



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 11.11.2011
COM(2011) 712 final

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

La double imposition au sein du marché unique

TABLE DES MATIÈRES

1.	Introduction	3
2.	Qu'est-ce que la double imposition?	4
3.	En quoi la double imposition serait-elle un problème?.....	6
4.	Réponses actuelles et limites de ces dernières pour résoudre les principaux problèmes	8
5.	Solutions envisageables	10
5.1.	Renforcement des instruments existants	10
5.2.	Extension de la couverture et de la portée des conventions préventives de la double imposition.....	10
5.3.	Mesures destinées à favoriser une plus grande cohérence entre les États membres de l'UE dans l'interprétation et l'application des conventions préventives de la double imposition.....	11
5.4.	Faciliter et accélérer la résolution des litiges au sein de l'UE.....	11
6.	Étapes ultérieures et conclusions	12

1. INTRODUCTION

Promouvoir une économie plus compétitive en tant que moteur d'une croissance intelligente et durable est une réelle nécessité, notamment en cette période de crise qui a fait apparaître de manière éclatante à quel point les économies des États membres de l'UE sont interdépendantes. C'est un point que la Commission a souligné dans le cadre de sa stratégie «Europe 2020»¹, en ajoutant que l'ensemble des politiques de l'UE, et notamment le marché unique, devaient être utilisées de manière plus efficace pour atteindre ces objectifs, en supprimant les obstacles restants.

Dans ses conclusions des 24 et 25 mars 2011 et du 24 juin 2011, le Conseil européen a notamment souligné la nécessité d'une coordination pragmatique des politiques fiscales en tant qu'élément permettant le renforcement de la coordination des politiques économiques dans la zone euro, pour contribuer à l'assainissement budgétaire et à la croissance économique.

La croissance est essentiellement tributaire de marchés sains, sur lesquels la concurrence stimule l'activité économique. Pour approfondir le marché unique, il reste plusieurs obstacles à lever, y compris les obstacles à l'activité transfrontalière et la complexité juridique liée à la coexistence d'un nombre de réglementations différentes pouvant aller jusqu'à 27 pour certaines transactions.

Les systèmes d'imposition dans l'Union ne contribuent pas à simplifier le cadre juridique actuel. Près de vingt ans après la mise en place du marché unique, les entreprises et les particuliers opérant sur le marché de l'Union européenne (UE) courent encore le risque d'être imposés sur le même revenu par plus d'un État membre dès qu'ils franchissent une frontière intérieure, alors que dans certains cas, ils pourraient échapper à toute imposition². À l'heure où les États membres sont à la recherche de recettes fiscales supplémentaires sûres, il importe pour leur crédibilité à l'égard de leurs contribuables qu'ils prennent les mesures nécessaires pour supprimer la double imposition et la double non-imposition. En outre, ces deux situations peuvent mettre en péril l'idée même d'un marché unique et sont, dès lors, tout à fait inacceptables.

Les entreprises et les citoyens qui exercent leurs libertés fondamentales en matière d'activités transfrontalières au sein du marché intérieur de l'UE ne devraient jamais, de ce seul fait, être imposés plus lourdement que les contribuables qui mènent les mêmes activités dans leur propre État membre. La double imposition dans un contexte transfrontalier en raison d'incompatibilité entre les différents systèmes fiscaux nationaux est une entrave majeure et un réel enjeu pour le marché intérieur³. Le principe selon lequel il faut supprimer la double imposition découlant du manque

¹ COM(2010) 2020 du 3.3.2010.

² La Commission est préoccupée par les situations actuelles de *double non-imposition* dans l'UE. La Commission envisage d'ouvrir une consultation publique concernant la double non-imposition des sociétés, comme l'a récemment proposé M^{me} Bowles, membre du Parlement européen et présidente de la commission des affaires économiques et monétaires du Parlement européen (Forum fiscal de Bruxelles 2011).

