COMMISSION
EUROPÉENNE

Bruxelles, le 19.8.2020
COM(2020) 383 final

RAPPORT DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL

relatif à la mise en oeuvre de la 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, telle que modifiée par la directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers

1. Introduction

La directive (UE) 2016/1164[1] 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, telle que modifiée par la directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017[2] modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers (ci-après la «directive ATAD»), définit des mesures de l'Union visant à lutter contre les formes les plus courantes de planification fiscale agressive en fixant des normes minimales standardisées qu'il y aurait lieu d'inclure dans la législation de tous les États membres relative à l'impôt sur le revenu des sociétés.

La directive ATAD garantit un niveau minimal de protection pour les bases d'imposition de tous les États membres, une approche cohérente en matière de lutte contre l'évasion fiscale dans l'ensemble du marché unique, ainsi qu'une mise en œuvre coordonnée au niveau de l'Union de certaines des recommandations formulées dans le cadre de l'initiative de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)/du G20 destinée à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. La directive ATAD prévoit des mesures dans cinq domaines distincts, que les États membres sont tenus de mettre en œuvre: la règle de limitation des intérêts, l'imposition à la sortie, la règle relative aux sociétés étrangères contrôlées («SEC»), la règle relative aux dispositifs hybrides et la clause anti-abus générale.

1.1. Les délais de transposition

Les principales[3] exigences relatives aux délais de transposition de la directive ATAD sont les suivantes:

Mesure	**Délai de transposition**	**Date d'application**
Limitation des intérêts, clause anti-abus générale et SEC	31 décembre 2018	1er janvier 2019
Imposition à la sortie, dispositifs hybrides (hormis les dispositifs hybrides inversés)	31 décembre 2019	1er janvier 2020
Dispositifs hybrides inversés (avec des pays tiers)	31 décembre 2021	1er janvier 2022

1.2. Le rapport

L'article 10 de la directive ATAD exige que la Commission évalue, au plus tard le 9 août 2020, la mise en œuvre de ladite directive, en particulier, les dispositions relatives à la limitation des intérêts, et qu'elle en rende compte au Conseil. Par dérogation, les dispositions

[1] JO L 193 du 19.7.2016, p. 1.
[2] JO L 144 du 7.6.2017, p. 1.
[3] L'article 11, paragraphe 6, de la directive ATAD prévoit pour certains États membres une dérogation en ce qui concerne la limitation des intérêts (pour de plus amples détails, voir la section 2.1); l'article 11, paragraphe 4, prévoit une dérogation pour l'Estonie en ce qui concerne l'imposition à la sortie.

relatives aux dispositifs hybrides doivent être évaluées par la Commission au plus tard le 1er janvier 2022.

Le présent rapport constitue la première étape de l'évaluation de l'incidence de la directive ATAD et donne un aperçu de la mise en œuvre, dans l'ensemble des États membres, des mesures de la directive ATAD applicables à un stade précoce (limitation des intérêts, clause anti-abus générale et SEC)[4]. L'étape suivante consistera à fournir un rapport d'évaluation complet sur les mesures de la directive ATAD, y compris une vue d'ensemble de la mise en œuvre des mesures de la directive ATAD non incluses dans le présent rapport.

2. Description des mesures, y compris en ce qui concerne les options et certaines approches à la disposition des États membres

Lors de la transposition des mesures de la directive ATAD, il est possible de choisir, dans une certaine mesure, entre plusieurs options prescrites. En outre, étant donné que la directive ATAD définit une norme minimale, elle permet aux États membres de prévoir dans leur législation nationale transposant ladite directive des règles plus restrictives que celles prescrites dans le texte même de la directive, à condition que ces mesures respectent les libertés fondamentales du marché intérieur. La présente section contient également un aperçu de cas plus marquants dans lesquels les États membres ont prévu des mesures plus strictes dans leur législation nationale.

2.1. Règle de limitation des intérêts

La *règle de limitation des intérêts* (article 4 de la directive ATAD) limite la déductibilité des surcoûts d'emprunt (nets) des contribuables à hauteur de 30 % du résultat imposable avant intérêts, impôts, dépréciations et amortissements (EBITDA) du contribuable. Outre cette règle, les États membres peuvent prévoir des règles ciblées pour lutter contre le financement de la dette intragroupe, telles que des règles en matière de sous-capitalisation.

