé dans le droit de l'UE.

1.3 Qu'est-ce que cela signifie pour la fiscalité des entreprises de l'UE?

La fiscalité des entreprises devrait garantir que **la charge fiscale est répartie de manière équitable entre les entreprises** et que **le produit imposable est réparti de façon équitable entre les différentes juridictions**. Le système dans son ensemble devrait être simple, afin de réduire les coûts de conformité, et devrait faciliter les investissements et la croissance, ce qui permettra de renforcer le marché unique. Malgré les progrès accomplis dans la suppression des obstacles au marché unique dans d'autres domaines, les entreprises qui exercent des activités dans l'UE doivent toujours jongler avec pas moins de 27 systèmes fiscaux nationaux différents. Ces règles fiscales nationales disparates engendrent des coûts de conformité inutiles **pour les entreprises, qui découragent les investissements transfrontières dans le marché unique**. Cela vaut pour les grandes entreprises, mais aussi pour les **PME, les jeunes pousses et d'autres entreprises cherchant à se développer, à s'étendre et à exercer des activités transfrontières**, pour lesquelles les coûts sont

²⁰ Cette proposition sera différente des propositions présentées en 2018 relatives à une taxe sur les services numériques [COM(2018) 148 final] et à une présence numérique significative [COM(2018) 147 final], qui seront retirées.

proportionnellement plus élevés²¹. Il s'ensuit également des failles et des complexités qui peuvent laisser la voie ouverte à la planification fiscale agressive, ce qui peut déséquilibrer les conditions de concurrence. Cette situation est préjudiciable aux investissements et à la croissance ainsi qu'à la compétitivité de l'UE par rapport à d'autres partenaires internationaux. Les choix politiques dans le domaine de la fiscalité des entreprises ont aussi une incidence sur la mesure dans laquelle le système fiscal est favorable aux investissements. Enfin, le système fiscal devrait limiter les distorsions non intentionnelles des décisions commerciales (par exemple en faveur de l'endettement au lieu du financement sur fonds propres), ce qui favoriserait le financement durable et à long terme des entreprises et la restructuration des sociétés qui ont accumulé un niveau d'endettement dangereusement élevé, notamment à la suite de la crise de la COVID-19.

Conformément au principe de subsidiarité, l'action de l'UE en matière de fiscalité des entreprises devrait s'attacher aux défis présentant une dimension transfrontière manifeste, ce qui inclut la suppression des obstacles au bon fonctionnement du marché unique et aux investissements transfrontières engendrés par les différences entre les systèmes fiscaux nationaux.

Les progrès réalisés au niveau de l'UE devraient être complétés par des mesures de soutien nationales dans des domaines où les États membres seraient les mieux placés pour déterminer leurs besoins économiques et sociaux, ce qui englobe la fixation du taux de l'impôt sur les sociétés à un niveau supérieur aux taux minimaux à convenir au niveau international (voir section 2), qui demeurera une compétence nationale dans l'UE, ainsi que l'adoption de mesures nationales visant à améliorer l'administration fiscale et à faciliter le respect des obligations fiscales. Lorsque cela est nécessaire, il est possible d'adopter des mesures plus ciblées, telles que des incitations fiscales bien conçues et efficaces, en vue de soutenir des objectifs stratégiques plus généraux. Dans ces domaines, le rôle de l'UE **peut aussi consister à définir les priorités et échanger des informations, et à apporter un soutien financier aux réformes nationales et aux investissements**. La facilité pour la reprise et la résilience (FRR), qui est au cœur du programme de relance de l'UE, et l'instrument d'appui technique (IAT) peuvent apporter un concours financier essentiel pour la modernisation et la transformation numérique des administrations fiscales, tout en encourageant les réformes importantes de la politique fiscale.