³ COM(2006) 823 du 19.12.2006, point 1.

de coordination des politiques fiscales devrait constituer un élément essentiel de toute stratégie à long terme de la Commission.

Tant le rôle négatif joué par la double imposition que la nécessité d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur grâce à une coordination renforcée des politiques fiscales ont été soulignés à diverses reprises⁴. En outre, certains éléments indiquent que bon nombre de contribuables de l'UE sont préoccupés par les questions de double imposition⁵.

Comme cela a été annoncé précédemment⁶, la présente communication recense les problèmes de double imposition en contexte transfrontalier et examine leur incidence sur le marché intérieur⁷. Elle expose les solutions qui ont déjà été examinées par les États membres et par les institutions de l'Union et indique les secteurs qui nécessitent de nouvelles actions coordonnées, tout d'abord pour éviter les cas de double imposition et, ensuite, pour assurer une résolution efficace, rapide et peu onéreuse des litiges en la matière.

Si elles sont menées à bien, ces actions devraient rendre l'Union européenne plus attrayante pour les entreprises et la concurrence plus juste sur le marché intérieur, ce qui contribuerait à la réalisation de l'objectif consistant à exploiter pleinement le potentiel d'un marché intégré de l'UE, comme le préconise l'Acte pour le marché unique⁸, et à supprimer les obstacles à l'exercice effectif des droits des citoyens de l'Union, comme le souligne le rapport 2010 sur la citoyenneté de l'Union⁹.

2. QU'EST-CE QUE LA DOUBLE IMPOSITION?

Aux fins de la présente communication, on entend par «double imposition» l'application de taxes comparables par deux juridictions fiscales (ou plus) aux mêmes revenus ou capitaux imposables¹⁰. Bien que la double imposition, notamment économique, puisse également se produire dans un contexte purement national, la présente communication se concentre sur les seules situations transfrontalières.

Dans un contexte international, la double imposition peut survenir en raison d'une double résidence ou d'une imposition à la fois dans l'État de résidence et dans l'État de la source.

⁴ Voir, par exemple, les conclusions des chefs d'État ou de gouvernement de la zone euro du 11 mars 2011.

⁵ Voir la consultation publique de la Commission à l'adresse suivante: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_fr.htm et notes de bas de page 25 et 26.

⁶ COM(2010) 769 du 20.12.2010, point 4.1.

⁷ La double imposition en contexte purement national, lorsqu'elle se produit, est une question relevant de la compétence du législateur national.

⁸ COM(2011) 206 du 13.4.2011.

⁹ Rapport 2010 de la Commission sur la citoyenneté de l'Union, «Lever les obstacles à l'exercice des droits des citoyens de l'Union», COM(2010) 603 du 27.10.2010.

¹⁰ Voir glossaire fiscal de l'IBFD, rubrique «*double taxation*». La double imposition est traditionnellement divisée en deux types, la double imposition juridique et la double imposition économique. Dans le cas d'une *double imposition juridique*, un même contribuable doit payer deux taxes comparables pour le même revenu ou capital. On parle généralement de *double imposition économique* lorsque des contribuables différents sont taxés pour le même revenu ou capital.

Les exemples suivants illustrent les deux cas de figure.

Exemple 1. En ce qui concerne la double résidence fiscale, la double imposition peut découler de l'application de critères divergents. Ainsi, une entreprise peut être considérée comme résidente fiscale dans l'État membre où elle est légalement enregistrée et, simultanément, dans un autre État membre où elle développe son activité principale. Dans cette situation, l'entreprise pourrait être tenue de payer l'impôt sur les sociétés au titre de ses revenus mondiaux dans les deux États membres à la fois et, par conséquent, être imposée deux fois sur le même revenu.