Les États membres peuvent examiner la position globale de toutes les entités du groupe dans le même État, y compris un système distinct d'imposition de l'entité, et permettre le transfert de bénéfices ou de capacité à déduire des intérêts entre entités au sein d'un groupe, lorsqu'ils appliquent des règles limitant la déductibilité des intérêts.

La directive ATAD dispose que, par dérogation à l'article 4, les États membres qui, au 8 août 2016, disposent de règles nationales ciblées pour prévenir les risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices aussi efficaces que la limitation des intérêts prévue à l'article 4, peuvent appliquer ces règles ciblées jusqu'à la fin du premier exercice fiscal complet suivant la date de publication, sur le site internet officiel, de l'accord conclu entre les membres de l'OCDE sur une norme minimale relative à l'action 4 en matière

[4] Étant donné que le Royaume-Uni ne fait pas partie de l'Union européenne à ce jour, la mise en œuvre par le Royaume-Uni de la directive ATAD n'est pas incluse dans le présent rapport. Le Royaume-Uni faisait partie de l'Union européenne au moment de l'adoption de la directive ATAD et, jusqu'à la fin de la période de transition prévue pour son départ, il est toujours soumis aux dispositions de la directive ATAD.

d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, la date butoir étant toutefois fixée au 1er janvier 2024. [5]

a) Niveau de déductibilité des surcoûts d'emprunt par rapport à l'EBITDA

Les États membres qui le souhaitent peuvent abaisser la limite en deçà du ratio de 30 %.

b) Application d'un seuil de minimis ou d'un seuil de sécurité, c'est-à-dire déductibilité intégrale des surcoûts d'emprunt jusqu'à un certain seuil

Afin de réduire la charge administrative et la charge découlant de l'obligation de conformité sans en diminuer sensiblement l'efficacité, l'article 4 dispose que les États membres sont libres de prévoir un régime de protection. Cette protection peut aller jusqu'à un montant fixe de 3 millions d'EUR de surcoûts d'emprunt déductibles, quelle que soit la limite de déductibilité fondée sur le ratio calculé à partir de l'EBITDA. Les États membres peuvent abaisser ce seuil fixe afin de garantir un niveau plus élevé de protection de leurs bases d'imposition nationales.

c) Niveau de déductibilité pour les entités autonomes

Étant donné que l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices interviennent en principe sous forme de paiements d'intérêts excessifs essentiellement entre des entités associées, l'article 4 autorise les États membres à prévoir une exclusion des entités autonomes du champ d'application de la règle de limitation des d'intérêts compte tenu du risque limité d'évasion fiscale (c'est-à-dire des entités qui ne sont pas soumises aux règles d'établissement des prix de transfert).

d) Coûts d'emprunt encourus au titre de prêts conclus avant le 17 juin 2016

Afin de faciliter la transition vers la règle de limitation des intérêts prévue par la directive ATAD, l'article 4 autorise les États membres à prévoir une clause de maintien des droits acquis qui couvrirait les emprunts existants, dans la mesure où leurs conditions ne sont pas modifiées ultérieurement. En cas de modification ultérieure, cette clause de maintien des droits acquis ne s'appliquerait pas à une augmentation du montant ou de la durée de l'emprunt, mais serait limitée aux conditions initiales de celui-ci.

e) Coûts d'emprunt encourus au titre de prêts utilisés pour financer des projets d'infrastructures publiques à long terme dans l'Union européenne

Étant donné que les modalités de financement des projets d'infrastructures publiques à long terme présentent peu ou pas de risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, les États membres peuvent exclure les surcoûts d'emprunt encourus au titre de prêts utilisés pour financer de tels projets du champ d'application des règles de limitation des intérêts prévues à l'article 4. Pour bénéficier de cette option, l'opérateur du projet, les coûts d'emprunt, les actifs et les revenus doivent tous être situés dans l'Union.

[5]. Pour de plus amples informations, voir la section 4.3.

f) Déductibilité accrue pour un contribuable membre d'un groupe consolidé à des fins de comptabilité financière, au titre:

f.1. de la clause «de sauvegarde» conformément à l'article 4, paragraphe 5, point a), de la directive ATAD; ou

f.2. de la règle relative à la détermination du «ratio du groupe» conformément à l'article 4, paragraphe 5, point b), de la directive ATAD.