L'UE a accompli des progrès considérables ces dernières années, notamment en adoptant et en commençant à mettre en œuvre les directives relatives à la lutte contre la fraude (ATAD) et la directive sur la coopération administrative (DAC)²². Dans le cadre du groupe «Code de conduite (fiscalité des entreprises)», les États membres continuent de soumettre à un examen collégial leurs régimes fiscaux respectifs afin de garantir qu'ils sont conformes aux principes de la concurrence fiscale loyale. De plus, le Parlement européen a été très actif dans le

²¹ Selon les estimations, les coûts de conformité fiscale représenteraient environ 2 % des impôts acquittés pour les grandes entreprises, mais s'élèveraient à 30 % de ceux-ci dans le cas des PME.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/tax_survey.pdf

²² Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (JO L 64 du 11.3.2011, p. 1).

domaine de la fiscalité, en général, et de la fiscalité des entreprises, en particulier. Par ailleurs, la Commission a adopté, en juillet 2020, **un plan d'action ambitieux²³ visant à rendre la fiscalité plus juste, plus simple et mieux adaptée aux technologies modernes** ainsi que la communication sur la bonne gouvernance fiscale dans l'UE et au-delà²⁴, qui vise à renforcer davantage la **promotion, par l'UE, de la transparence et de la fiscalité équitable tant au niveau européen qu'à l'échelle mondiale.**

La présente communication énonce d'autres mesures dans le domaine de la fiscalité des entreprises à court et à long terme. La Commission mettra rapidement en œuvre l'accord global à venir sur la réattribution des droits d'imposition et l'imposition minimale effective (voir la section 2). Elle prendra aussi des mesures au cours des deux prochaines années afin de relever les défis les plus immédiats (voir la section 3). De plus, la communication définit un plan visant à établir un cadre global de l'UE en matière de fiscalité des entreprises, qui soit adapté aux décennies à venir (voir la section 4).

2. Réforme du cadre international en matière d'imposition des sociétés

2.1 Discussions en cours au niveau mondial

Mandaté par le G20, le cadre inclusif de l'OCDE s'efforce de trouver une solution globale fondée sur un consensus afin de réformer le cadre international en matière d'imposition des sociétés. Les discussions s'articulent autour de deux grands axes de travail: le pilier 1 (réattribution partielle des droits d'imposition) et le pilier 2 (imposition minimale effective des bénéficiaires des multinationales). Ces deux piliers visent à traiter des problématiques différentes mais connexes, qui sont liées à la mondialisation et la numérisation croissantes de l'économie.

L'UE a constamment encouragé les réformes ambitieuses au niveau international et les discussions menées à l'échelle mondiale peuvent désormais aussi compter sur l'engagement positif de la nouvelle administration américaine. Le retrait de la précédente proposition sur la «sphère de sécurité»²⁵ et la présentation de propositions concrètes et constructives concernant le pilier 1 constituent une étape importante et offrent une possibilité prometteuse de réaliser de réels progrès pour parvenir à un accord global sur le partage d'une fraction de la base d'imposition des entreprises multinationales. Les récentes annonces de l'administration américaine concernant ses intentions en ce qui concerne la réforme nationale de l'impôt sur les sociétés posent un jalon ambitieux et représentent une étape importante sur la voie de la conclusion d'un accord sur le pilier 2, qui mettra un terme au nivellement par le bas. Les

²³ COM(2020) 312 final.

²⁴ COM(2020) 313 final.

²⁵ Qui aurait essentiellement rendu l'application du pilier 1 facultative pour les entreprises.

ministres des finances du G20 ont récemment réaffirmé leur volonté de parvenir à une solution globale fondée sur un consensus d'ici à la mi-2021²⁶.

Le pilier 1 vise à adapter les règles internationales en matière d'imposition des bénéfices des sociétés afin de tenir compte de la nature évolutive des modèles d'affaires, et notamment de la capacité des entreprises à exercer leurs activités sans présence physique. Il confère aux juridictions du marché le droit d'imposer une partie des bénéfices de certaines entreprises non-résidentes en prévoyant une réattribution d'une fraction de ces bénéfices globaux entre les juridictions dans lesquelles le groupe a des clients ou des utilisateurs, au moyen d'une formule convenue. Dans un premier temps, les discussions relatives au pilier 1 se sont concentrées principalement sur les entreprises opérant dans le secteur numérique. Cependant, la solution proposée pourrait à présent être simplifiée en réduisant le nombre de multinationales relevant du champ d'application et, dans le même temps, elle pourrait être étendue pour englober les entreprises multinationales les plus grandes et les plus rentables, indépendamment de leur secteur d'activité.