Exemple 2. Les États membres imposent généralement les contribuables non-résidents sur leurs revenus provenant de sources situées sur leur territoire. Cette imposition dans l'État de la source peut se chevaucher avec l'imposition des revenus mondiaux dans l'État de résidence du contribuable. Par exemple, un artiste, résident d'un État membre, signe un contrat global en vue de donner des concerts dans plusieurs États membres, lequel autorise la diffusion radio des concerts et prévoit la sortie d'un album de la tournée. Les revenus découlant de ce contrat pourraient être imposés deux fois ou plus (dans l'État de résidence et dans les États où l'artiste se produit), de même que les droits d'auteur perçus par l'artiste.

Généralement, les États membres appliquent déjà des mesures unilatérales¹¹, bilatérales¹², voire multilatérales¹³, pour atténuer la double imposition. Toutefois, en l'état actuel du droit de l'Union européenne, ils ne sont pas obligés d'éliminer la double imposition en règle générale. Si les règles des États membres qui privilégient les situations nationales par rapport aux situations transfrontalières, notamment en matière de double imposition économique, sont contraires aux libertés fondamentales en l'absence de justifications pertinentes¹⁴, la double imposition n'est pas contraire aux traités dès lors qu'elle résulte de l'exercice parallèle de la souveraineté fiscale des États membres concernés¹⁵.

En conclusion, dans l'état actuel du droit de l'Union, en l'absence d'une initiative de l'UE, les États membres ne sont pas tenus de prévenir la double imposition de ce dernier type, que l'on pourrait également appeler «double imposition non

¹¹ Par exemple en exonérant les revenus étrangers des contribuables résidents ou en octroyant un dégrèvement pour impôts payés à l'étranger.

¹² Mesures bilatérales prévues par les conventions préventives de la double imposition, par lesquelles deux pays s'accordent sur la manière d'atténuer la double imposition de leurs résidents respectifs et sur l'ampleur de cette atténuation.

¹³ Par exemple, la convention entre les pays nordiques en vue d'éviter la double imposition en ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur le capital ou ce que l'on appelle la «convention d'arbitrage» (CA): convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (90/436/CEE), JO L 225 du 20.8.1990.

¹⁴ Voir arrêts de la Cour de justice du 12 décembre 2002 dans l'affaire C-324/00, Lankhorst-Hohorst, point 32, du 14 décembre 2006 dans l'affaire C-170/05, Denkvit Internationaal, point 39, du 8 novembre 2007 dans l'affaire C-379/05, Amurta, point 28, du 1^{er} juillet 2010 dans l'affaire C-233/09, Dijkman, point 23 et du 22 décembre 2010 dans l'affaire C-287/10, Tankreederei I, point 15.

¹⁵ Cour de justice, arrêts du 14 novembre 2006 (Kerckhaert-Morres), du 12 février 2009 (Block) et du 16 juillet 2009 (Damseaux).

discriminatoire», étant donné que celle-ci ne relève pas du champ d'application des libertés fondamentales¹⁶.

Résident belge, M. Damseaux a perçu des dividendes d'une société française entre 2005 et 2007. Ces dividendes ont été soumis à une retenue à la source de 15 % en France. Le montant après taxation (85 % des dividendes) a fait l'objet d'une retenue à la source supplémentaire de 15 % en Belgique. La taxation totale de ces dividendes s'est donc élevée à 27,75 %.

Par ailleurs, les dividendes versés par les sociétés belges à des résidents belges ne sont taxés qu'au taux de 15 % conformément à la législation belge.

Pour la Cour de justice, dans la mesure où la législation de l'Union ne fixe pas de critères généraux pour l'attribution des domaines de compétences entre les États membres en ce qui concerne l'élimination de la double imposition à l'intérieur de l'Union, ces derniers ne sont pas tenus de prévenir la double imposition juridique qui en résulte¹⁷.

3. EN QUOI LA DOUBLE IMPOSITION SERAIT-ELLE UN PROBLEME?

Les États membres ont conscience de l'importance que revêt l'élimination de la double imposition et s'efforcent de la prévenir dans la plupart des cas. Toutefois, certaines formes de double imposition subsistent et créent dans l'UE des entraves à l'établissement, à l'activité et à l'investissement transfrontaliers, qu'il est dans l'intérêt des entreprises et des citoyens de supprimer, comme l'a indiqué le récent rapport Monti¹⁸.