Lorsque le contribuable fait partie d'un groupe consolidé à des fins comptables, il est possible de prendre en considération l'endettement du groupe au niveau mondial afin de permettre la déduction de montants plus élevés de surcoûts d'emprunt. Dans ce cas, les États membres peuvent prévoir qu'un contribuable est autorisé à appliquer l'une de deux approches.

Dans la première approche, les États membres peuvent définir des règles prévoyant une clause de sauvegarde, lorsque la règle de limitation des intérêts ne s'applique pas si le contribuable peut démontrer que le ratio entre ses fonds propres et l'ensemble de ses actifs est globalement égal ou supérieur au ratio équivalent du groupe.

Dans la seconde approche, les États membres peuvent autoriser les contribuables à déduire des montants plus élevés de surcoûts d'emprunt en fonction de l'endettement global du groupe au niveau mondial vis-à-vis de tiers.

g) Les États membres peuvent prévoir des règles permettant:

g.1. de reporter sur des exercices futurs, sans limite de temps, les surcoûts d'emprunt qui ne peuvent pas être déduits pendant la période d'imposition en cours;

g.2. de reporter sur des exercices futurs, sans limite de temps, et sur trois exercices antérieurs au maximum, les surcoûts d'emprunt qui ne peuvent pas être déduits pendant la période d'imposition en cours; ou

g.3. de reporter sur des exercices futurs, sans limite de temps, les surcoûts d'emprunt et, dans une limite de cinq ans maximum, la capacité inemployée de déduction des intérêts, lorsque celle-ci ne peut intervenir pendant la période d'imposition en cours.

Afin de remédier à la volatilité de la rentabilité du contribuable, les États membres peuvent autoriser l'anticipation ou le report du montant des coûts d'emprunt non compensés ou de la capacité de déduction des intérêts. Les États membres sont libres de fixer un délai pour ces anticipations et ces reports pour assurer un niveau de protection plus important.

h) Position à l'égard des entreprises financières

Bien qu'il soit généralement admis que les entreprises financières, à savoir les institutions financières et les compagnies d'assurance, devraient aussi être soumises à des limitations de la déductibilité des intérêts, il est également reconnu que ces deux secteurs présentent des caractéristiques particulières qui requièrent une approche plus adaptée à leurs besoins. Étant donné que les discussions dans ce domaine n'ont pas été assez concluantes au niveau international et de l'Union européenne, il n'a pas été possible de prévoir des règles

spécifiques dans les secteurs de la finance et des assurances. De ce fait, les États membres sont autorisés à exclure du champ d'application de l'article 4 certaines entreprises financières réglementées au niveau de l'Union.

2.2. La règle relative aux SEC

La *règle relative aux sociétés étrangères contrôlées* (articles 7 et 8 de la directive ATAD) permet d'attribuer à la société mère ou au siège social les revenus d'une filiale contrôlée soumise à une faible imposition ou les revenus d'un établissement stable. La société mère ou le siège social deviennent alors imposables sur les revenus qui leur ont été ainsi affectés dans l'État où ils ont leur résidence fiscale si l'impôt réel sur les sociétés que l'entité contrôlée ou l'établissement stable paye sur ses revenus est inférieur à la différence entre l'impôt sur les sociétés qui aurait été payé sur les mêmes bénéfices dans l'État membre du contribuable résident ou de la société mère résidente, et l'impôt réel sur les sociétés payé par l'entité ou l'établissement stable dans l'État de la source.

a) *Imposition de catégories particulières de revenus [article 7, paragraphe 2, point a)] ou ciblage de revenus détournés artificiellement vers la filiale ou l'établissement stable [article 7, paragraphe 2, point b)]*

Les États membres peuvent choisir d'appliquer des règles relatives aux SEC qui soit visent des catégories particulières de revenus, soit se limitent aux revenus qui ont été artificiellement détournés vers la filiale ou l'établissement stable.

L'«option A» des règles relatives aux SEC prévoit que certaines catégories prédéfinies de revenus passifs non distribués (par exemple les dividendes, les intérêts, les redevances et les revenus provenant d'activités financières) de la SEC sont affectées au contribuable (société mère ou siège social). Les revenus à inclure dans l'«option A» sont calculés selon les règles prévues par l'État membre dans lequel le contribuable réside et en fonction de sa participation dans la SEC.