Le pilier 2 fixera un seuil pour la concurrence fiscale excessive en garantissant que les entreprises multinationales soient soumises chaque année à un certain niveau minimum d'imposition sur l'ensemble de leurs bénéfices. La mondialisation des économies et le recours plus intensif aux immobilisations incorporelles dans les chaînes de valeur mondiales ont permis à certaines entreprises multinationales de transférer leurs bénéfices vers des juridictions à fiscalité faible. Le pilier 2 permettra aux juridictions de compléter le montant de l'impôt versé par les grandes multinationales pour parvenir à un niveau minimum effectif, tout en laissant aux différents pays la liberté de décider des caractéristiques de leurs propres systèmes fiscaux. Une telle imposition minimale effective des bénéfices des entreprises limitera les possibilités d'évasion fiscale.

Les deux piliers du futur accord global s'inscrivent dans le droit fil de la vision de la Commission concernant un cadre en matière de fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle, telle qu'elle est exposée dans la section 4. Leurs objectifs sont complémentaires et il convient que les discussions menées au niveau mondial aboutissent à une solution portant sur les deux piliers. Ces piliers constituent des étapes vers l'adoption des principes importants que sont la formule de répartition (par l'application d'une formule pour la réattribution partielle des droits d'imposition au titre du pilier 1) et une définition commune de la base d'imposition. La Commission participe activement aux discussions internationales et collabore avec les États membres pour s'assurer que les aspects présentant un intérêt commun pour l'UE, comme la compatibilité avec le marché unique et la réduction au minimum de la complexité administrative, sont pris en considération et que les solutions sont bénéfiques pour l'UE. Dans ses conclusions du 25 mars 2021, le Conseil européen a également réaffirmé «sa nette préférence pour une solution mondiale ainsi que la ferme détermination qui l'anime à cet

²⁶ <https://www.g20.org/wp-content/uploads/2021/04/Communique-Second-G20-Finance-Ministers-and-Central-Bank-Governors-Meeting-7-April-2021.pdf>

égard», et a déclaré qu'il s'efforcera de parvenir à une solution consensuelle d'ici la mi-2021 dans le cadre de l'OCDE²⁷.

2.2 De quelle manière l'accord global sera-t-il mis en œuvre dans l'UE?

Une fois que le pilier 1 aura été approuvé et transposé dans une convention multilatérale, l'application de celui-ci sera obligatoire pour les pays participants. **Afin de garantir sa mise en œuvre cohérente dans tous les États membres de l'UE**, y compris ceux qui ne sont pas membres de l'OCDE et qui ne participent pas au cadre inclusif, la **Commission proposera une directive pour la mise en œuvre du pilier 1 dans l'UE**.

Dans le but de garantir l'application uniforme de celui-ci au sein de l'UE et sa compatibilité avec le droit de l'Union, **la principale méthode de mise en œuvre du pilier 2 sera une directive de l'UE qui tiendra compte des règles types de l'OCDE en y apportant les ajustements nécessaires**. La mise en œuvre d'un accord global sur l'imposition minimale effective aura aussi des conséquences pour les directives et les initiatives de l'UE existantes ou pendantes (voir encadré n° 2 ci-dessous).

Encadré n° 2: interactions entre un accord sur une imposition minimale effective et les initiatives existantes de l'UE

La mise en œuvre du pilier 2 aura des répercussions sur les règles existantes prévues dans la directive relative à la lutte contre l'évasion fiscale et, plus particulièrement, sur les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC), qui interagiront avec la règle primaire du pilier 2 («règle d'inclusion du revenu» ou «RIR»). Lorsque la RIR sera mise en œuvre dans l'UE, il sera nécessaire d'étudier la meilleure manière de concilier l'interaction entre les deux règles.

La transposition du pilier 2 devrait ouvrir la voie vers l'approbation de la **proposition pendante en ce qui concerne la refonte de la directive sur les intérêts et redevances**²⁸, qui est au Conseil depuis 2011. L'objectif de la directive de refonte était de subordonner les avantages de la directive (qui élimine les obstacles liés à la retenue à la source en ce qui concerne les paiements transfrontières d'intérêts et de redevances au sein d'un groupe de sociétés) à l'imposition des intérêts dans l'État de destination. Certains États membres ont estimé que la directive sur les intérêts et redevances devrait aller plus loin et fixer un niveau minimum d'imposition dans l'État de destination comme condition pour bénéficier de l'absence de retenue à la source. La conclusion d'un accord sur le pilier 2 permettra de résoudre cette question.