La double imposition est l'une des questions les plus préoccupantes pour les citoyens et les entreprises de l'UE. Dans le rapport 2010 sur la citoyenneté de l'Union, les problèmes liés à la double imposition ont été désignés comme les principaux obstacles rencontrés par les citoyens en contexte transfrontalier. Certains éléments donnent à penser que, pour l'opinion publique, la double imposition est une question urgente¹⁹. En outre, la double imposition est en soi source d'insécurité juridique pour les contribuables, comme le soulignent fréquemment les associations d'entreprises et les représentants des contribuables²⁰.

En effet, les résultats de trois consultations publiques récemment menées par la Commission²¹ confirment que les contribuables de l'UE restent très préoccupés par les questions de double imposition.

¹⁶ Conclusions de l'avocat général Geelhoed dans l'affaire Kerckhaert-Morres, point 38.

¹⁷ Cour de justice, affaire Damseaux, op. cit.

¹⁸ Rapport au président de la Commission européenne (par M. Monti, ancien membre de la Commission), «Une nouvelle stratégie pour le marché unique», 9 mai 2010, point 3.5, p. 99.

¹⁹ Par exemple, au cours de la réunion de la commission des pétitions du Parlement européen qui s'est tenue les 14 et 15 juin 2011, 4 des 11 pétitions relevant du chapitre «fiscalité» concernaient la double imposition. Voir également l'étude Eurobaromètre de septembre 2011 sur les obstacles au marché intérieur du point de vue des citoyens, http://ec.europa.eu/public_opinion/archives/quali/ql_obstacles_fr.pdf

²⁰ MEDEF, commentaires sur les propositions de modification de l'article 15, paragraphe 2, de la convention modèle de l'OCDE, 2007, <http://www.oecd.org/dataoecd/14/62/39547932.pdf>.

²¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_fr.htm.

Dans le cadre de la consultation publique spécifique sur la double imposition, les participants ont notamment souligné l'ampleur du problème: en moyenne plus de 20 % des cas signalés portaient sur un montant supérieur à un million d'euros pour les entreprises et plus de 35 % sur un montant supérieur à 100 000 euros pour les particuliers.

Il importe également de veiller à ce que l'ensemble de règles visant à prévenir la double imposition soit transparent, pour éviter toute divergence d'interprétation et donc atteindre le résultat escompté. De plus, le manque de transparence peut en lui-même être préjudiciable à l'activité transfrontalière²².

La double imposition accroît la charge fiscale globale et peut par conséquent avoir une incidence négative sur les investissements de capitaux. Des études empiriques semblent indiquer que la fiscalité des entreprises a un effet non négligeable sur les décisions en matière de localisation des investissements directs étrangers²³, ce qui donne à penser que la double imposition au sein de l'UE pourrait dissuader les investisseurs hors UE et mettre en péril la compétitivité des entreprises de l'UE.

Faute de disposer de données fiscales réelles fournies par les administrations nationales, il est difficile d'obtenir des estimations entièrement fiables de l'incidence directe de la double imposition²⁴. En réalité, les contribuables, s'ils ont le choix, éviteront la double imposition en adaptant leur comportement aux circonstances. Plus qu'une simple charge, la double imposition devient alors même un obstacle à l'activité économique²⁵.

Cette incidence indirecte est encore plus difficile à mesurer. Néanmoins, selon une publication récente, l'adoption d'une convention préventive de la double imposition peut entraîner une hausse allant jusqu'à 50 % des investissements de portefeuille bilatéraux entre les pays signataires. Ce type de conventions est également associé à une hausse de l'évaluation des fonds propres et se révèle être un facteur permettant de faire baisser le coût du capital dans les pays signataires d'environ 0,24 % par an²⁶.