L'«option B» prévoit que les revenus non distribués de la SEC provenant de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal sont affectés au contribuable (société mère ou siège social). L'affectation des revenus d'une SEC doit être calculée selon le principe de pleine concurrence.

b) *Lors de la mise en œuvre de l'«option A», les États membres sont autorisés à étendre la clause de sauvegarde fondée sur la réalité économique aux SEC résidant ou situées dans un pays tiers qui n'est pas partie à l'accord EEE*

Afin de respecter les libertés fondamentales de l'Union, l'article prévoit une exception fondée sur la réalité économique visant à limiter, au sein de l'Union (et de l'EEE), l'impact des règles aux cas où la SEC n'exerce pas d'activité économique substantielle. Les États membres peuvent étendre cette exception à des pays tiers.

c) *Lors de la mise en œuvre de l'«option A», les États membres sont autorisés à ne pas considérer une entité ou un établissement stable comme une SEC si un tiers ou une proportion moins élevée de ses revenus relève de catégories de revenus prédéfinies*

Afin de limiter la charge administrative et les coûts de mise en conformité, les États membres peuvent exempter certaines entités qui réalisent de faibles bénéfices ou dégagent une faible marge bénéficiaire et qui génèrent moins de risques d'évasion fiscale.

d) *Lors de la mise en œuvre de l'«option A», les États membres sont autorisés à ne pas considérer les entreprises financières comme des SEC si un tiers ou une proportion moins élevée des revenus relevant des catégories prédéfinies provient d'opérations effectuées avec le contribuable ou ses entreprises associées.*

Afin de limiter la charge administrative et les coûts de mise en conformité, les États membres sont autorisés à ne pas considérer comme des SEC certaines entreprises financières réglementées au niveau de l'Union, pour lesquelles un tiers ou une proportion moins élevée des revenus relevant des catégories prédéfinies provient d'opérations effectuées avec le contribuable ou ses entreprises associées. En effet, de telles entreprises génèrent moins de risques d'évasion fiscale.

e) *Lors de la mise en œuvre de l'«option B», les États membres sont autorisés à exclure du champ d'application des règles une entité ou un établissement stable:*
   e.1. dont les bénéfices comptables ne sont pas supérieurs à 750 000 EUR et dont les revenus non commerciaux ne sont pas supérieurs à 75 000 EUR; ou
   e.2. dont les bénéfices comptables ne dépassent pas 10 % des coûts de fonctionnement pendant la période d'imposition.

Afin de limiter la charge administrative et les coûts de mise en conformité, les États membres peuvent exempter certaines entités qui réalisent de faibles bénéfices ou dégagent une faible marge bénéficiaire et qui génèrent moins de risques d'évasion fiscale.

f) *Définition plus large d'une SEC*

Les États membres sont libres de suivre une approche plus large que celle prévue à l'article 7 lorsqu'ils définissent une SEC. Ils peuvent ainsi abaisser le seuil de contrôle ou utiliser un seuil plus élevé en comparant l'impôt réel sur les sociétés versé et l'impôt sur les sociétés qui aurait été prélevé dans l'État membre du contribuable.

g) *Utilisation de listes blanches, grises ou noires*

Lorsqu'ils transposent les dispositions de la SEC dans leur droit national, les États membres peuvent utiliser des listes blanches, grises ou noires de pays tiers établies sur la base de certains critères énoncés dans la directive ATAD et pouvant comprendre le taux d'imposition sur les sociétés, ou utiliser des listes blanches établies par des États membres sur cette base.

2.3. Clause anti-abus générale

La *clause anti-abus générale* (article 6 de la directive ATAD) vise à lutter contre les pratiques fiscales abusives qui n'ont pas été traitées par des dispositions spécifiques et n'a pas d'incidence sur l'applicabilité de clauses anti-abus spécifiques. La directive ATAD exige que les clauses anti-abus générales soient appliquées aux montages non authentiques, étant donné

que le contribuable a le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales. Lorsqu'il s'agit d'apprécier si un montage doit être considéré comme authentique, les États membres peuvent prendre en considération tous les motifs économiques valables, y compris les activités financières.

2.4. Imposition à la sortie

L'*imposition à la sortie* (article 5 de la directive ATAD) permet de garantir que, lorsqu'un contribuable transfère des actifs ou sa résidence fiscale hors d'un État membre, ce dernier impose la valeur économique de toute plus-value générée sur son territoire même si cette plus-value est encore latente au moment de la sortie. La plus-value est calculée sur la base de la valeur de marché des actifs transférés au moment de la sortie des actifs (conformément au principe de pleine concurrence).