Comme l'indique la récente communication sur la bonne gouvernance fiscale dans l'Union européenne et au-delà²⁹, la Commission proposera d'intégrer le pilier 2 dans les critères utilisés pour évaluer les pays tiers dans le processus d'inscription sur la liste de l'UE, afin de

²⁷ <https://www.consilium.europa.eu/media/49010/250321-vtc-euco-statement-fr.pdf> (europa.eu)

²⁸ COM(2011) 714 final.

²⁹ COM(2020) 313 final.

les inciter à adhérer à l'accord international. Cette initiative est conforme à l'approche actuelle de l'UE consistant à utiliser le processus d'inscription sur la liste pour promouvoir les bonnes pratiques convenues au niveau international.

3. Dépasser le cadre de l'accord de l'OCDE – solutions ciblées

La présente section expose le programme de l'UE en matière de fiscalité des entreprises pour les deux prochaines années, qui s'accompagne de mesures visant à améliorer le système actuel, axées sur la double priorité consistant à garantir une imposition équitable et effective et à favoriser les investissements productifs et l'esprit d'entreprise.

3.1 Garantir une imposition équitable et effective

La première étape vers un système fiscal plus équitable est de parvenir à une **plus grande transparence publique concernant les impôts payés par les grands acteurs économiques**. Les citoyens et les organisations de la société civile sont de plus en plus nombreux à demander à la fois une plus grande transparence et davantage d'équité en ce qui concerne la fiscalité des entreprises, en particulier pour ce qui est de l'imposition des sociétés.

La Commission présentera une nouvelle proposition concernant la publication annuelle du taux d'imposition effectif des sociétés applicable à certaines grandes entreprises exerçant des activités au sein de l'UE, en appliquant la méthodologie convenue pour les calculs du pilier 2. Le taux d'imposition effectif des sociétés fournit des informations sur la part de l'impôt sur les sociétés payée par les entreprises par rapport au montant des bénéfices qu'elles génèrent plutôt que par rapport à leurs «bénéfices imposables», qui peuvent être réduits par divers moyens tels que les franchises fiscales. La proposition permettra donc d'améliorer la transparence publique concernant le taux d'imposition effectif réel des grandes entreprises de l'UE.

L'UE va également renforcer encore la **lutte contre l'utilisation abusive de sociétés écrans** – c'est-à-dire les entreprises qui ont une présence substantielle et une activité économique réelle minimales ou inexistantes – par l'intermédiaire d'une nouvelle initiative législative visant à neutraliser l'utilisation abusive des entités écrans à des fins fiscales. Alors que plusieurs actions menées au niveau de l'UE et à l'échelle internationale procurent des instruments pour lutter contre les structures fiscales abusives, il existe toujours un risque que les entités juridiques ayant une substance et une activité économique uniquement minimales ou inexistantes soient utilisées à des fins abusives, telles que la planification fiscale agressive, l'évasion fiscale ou le blanchiment de capitaux. Bien que le recours à des entités de ce type puisse être valablement justifié, il y a lieu de prendre des mesures supplémentaires pour s'attaquer aux entités et structures qui sont créées dans le but principal de réduire la charge fiscale ou de dissimuler un comportement abusif du groupe auquel elles appartiennent ou le caractère abusif des opérations auxquelles elles prennent part et qui n'ont pas de substance ni d'activités économiques réelles dans les pays où elles sont constituées.

La proposition de la Commission comprendrait des mesures comme l'obligation pour les entreprises de communiquer à l'administration fiscale les informations nécessaires pour déterminer si elles ont une présence substantielle et une activité économique réelle, le refus d'accorder les avantages fiscaux liés à l'existence ou à l'utilisation abusive de sociétés écrans, et l'instauration de nouvelles exigences en matière d'informations fiscales, de surveillance et de transparence fiscale. La Commission a également l'intention de prendre des mesures pour empêcher les paiements de redevances et d'intérêts sortants de l'UE d'échapper à l'impôt (ce que l'on appelle la «double non-imposition»).