Il arrive que l'élimination de la double imposition, même lorsqu'elle est juridiquement possible, représente une charge excessive tant du point de vue du temps que des coûts administratifs. Selon les résultats d'une enquête de 2007 effectuée par un grand cabinet fiscal²⁷, le coût de conformité moyen pour l'impôt sur

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_06_inheritance_fr.htm.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_08_royalty_fr.htm.

²² OCDE, *Tax Effects on Foreign Direct Investment*, 2007, p. 33.

²³ Voir, par exemple, Hajkova, D. et al., «Taxation, Business Environment and FDI Location in OECD Countries», OECD Economics Department Working Papers, No. 502, 2006, in <http://dx.doi.org/10.1787/874058477248>.

²⁴ Analyse d'impact relative à la proposition de directive du Conseil concernant une ACCIS, 16 mars 2011.

²⁵ La distinction entre charge et obstacle en ce qui concerne la double imposition était déjà mentionnée en 1923 par la Société des Nations. Voir par exemple: Commission économique et financière, *Rapport sur la double imposition, présenté au Comité financier*, document E.F.S.73. F.19, p. 11, 5 avril 1923.

²⁶ Parkih, Jain et Spahr, *The impact of Double Taxation on Cross Border Equity Flows, Valuations and Cost of Capital, 2011*, EFMA, réunion de Braga.

²⁷ PWC LLP, *Total Tax Contribution, 2007*, étude pour le Hundred Group of Finance UK Directors (association des cent plus grandes entreprises britanniques cotées).

les sociétés représente 2,2 % des impôts payés. Environ 15 % du temps consacré aux questions de conformité est lié aux aspects internationaux de la fiscalité des entreprises. En outre, 14,6 % des entreprises et 31,0 % des particuliers ayant répondu sur ce point dans le cadre de la consultation publique sur la double imposition ont décidé de n'entreprendre aucune démarche pour éliminer la double imposition.

Le rapport 2010 sur la citoyenneté de l'Union souligne l'insuffisance des «mécanismes existants pour éviter la double imposition».

On notera également que l'accumulation de taxes imposées par plus d'un État membre pourrait aboutir à un résultat qui, dans certains États membres du moins, serait considéré comme une imposition confiscatoire, et donc illégale si elle avait été le fait de ce seul État membre.

Certains exemples concrets permettent d'illustrer la situation actuelle, dans laquelle des citoyens et des entreprises sont, dans les faits, susceptibles de se heurter à des obstacles pratiques importants en ce qui concerne l'exercice effectif de leurs droits et le bon fonctionnement du marché intérieur.

Dans une pétition adressée au Parlement européen²⁸, un citoyen allemand a indiqué qu'il vivait en France et travaillait en Allemagne en tant qu'indépendant pour certains hôpitaux allemands. En raison d'interprétations divergentes de la convention préventive de la double imposition conclue entre la France et l'Allemagne, il était imposé par les deux États membres. Il a dû déménager en Allemagne afin de résoudre son problème.

Un citoyen italien²⁹ vit en Allemagne et travaille pour une société de transport italienne. Il conduit un camion dans plusieurs pays de l'Union européenne. En raison d'interprétations divergentes de la convention préventive de la double imposition conclue entre l'Italie et l'Allemagne, il a été imposé à la fois par l'Allemagne et par l'Italie. La procédure amiable, ouverte en 2005, ne s'est achevée qu'en 2010.

La Commission est également préoccupée par la double non-imposition et examine actuellement la situation en vue de proposer des mesures appropriées.

4. REPONSES ACTUELLES ET LIMITES DE CES DERNIERES POUR RESOUDRE LES PRINCIPAUX PROBLEMES

La double imposition a déjà été traitée au niveau de l'Union européenne. La directive «Sociétés mères et filiales»³⁰, la directive «Intérêts et redevances»³¹, la convention d'arbitrage (CA)³², les réalisations du Forum conjoint sur les prix de transfert (FCPT), à savoir en particulier le code de conduite sur la mise en œuvre effective de

²⁸ PE, commission des pétitions, pétition n° 1404/2010.