Au sein de l'Union européenne, il est opportun de se pencher sur l'application de l'imposition à la sortie et d'illustrer les conditions à remplir pour se conformer au droit de l'Union européenne. Dans ces circonstances, les contribuables ont le droit soit de payer immédiatement le montant de l'impôt à la sortie calculé, soit d'étaler le paiement du montant de l'impôt en plusieurs versements sur plusieurs années. Les États membres peuvent prélever des intérêts sur les reports d'impôts et peuvent exiger des contribuables qu'ils constituent une garantie pour pouvoir reporter le paiement de l'impôt à la sortie s'il existe un risque démontrable et réel de non-recouvrement.

2.5. Règle relative aux dispositifs hybrides

La *règle relative aux dispositifs hybrides* (articles 9, 9 *bis* et 9 *ter* de la directive ATAD introduits par la directive modificative) permet de neutraliser les effets fiscaux des dispositifs hybrides. Ces dispositifs désignent des différences entre les systèmes fiscaux, susceptibles d'être exploitées pour obtenir: i) une double non-imposition; ii) une double déduction; iii) une déduction sans inclusion et iv) une non-imposition sans inclusion. Ces dispositifs peuvent par la suite entraîner une érosion de la base d'imposition.

La directive ATAD prévoit des règles visant à lutter contre les dispositifs hybrides qui font leur apparition entre des États membres de l'Union et avec des pays tiers, y compris les dispositifs hybrides importés, les dispositifs hybrides inversés et les asymétries liées à la résidence fiscale.

La directive ATAD prévoit, dans certaines circonstances, quelques options relatives au champ d'application du refus de la déduction dans la juridiction du payeur et à l'exclusion du champ d'application de certains dispositifs hybrides résultant du paiement d'intérêts à une entreprise associée, dans le cadre d'un instrument financier, et ce, jusqu'au 31 décembre 2022.

3. Vue d'ensemble de la mise en œuvre

Cette section donne un aperçu de la manière dont les États membres ont mis en œuvre différentes mesures de la directive ATAD en fonction des exceptions, des options et des

différentes approches. Le format et les références utilisés dans la présente section correspondent à ceux figurant dans la section 2[6].

3.1. Règle de limitation des intérêts

Référence		
2.1.a)	30 % de l'EBITDA	Ratio inférieur à 30 % de l'EBITDA
	22	1
2.1.b)	3 millions d'EUR	Moins de 3 millions d'EUR
	16	6
2.1.c)	Dérogation pour les entités autonomes	Absence de dérogation pour les entités autonomes
	9	18
2.1.d)	Exclusion des emprunts contractés avant le 17 juin 2016	Non-exclusion des emprunts contractés avant le 17 juin 2016
	9	18
2.1.e)	Exclusion des emprunts liés aux infrastructures publiques	Non-exclusion des emprunts liés aux infrastructures publiques
	16	11
2.1.f)	Clause de sauvegarde disponible	Règle relative au ratio du groupe disponible
	8	6
2.1.g)	Option g.1 avec ou sans limitation dans le temps	Option g.3
	20	1
2.1.h)	Exclusion des entreprises financières	Non-exclusion des entreprises financières
	17	10

[6] Le nombre d'États membres choisissant diverses options indiquées dans le tableau ne s'élève pas nécessairement à 27, étant donné que certains États membres n'ont pas encore transposé toutes les mesures de la directive ATAD. En outre, l'évaluation par la Commission des mesures nationales d'exécution est toujours en cours.