Parallèlement, la Commission continuera d'utiliser tous les outils dont elle dispose pour faire en sorte que les entreprises paient leur juste part de l'impôt, ce qui inclut l'application des règles en matière d'aides d'État. Bien que la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union, et notamment des règles en matière d'aides d'État.

Actions visant à garantir une imposition équitable et effective:

Action n° 1: présenter une proposition législative concernant la publication des taux d'imposition effectifs payés par les grandes entreprises, sur la base de la méthodologie à l'examen au titre du pilier 2 lors des négociations de l'OCDE (d'ici à 2022)

Action n° 2: présenter une proposition législative définissant les règles de l'Union visant à neutraliser l'utilisation abusive des entités écrans à des fins fiscales (d'ici au 4^e trimestre de 2021)

3.2 Favoriser les investissements productifs et l'esprit d'entreprise

La fiscalité a un rôle primordial à jouer pour aider les entreprises à investir et à se développer en encourageant et en permettant la prise de décisions économiques socialement souhaitables par les entrepreneurs. Ce volet «facilitateur» de la politique fiscale est particulièrement important dans le cadre de la double transition et de la reprise économique après la pandémie de COVID-19.

Les flux de trésorerie étant plus limités, les PME sont souvent moins à même d'absorber ou de financer les pertes que les grandes entreprises. C'est pourquoi de nombreux États membres ont rapidement pris des mesures pendant la crise actuelle pour alléger la charge fiscale immédiate pesant sur les PME, par exemple en leur accordant un report des obligations fiscales. Cependant, le traitement des pertes varie toujours fortement d'un État membre à l'autre et l'environnement pour les investissements et la croissance peut être amélioré. Conjointement à la présente communication, la Commission adopte une **recommandation adressée aux États membres sur le traitement national des pertes**. Celle-ci permettra d'assurer une concurrence loyale entre les entreprises et de mieux soutenir les entreprises pendant la reprise. Il est probable que cette mesure soit particulièrement bénéfique pour les PME. Les services de la Commission examineront également de manière plus générale la perspective d'un traitement coordonné de la compensation transfrontière des pertes en vue de

remédier aux difficultés rencontrées par les PME et d'autres entreprises au cours des premières phases de leur expansion européenne.

Compte tenu du cadre fiscal actuel permettant de déduire fiscalement les intérêts débiteurs, une incitation fiscale favorisant l'endettement subsiste dans les règles fiscales. Cela signifie qu'une société peut déduire les intérêts liés à un financement par l'emprunt mais pas les coûts liés à un financement sur fonds propres, tels que le paiement de dividendes, ce qui l'encourage à financer des investissements par l'emprunt au lieu d'utiliser des fonds propres. Cette pratique peut contribuer à une accumulation excessive de dettes, susceptible d'avoir des répercussions négatives sur l'UE dans son ensemble, si certains pays venaient à faire face à une flambée de cas d'insolvabilité. L'incitation fiscale favorisant l'endettement pénalise aussi le financement de l'innovation au moyen de fonds propres. Cette problématique est devenue d'autant plus pressante que le stock de dettes des entreprises a considérablement augmenté en raison de la crise économique engendrée par la pandémie de COVID-19. La Commission présentera donc une **proposition visant à s'attaquer à l'incitation fiscale favorisant l'endettement des entreprises, au moyen d'un système de franchises pour le financement sur fonds propres**, ce qui contribuera à la ré-actionnarisation des sociétés financièrement vulnérables. La proposition intégrera des mesures anti-abus afin de garantir qu'elle n'est pas utilisée à des fins autres que celles prévues.