²⁹ PE, commission des pétitions, pétition n° 1053/2010.

³⁰ Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

³¹ Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

³² Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (90/436/CEE), JO L 225 du 20.8.1990.

la CA³³, et la recommandation sur les procédures de réduction de la retenue à la source³⁴ sont autant d'exemples pertinents de ces efforts.

La Commission a récemment proposé une directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS)³⁵. Une fois adoptée, cette directive permettra de résoudre les problèmes de double imposition, au niveau de l'UE, pour les groupes multinationaux qui décident d'opter pour cet instrument.

Toutefois, comme le champ d'application de cette proposition est limité, tous les cas de double imposition ne seront pas concernés: seules les *sociétés éligibles* optant pour le système pourront bénéficier du régime de l'ACCIS (articles 2 et 6 de la proposition)³⁶.

Les instruments existants sont insuffisants pour répondre à un grand nombre des autres situations de double imposition. Ainsi, le champ d'application de la directive «Intérêts et redevances» est limité, les conventions préventives de la double imposition ne couvrent pas toutes les taxes concernées du point de vue du marché unique (par exemple, les droits d'enregistrement), ne prévoient pas l'élimination intégrale de la double imposition et, en particulier, n'offrent pas de solution uniforme pour les relations triangulaires et multilatérales entre États membres; parallèlement, le temps nécessaire à la conclusion des procédures amiables en cas de litiges concernant la double imposition, que ce soit au titre de la CA ou des conventions préventives de la double imposition, est trop long et en outre, ces procédures ne permettent souvent pas de résoudre les problèmes soumis.

Par ailleurs, les instruments existants visant à atténuer la double imposition ne fonctionnent pas toujours de manière efficace. En particulier, les dispositions des conventions préventives de la double imposition ne sont pas interprétées et mises en œuvre de manière cohérente par les États membres concernés. Ces pratiques contradictoires, qui concernent principalement la définition de notions telles que les redevances, les revenus commerciaux, les dividendes et les établissements stables, peuvent se traduire pour les contribuables par une double imposition, en contradiction avec l'objectif même que poursuivent ces conventions.

De plus, les citoyens de l'Union européenne qui reçoivent un héritage transfrontalier peuvent également être désavantagés car soumis à des droits de succession plus élevés qu'ils ne l'auraient été dans un contexte purement national dans n'importe lequel des États membres concernés.

Il y a de fortes attentes pour que ces problèmes, souvent complexes du point de vue du contribuable, soient traités autant que possible au moyen de solutions à l'échelle de l'UE. Pour sa part, l'OCDE (dont font partie 21 États membres de l'UE) reconnaît explicitement la nécessité de lutter contre les obstacles résultant de la double

³³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_fr.htm.

³⁴ C/2009/7924, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/C\(2009\)7924_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/C(2009)7924_fr.pdf).

³⁵ COM(2011) 121 du 16.3.2011.

³⁶ La proposition de directive établit un régime d'assiette commune pour l'imposition de certaines sociétés et certains groupes de sociétés uniquement (article 1^{er} de la proposition).

imposition³⁷. En outre, le rapport Monti recommande de poursuivre les travaux sur l'élimination des entraves fiscales causée par la double imposition que subissent les particuliers. Par conséquent, il semble y avoir un réel souhait, parmi les contribuables et les États membres, de voir réglée la question de la double imposition.

5. SOLUTIONS ENVISAGEABLES

Pour résoudre les problèmes mis en évidence, on pourrait améliorer les instruments existants visant à remédier aux situations de double imposition ou proposer de nouveaux instruments et solutions.