3.2. La règle relative aux SEC

Référence				
2.2.a)	Mise en œuvre de l'«option A»		Mise en œuvre de l'«option B»	
	16		10	
2.2.b)	Extension aux pays tiers de la disposition de sauvegarde fondée sur la réalité économique		Pas d'extension aux pays tiers de la disposition de sauvegarde fondée sur la réalité économique	
	10		5	
2.2.c)	Mise en œuvre de la clause de sauvegarde relative à la règle du tiers ou d'une portion moins élevée des revenus		Absence de mise en œuvre de la clause de sauvegarde relative à la règle du tiers ou d'une portion moins élevée des revenus	
	12		3	
2.2.d)	Mise en œuvre de la clause de sauvegarde relative à la règle du tiers ou d'une portion moins élevée des revenus pour les entreprises financières		Absence de mise en œuvre de la clause de sauvegarde relative à la règle du tiers ou d'une portion moins élevée des revenus pour les entreprises financières	
	5		10	
2.2.e)	Clause de sauvegarde relative aux faibles bénéfices comptables ou aux faibles marges bénéficiaires prévue		Clause de sauvegarde relative aux faibles bénéfices comptables ou aux faibles marges bénéficiaires non prévue	
	7		3	
2.2.f)	Définition plus large d'une SEC		Pas de définition plus large d'une SEC	
	17		10	
2.2.g)	Liste blanche	Liste noire	Listes blanche et noire	Pas de listes blanche, grise ou noire
	1	7	1	18

3.3. Clause anti-abus générale

Aucune option disponible pour les États membres ni aucune approche spécifique adoptée par les États membres dans le cadre de la transposition de la clause anti-abus générale ne nécessite d'être incluse dans cette section.

3.4. Imposition à la sortie

Comme indiqué à la section 1.2, l'aperçu de la mise en œuvre de l'imposition à la sortie dans l'ensemble des États membres sera inclus dans le rapport d'évaluation de la directive ATAD.

3.5. Règle relative aux dispositifs hybrides

Comme indiqué à la section 1.2, l'aperçu de la mise en œuvre de la règle relative aux dispositifs hybrides dans l'ensemble des États membres sera inclus dans le rapport d'évaluation de la directive ATAD.

4. Exhaustivité et conformité de la transposition de la directive ATAD par les États membres

4.1. Mesures prévues par la Commission pour garantir une mise en œuvre adéquate et en temps utile de la directive ATAD par les États membres

Comme annoncé dans la communication de la Commission de 2016 intitulée «Le droit de l'UE: une meilleure application pour de meilleurs résultats»[7], la Commission prend diverses mesures afin de garantir une application correcte du droit de l'Union par les États membres. Ces mesures comprennent i) le dialogue avec les États membres et une aide au renforcement de leurs capacités et ii) le lancement de procédures formelles d'infraction pour violation du droit de l'Union. Ces deux types de mesures ont été pris par la Commission pour garantir la mise en œuvre et l'application correctes de la première directive ATAD par les États membres. La Commission a l'obligation d'examiner les notifications en **deux étapes**: i) l'**exhaustivité** des notifications et ii) la **conformité** des mesures notifiées au regard des directives.

4.2. Mesures relatives au «renforcement des capacités» prises avant la date butoir fixée pour la mise en œuvre de la directive ATAD

En 2018, la Commission a organisé un séminaire avec des délégués des États membres afin de discuter des questions juridiques soulevées lors de l'élaboration des dispositions d'exécution. Au cours de ce séminaire, les questions soumises à l'avance par les États membres ont été examinées avec les experts de la Commission.

4.3. Contrôles de la transposition et procédures d'infraction pour défaut de notification des mesures nationales d'exécution ou pour transposition incorrecte de la directive ATAD

Les États membres sont tenus de notifier les mesures de mise en œuvre nationales dans les délais fixés par la directive (31 décembre 2018 pour la notification de trois mesures: limitation des intérêts, clause anti-abus générale et SEC).

En cas d'absence de notification des dispositions d'exécution, la Commission ouvre des procédures d'infraction d'office pour défaut de communication des mesures nécessaires (peu de temps après la date limite de notification fixée dans les directives respectives). Douze procédures de ce type ont été engagées (dix en janvier 2019[8] et deux autres en juillet 2019[9]).

À l'heure actuelle, quatre États membres ne se sont pas encore pleinement acquittés des obligations leur incombant d'adopter et de notifier des mesures de transposition[10]. Huit

[7] JO C 18 du 19.1.2017, p. 10.

[8] Des lettres de mise en demeure ont été adressées aux pays suivants: Belgique, République tchèque, Danemark, Grèce, Espagne, France, Chypre, Lettonie, Portugal et Royaume-Uni, suivies d'un avis motivé adressé au Danemark en juillet 2019 (voir le communiqué de presse de la Commission européenne INF/19/4251 du 25 juillet 2019, point 13 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/inf_19_4251).