Actions visant à favoriser les investissements productifs et l'esprit d'entreprise

Action n° 3: adopter une recommandation en ce qui concerne le traitement national des pertes (conjointement à la présente communication)

Action n° 4: présenter une proposition législative visant à instaurer une franchise pour la réduction des incitations fiscales favorisant l'endettement (DEBRA) (d'ici au 1^{er} trimestre de 2022)

4. Dépasser le cadre de l'accord de l'OCDE - Un environnement fiscal des entreprises dans l'UE pour le XXI^e siècle

Un consensus sur la réforme des règles internationales en matière d'imposition des sociétés constituera une étape historique vers la modernisation des règles mondiales régissant la fiscalité des entreprises. L'accord global sur le pilier 1 ne s'appliquera dans un premier temps qu'à un nombre restreint d'entreprises, ce qui est pleinement justifié. Afin qu'une telle solution fonctionne au niveau mondial, elle doit pouvoir être gérée par 139 juridictions, caractérisées par des profils économiques et des niveaux de capacité administrative différents, et ce, de manière conjointe. Une Union européenne étroitement intégrée avec son marché unique peut et devrait cependant aller plus loin.

L'absence d'un système commun d'imposition des sociétés au sein du marché unique constitue un frein à la compétitivité. Il s'agit d'une des conséquences des distorsions des décisions d'investissement et de financement (lorsque celles-ci sont motivées par des stratégies d'optimisation fiscale plutôt que par d'autres considérations) et des coûts de

conformité plus élevés pour les entreprises actives dans plusieurs États membres de l'UE. Cette situation crée un désavantage concurrentiel par rapport aux marchés des pays tiers.

La Commission proposera par conséquent un nouveau cadre pour l'imposition des revenus des entreprises en Europe («Entreprises en Europe: cadre pour l'imposition des revenus» ou «BEFIT»). Cette initiative fournira à l'UE un corpus réglementaire unique en matière d'impôt sur les sociétés, qui repose sur les éléments essentiels d'une base d'imposition commune et sur la répartition des bénéfices entre les États membres sur la base d'une formule (formule de répartition). Elle s'appuiera sur les progrès réalisés dans le cadre des discussions menées au niveau mondial, qui abordent déjà ces notions, par l'utilisation d'une formule pour la réattribution partielle des bénéfices prévue dans le pilier 1 et de règles communes pour le calcul de la base d'imposition aux fins de l'application du pilier 2. L'initiative BEFIT fera en sorte que les entreprises puissent exercer leurs activités au sein du marché unique sans entraves fiscales injustifiées. Parallèlement, elle veillera à ce que les asymétries existant entre les systèmes d'imposition des sociétés dans l'UE ne compromettent pas la capacité des États membres à lever des recettes pour financer les priorités de dépenses nationales.

L'établissement de règles communes pour déterminer la base d'imposition des sociétés permettra de simplifier considérablement la tâche des groupes de sociétés opérant sur le marché unique. Au lieu de devoir se conformer à pas moins de 27 ensembles différents de règles en matière d'impôt sur les sociétés, un groupe sera en mesure de déterminer sa charge fiscale dans chaque État membre de l'UE selon un ensemble unique de règles. Cette mesure ouvrira également la voie à de nouvelles simplifications administratives, comme la possibilité pour un groupe de déposer une déclaration unique de revenus des sociétés dans l'UE.

Cette nouvelle proposition remplacera les propositions pendantes d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)³⁰, qui seront retirées.

L'initiative BEFIT...

- ...créera un corpus réglementaire commun pour les groupes de sociétés opérant sur le marché unique dans plusieurs États membres, réduisant ainsi les obstacles aux investissements transfrontières;
- ...limitera les formalités administratives et les coûts de conformité au sein du marché unique, ce qui allégera la charge administrative pesant sur les autorités fiscales et les contribuables;
- ...combattrra l'évasion fiscale et soutiendra la création d'emplois, la croissance et les investissements;
- ...procurera un moyen plus simple et plus équitable de répartir les droits d'imposition entre les États membres;

³⁰ COM(2016) 685 final et COM(2016) 683 final.

- ...garantira aux États membres des recettes provenant de l'impôt sur les sociétés fiables et prévisibles.

L'initiative BEFIT consolidera les bénéfices des membres de l'UE appartenant à un groupe multinational dans une base d'imposition unique, qui sera ensuite répartie entre les différents États membres selon une formule, la part allouée étant imposée aux taux nationaux de l'impôt sur les sociétés. Les principaux éléments à prendre en considération sont notamment la manière adéquate de pondérer les ventes par destination, l'importance à accorder au marché sur lequel une entreprise multinationale exerce des activités, ainsi que les modalités de prise en compte des actifs (y compris les actifs incorporels) et du travail (personnel et rémunérations) afin de permettre une répartition équilibrée des recettes provenant de l'impôt sur les sociétés entre les États membres de l'UE qui présentent des profils économiques différents.