Les différents problèmes de double imposition pourraient être abordés de manière différente, au moyen de conventions fiscales bilatérales, par d'éventuelles dispositions législatives de l'Union européenne [dans les limites de la base juridique offerte par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)] ou par d'autres moyens, grâce à des solutions et instruments spécifiques.

Les solutions exposées ci-après figurent parmi les pistes envisageables.

5.1. Renforcement des instruments existants

Une proposition de refonte de la directive «Intérêts et redevances» est présentée en même temps que la présente communication. Les modifications qu'il est proposé d'apporter au texte existant visent à réduire le nombre de cas dans lesquels une double imposition peut survenir du fait qu'un État membre applique une retenue à la source à un paiement et qu'un autre impose ce même paiement.

5.2. Extension de la couverture et de la portée des conventions préventives de la double imposition

La Commission estime qu'il est nécessaire de compléter le cadre des conventions préventives de la double imposition entre les 27 États membres³⁸ et favorisera le dialogue entre les États membres en cas de différend faisant obstacle à la conclusion d'une telle convention.

La Commission a l'intention d'examiner avec les États membres et les experts les moyens d'aborder les situations triangulaires³⁹, ainsi que le traitement à réserver aux entités et taxes non couvertes par les conventions préventives de la double imposition au sein de l'UE. Elle prendra les initiatives appropriées, en particulier pour les droits de succession.

³⁷ Voir ci-dessus, note 3.

³⁸ Au 1^{er} janvier 2011, dix relations bilatérales entre les États membres de l'UE n'étaient pas couvertes par une convention préventive de la double imposition.

³⁹ Dans le domaine des prix de transfert, un certain nombre de travaux ont été réalisés par le FCPT; voir la note de bas de page suivante.

5.3. Mesures destinées à favoriser une plus grande cohérence entre les États membres de l'UE dans l'interprétation et l'application des conventions préventives de la double imposition

La double imposition résulte souvent de conflits d'interprétation. Il est nécessaire d'évaluer la possibilité de définir au sein de l'UE, dans la mesure du possible, une interprétation commune de certaines notions contenues dans les conventions préventives de la double imposition applicables entre les États membres (par exemple redevances, revenus commerciaux, dividendes, établissements stables, résidence fiscale, travailleurs transfrontaliers, etc.). Selon le cas, il peut être utile de tenir compte de notions identiques ou similaires contenues dans la législation de l'Union européenne, qui confèrent au problème une dimension européenne bien spécifique. En raison de leur importance pour le marché intérieur, il convient d'examiner ces questions au niveau de l'UE. Toutefois, cette coordination peut également contribuer aux discussions menées dans le cadre d'organisations internationales telles que l'OCDE et les Nations unies, y compris lorsqu'il s'agit de développer des normes internationales plus larges. À la lumière de l'expérience positive du FCPT, on pourrait examiner les avantages potentiels de la mise en place d'un forum de représentants des États membres (Forum de l'UE sur la double imposition). Sur la base des discussions qui se dérouleraient au sein de ce forum, la Commission envisagerait l'élaboration d'un code de conduite en matière de double imposition.

5.4. Faciliter et accélérer la résolution des litiges au sein de l'UE

La CA a été conçue pour fournir une méthode de résolution des litiges découlant principalement de la fixation des prix de transfert. Toutefois, en dépit de l'adoption (et de la révision) d'un code de conduite, le fonctionnement de la CA pourrait être encore amélioré, comme en témoigne, d'une manière générale, la longueur des procédures amiables⁴⁰. Au cours des cinq dernières années pour lesquelles des chiffres sont disponibles, la moitié des litiges ouverts à la fin de chaque année au titre de la CA l'étaient depuis plus de deux ans⁴¹.