[9] Des lettres de mise en demeure ont été adressées à l'Irlande et à l'Autriche. Ces deux procédures concernent le défaut de communication des mesures de mise en œuvre nationales de l'article 4 de la directive ATAD (disposition relative à limitation des intérêts) et ont été suivies d'avis motivés en novembre 2019 (voir le communiqué de presse de la Commission européenne INF/19/6304 du 27 novembre 2019, point 8 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/inf_19_6304). Aucun des deux États n'a notifié ces mesures, bien que les dispositions nationales relatives à limitation des intérêts applicables avant la directive ATAD n'aient pas été considérées par la Commission comme étant «aussi efficaces». Voir la communication de la Commission «Mesures considérées comme étant aussi efficaces que l'article 4 de la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale», JO C 441 du 7.12.2018, p. 1.

[10] Le Danemark, l'Irlande, l'Espagne et l'Autriche.

procédures d'infraction ont été clôturées à la suite de la mise en conformité de certains États membres[11].

En outre, la Commission a engagé des procédures d'infraction à l'encontre des États membres qui n'ont pas notifié les mesures de mise en œuvre nationales des dispositions relatives à l'imposition à la sortie[12] et aux dispositifs hybrides[13], lesquelles auraient dû être transposées au plus tard le 31 décembre 2019.

[11] Les procédures engagées contre la Belgique, la République tchèque, la Grèce, la France, Chypre, le Portugal et le Royaume-Uni ont été clôturées en juillet 2019 (voir le communiqué de presse INF/19/4251 de la Commission européenne du 25 juillet 2019, point 13 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/inf_19_4251) et la procédure engagée contre la Lettonie a été clôturée en octobre 2019 (aucun communiqué de presse n'a accompagné la décision).

[12] Des lettres de mise en demeure ont été adressées aux pays suivants: Allemagne, Grèce, Espagne, Lettonie, Portugal et Roumanie.

[13] Des lettres de mise en demeure ont été adressées aux pays suivants: Allemagne, Grèce, Espagne, Chypre, Lettonie, Pologne et Roumanie.

4.4. État des lieux relatif aux contrôles de la transposition

Tableau présentant les contrôles relatifs à la transposition de la directive ATAD – état des lieux – août 2020[14]:

ATAD:	**Limitation des intérêts, clause anti-abus générale et SEC**		**Imposition à la sortie**		**Dispositifs hybrides** (1re échéance)	
État membre	*Contrôles d'exhaustivité*	*Contrôles de conformité*	*Contrôles d'exhaustivité*	*Contrôles de conformité*	*Contrôles d'exhaustivité*	*Contrôles de conformité*
Belgique	OK	INFR				
Bulgarie	OK					
République tchèque	OK					
Danemark	INFR					
Allemagne			INFR		INFR	
Estonie	OK					
Irlande	INFR					
Grèce	OK	OK	INFR		INFR	
Espagne	INFR		INFR		INFR	
France	OK	OK				
Croatie						
Italie	OK					
Chypre	OK				INFR	
Lettonie	OK	OK	INFR		INFR	
Lituanie	OK	OK				
Luxembourg	OK	INFR				
Hongrie						
Malte	OK	OK				
Pays-Bas						
Autriche	INFR		OK	OK		
Pologne	OK	OK			INFR	
Portugal	OK	INFR	INFR			
Roumanie	OK		INFR		OK	OK
Slovénie	OK	OK				
Slovaquie	OK	OK				
Finlande	OK	OK	OK	OK		
Suède	OK	OK	OK	OK		

5. Travaux futurs

Même si le présent rapport constitue la première étape de l'évaluation de l'incidence de la directive ATAD et donne un aperçu de la mise en œuvre des mesures applicables à un stade précoce dans l'ensemble des États membres pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, il est prévu de publier, de préférence avant le 1er janvier 2022, un rapport d'évaluation complet sur les mesures destinées à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale. Toutefois, le calendrier d'achèvement de ce rapport d'évaluation complet dépendra, dans une certaine mesure, de la nécessité de réviser la directive ATAD en fonction de l'évolution au niveau de

[14] Explication des abréviations utilisées dans le tableau: «OK» — les contrôles de la conformité et de l'exhaustivité ont été achevés; «INFR» — la procédure d'infraction est en cours; cellule vide — l'évaluation est en cours.

l’Union, ou à un autre niveau international, des travaux en cours sur la prévention des pratiques d’évasion fiscale des entreprises.