L'utilisation d'une formule pour répartir les bénéfices supprimera la nécessité d'appliquer des règles complexes en matière de prix de transfert au sein de l'UE pour les entreprises relevant du champ d'application. Différents types de formules de répartition sont déjà utilisés dans plusieurs pays. À titre d'exemple, aux États-Unis, au Canada et en Suisse, une formule est appliquée pour calculer la base d'imposition au niveau régional ou infranational. En revanche, pour les prix de transfert, les entités doivent fixer le prix des transactions entre membres du même groupe multinational de la même manière que pour une transaction comparable effectuée entre deux entités non liées («principe de pleine concurrence»). Les actions BEPS de l'OCDE en matière de prix de transfert ont mis à jour les lignes directrices internationales, mais ces principes sont néanmoins difficiles à appliquer et à faire respecter dans une économie moderne reposant sur des actifs incorporels et non marchands. Les travaux relatifs au pilier 1 ont fait ressortir un intérêt pour une approche différente en ce qui concerne la répartition des droits d'imposition, qui consisterait à utiliser une formule pour la réattribution d'une petite partie de la base d'imposition. L'initiative BEFIT s'appuiera sur cette démarche et la fera progresser afin de créer un système plus simple au sein du marché unique. Contrairement au pilier 1, qui prévoit que les règles actuelles et la réattribution des bénéfices selon une formule fonctionneraient en parallèle, l'initiative BEFIT remplacerait les règles actuelles pour l'attribution de la base d'imposition au sein du marché unique pour les entreprises relevant du champ d'application par la formule de répartition.

En combinant une formule de répartition et un corpus réglementaire commun pour la base d'imposition, l'initiative BEFIT marquera une étape importante dans la mise en place d'un système fiscal plus solide pour les entreprises au sein du marché unique. Même si les principes d'une base d'imposition commune et d'une formule de répartition figuraient déjà dans la précédente proposition relative à l'ACCIS, la nouvelle proposition tiendra compte des changements importants intervenus dans l'économie et dans le cadre international depuis mars 2011, lorsque l'ACCIS a été initialement proposée. Plus particulièrement, l'initiative suivra l'approche adoptée dans le prochain accord global dans ses propositions relatives à la définition de la base d'imposition. Elle prévoira également une formule de répartition

différente, qui prendra mieux en considération les réalités de l'économie d'aujourd'hui et les évolutions mondiales, notamment en tenant mieux compte de la numérisation.

La Commission travaillera en étroite collaboration avec les États membres pour élaborer cette proposition, tout en tenant compte de l'avis du Parlement européen, et en concertation avec le secteur des entreprises et les groupes de la société civile.

Action en faveur d'un cadre à plus long terme en matière de fiscalité des entreprises

Action n° 5: présenter une proposition concernant l'initiative «BEFIT» (Entreprises en Europe: cadre pour l'imposition des revenus), pour une transition vers un corpus réglementaire fiscal commun et une répartition plus équitable des droits d'imposition entre les États membres (2023)

5. Conclusion

Le prochain accord global marquera une étape décisive dans l'avancement de la réforme du système international d'imposition des sociétés, en résolvant les grandes problématiques liées à la répartition des droits d'imposition et à l'imposition minimale effective au niveau mondial. À l'échelle de l'UE, il faut s'appuyer sur ces progrès et faire avancer un programme tout aussi ambitieux en matière de fiscalité des entreprises qui garantisse une fiscalité équitable et effective et qui favorise les investissements productifs et l'esprit d'entreprise. Les mesures annoncées dans la présente communication, ainsi que les travaux déjà en cours, permettront à l'UE d'aller de l'avant et de concrétiser cette vision en vue d'établir un cadre de l'UE en matière de fiscalité des entreprises, apte à relever les défis du XXI^e siècle et axé sur le bon fonctionnement du marché unique.