Les participants aux consultations publiques de 2010 ont déploré le fait que les conventions préventives de la double imposition ne permettent pas la résolution des litiges en temps utile. En règle générale, les contribuables ne peuvent s'appuyer que sur le mécanisme de résolution des litiges prévu par la convention applicable, fondé sur l'ancien article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Toutefois, ce mécanisme n'est pas totalement efficace: les États signataires sont simplement tenus de s'efforcer de trouver une solution. Le contribuable n'a aucune garantie que la double imposition sera supprimée, ni que les administrations fiscales agiront

⁴⁰

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_2010_06_08_number_open_cases_en.pdf.

⁴¹

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_2010_06_08_number_open_cases_en.pdf.

rapidement. L'OCDE reconnaît que le nombre d'affaires non résolues (21,3 % d'augmentation entre 2008 et 2009) constitue une préoccupation majeure⁴².

D'un point de vue européen, l'absence de procédure globale contraignante en matière de résolution des litiges est donc une question qu'il convient de régler à la fois pour des raisons liées au marché unique et pour des motifs de compétitivité mondiale (concernant l'attractivité de l'UE pour les investisseurs étrangers). Ni la CA ni les conventions préventives de la double imposition conclues entre les États membres ne constituent une méthode entièrement satisfaisante.

La dernière version de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE (2008) offre une solution possible à cet égard. Cet article prévoit en effet une procédure amiable assortie d'un mécanisme contraignant de règlement des litiges pour tous les cas de double imposition non résolus, si le contribuable en fait la demande. Toutefois, ces dispositions n'ont jusqu'à présent été incluses que dans un petit nombre des conventions préventives de la double imposition conclues entre États membres⁴³.

La Commission estime qu'il est nécessaire d'analyser les améliorations qui peuvent être apportées aux procédures de résolution des litiges concernant la double imposition au sein de l'Union. Il convient en particulier d'étudier la possibilité d'un mécanisme de résolution rapide et efficace de ces litiges dans tous les domaines de la fiscalité directe.

6. ÉTAPES ULTERIEURES ET CONCLUSIONS

La Commission est déterminée à remédier aux problèmes pertinents de double imposition dans l'UE et à prendre des initiatives à cet égard. Deux propositions montrent la voie. Il s'agit:

- de la proposition concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés, adoptée en mars 2011;
- de la proposition de refonte de la directive relative aux intérêts et redevances, présentée en même temps que la présente communication.

En plus de ces propositions, la Commission:

- présentera sous peu des solutions possibles pour lutter contre les obstacles liés aux droits de succession au sein de l'UE;
- continuera à faire usage du FCPT, récemment relancé, pour traiter les problèmes de double imposition en matière de prix de transfert;
- présentera des solutions en 2012 en ce qui concerne la double imposition transfrontalière des dividendes versés aux investisseurs en portefeuille;

⁴² http://www.oecd.org/document/11/0,3746,fr_2649_37989739_46500811_1_1_1_1,00.html;
l'augmentation entre 2006 et 2009 est de 63,4 %.

⁴³ C'est par exemple le cas des conventions conclues entre la France et le Royaume-Uni (19.6.2008), entre les Pays-Bas et le Royaume-Uni (26.9.2008) et entre l'Allemagne et le Royaume-Uni (30.3.2010).

- cherchera à concrétiser les solutions exposées dans la présente communication, notamment en ce qui concerne la création d'un forum sur la double imposition pour les questions fiscales relevant purement de l'Union européenne, une proposition de code de conduite en matière de double imposition et la faisabilité d'un mécanisme performant de règlement des litiges, en vue de déterminer les manières les plus efficaces de supprimer la double imposition.
- lancera, en ce qui concerne la double non-imposition, une procédure de consultation exploratoire pour établir l'ampleur réelle de ce phénomène. Les résultats de cette consultation seront utilisés pour définir la réponse stratégique appropriée.

La Commission invite le Parlement européen, le Conseil et le Comité économique et social européen à examiner et à soutenir les orientations exposées dans le présent document.

Toutes les parties intéressées sont invitées à faire connaître leur point de vue sur la présente initiative et à informer les services de la Commission des actions spécifiques qu'elles recommandent.