



**HAL**  
open science

## Droit fiscal de l'Union européenne : les occasions manquées

Thierry Lambert

► **To cite this version:**

Thierry Lambert. Droit fiscal de l'Union européenne : les occasions manquées. *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2019, 4, pp.485-493. hal-03201915

**HAL Id: hal-03201915**

**<https://amu.hal.science/hal-03201915>**

Submitted on 20 Apr 2021

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# Droit fiscal de l'Union européenne : les occasions manquées



Thierry LAMBERT, *Professeur Aix-Marseille Université*  
*Président de l'Institut international des sciences fiscales – 2iSF*  
*Rédacteur en chef de la Revue européenne et internationale de droit fiscal*

L'Union européenne peine à trouver sa place, et à s'imposer, dans le forum fiscal international. Elle relaie la mondialisation sans véritablement l'influencer. Les États membres, au nom de leur souveraineté et pour des raisons budgétaires, se montrent souvent peu pressés de participer à la construction d'une politique fiscale européenne. Il est rare de faire l'examen de projets fiscaux qui, dans le cadre de l'Union européenne, n'ont pas abouti.

*The European Union is struggling to find her place, and to impose itself, in the international tax forum. It relays globalization without really influencing it. Member States, on behalf of their sovereignty and for budgetary reasons, who are often in no hurry to participate in the construction of a European fiscal policy. It's rare to examine tax projects which, within the framework of the European Union, have been unsuccessful.*

L'Union européenne est dans une situation singulière. Chaque État qui la compose a accepté une limitation de sa souveraineté tout en voulant garder la main ou la reprendre. Toutefois le cadre communautaire s'impose car, « en contraignant les États membres à faire disparaître toutes les entraves fiscales qui s'opposent à la réalisation du marché intérieur unique, et en permettant et réalisant, en partie, le rapprochement et l'harmonisation des législations fiscales des États membres, l'ensemble de ces dispositions exerce, à tout le moins, une contrainte sur le Parlement français dans sa fonction de législateur fiscal »<sup>1</sup>. L'Union pourrait être, si les États qui la composent en avaient la volonté politique, un rempart à la mondialisation, en proposant des projets audacieux et des solutions ambitieuses y compris en matière fiscale. Elle n'en est, le plus souvent, que le relais. Le ressentiment à cet égard, qui n'est pas infondé, est grand car « si la logique d'intégration européenne par le marché s'est essouffée, c'est aussi en raison de son incapacité à répondre aux préoccupations de nombreux Européens face à la mondialisation »<sup>2</sup>.

Aujourd'hui, chacun convient que ne doit être harmonisé que ce qui est indispensable au fonctionnement

du marché intérieur. Pour le reste, on peut envisager un rapprochement, une coordination des politiques fiscales sans poser de véritables contraintes. Il se dit parfois qu'un peu de concurrence fiscale ne peut pas nuire au contribuable. Nous pouvons évidemment en discuter à l'infini, sans oublier les effets négatifs d'une semblable politique pour les finances publiques des États. Il est un sujet sur lequel un accord peut être trouvé : la concurrence fiscale déloyale. « Tout le monde y perd : il y a une perte de matière fiscale pour chacun et pas de gains, puisque tous les pays ou presque ont mis en place des régimes semblables, ce qui neutralise les effets attractifs »<sup>3</sup>.

Il est communément admis que l'intégration des fiscalités nationales, indispensable à la plénitude du marché intérieur, se fait de deux façons<sup>4</sup>. D'une part, l'intégration négative repose sur l'interdiction des restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises, des personnes et des capitaux, ce qui implique l'encadrement des aides d'État sous forme fiscale<sup>5</sup>. D'autre part, l'intégration positive qui s'appuie sur l'harmonisation des droits fiscaux nationaux et l'élimination des doubles impositions.

1. L. LEVOYER, *L'influence du droit communautaire sur le pouvoir financier du parlement français*, coll. Bibliothèque de science financière, LGDJ, 2002, p. 13.

2. J.-F. JAMET, *L'Europe peut-elle se passer d'un gouvernement économique?*, coll. Débats réflexe Europe, La Documentation française, 2011, p. 66.

3. O. FERRAND, *L'Europe contre l'Europe*, Hachette, 2009, p. 107.

4. Pour une présentation, lire A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., coll. Droit de l'Union européenne, Bruylant, 2016, 867 p.

5. Lire la thèse très convaincante de I. PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, coll. Droit de l'Union européenne, Bruylant, 2018, 539 p.

L'intégration, négative ou positive, peut parfois prendre plusieurs décennies avant qu'elle ne produise des effets. Elle est faite de « petits pas », de renoncements, parfois d'une évolution incrémentale de la législation des États qui pour des raisons, qui ne sont pas toutes fiscales, résistent.

La moindre avancée est analysée et saluée comme il se doit, un peu pour oublier les occasions manquées que nous souhaitons examiner, non pas pour le plaisir malsain de les pointer, mais pour chercher à en comprendre la portée et le sens.

L'influence de l'Union européenne, dans le concert fiscal international est, aujourd'hui, très limitée soit parce qu'elle est impuissante à s'imposer, soit parce qu'elle a renoncé à mener certaines batailles. Au sein même de l'Union, la résistance des États, souvent désordonnée mais bien réelle, aboutit à miner tout projet cohérent et d'envergure de politique fiscale de l'Union.

Évidemment, les États membres sont libres d'organiser leur système de fiscalité directe pour répondre à leurs objectifs et exigences de politique interne, pour autant que cette compétence soit exercée dans le respect du droit communautaire.

## I. L'incapacité à influencer sur le monde

Les communications de la Commission européenne au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, sur des questions fiscales récurrentes, sont nombreuses. Mais qui s'en soucie ? Il est arrivé que la Commission, par une simple communication, définisse les priorités d'une politique fiscale de l'Union pour plusieurs années<sup>6</sup>. C'était évidemment s'abstraire, de façon déraisonnable, d'un contexte international et national très prégnant.

Le 28 avril 2009, la Commission avait fait une communication très ambitieuse concernant « la bonne gouvernance dans le domaine fiscal »<sup>7</sup>. La Commission revendiquait une « politique internationale de l'Union européenne relative à la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », elle affichait quelques pistes sur le point de savoir « comment renforcer le principe de bonne gouvernance dans le domaine fiscal au sein de l'UE et à l'échelle internationale » et concluait que « les États membres devraient également définir une

approche plus unifiée envers les pays tiers, selon que ceux-ci appliquent ou non les principes de la bonne gouvernance dans le domaine fiscal ». Le message était beaucoup plus destiné aux États membres qu'au reste du monde. Qui peut sérieusement penser que l'élaboration d'une bonne gouvernance fiscale, dont le contenu mérite examen et débats, élaborée par la Commission avec ou sans le concours des États, soit susceptible d'être imposée au reste du monde ?

Certes l'Union européenne participe aux travaux de l'OCDE, comme à d'autres forums où est pensée la politique fiscale, notamment en y développant une vision communautaire qui lui est propre. Mais les États membres de l'Union, qui n'ont pas obligatoirement la même vision, n'ont pas renoncé à leurs prérogatives, y compris dans la définition d'une politique fiscale internationale. Il ne s'agit pas d'une concurrence de légitimité mais d'intérêts qui ne sont pas systématiquement convergents.

## A. Une bataille emblématique mondiale perdue : l'imposition du numérique

Rien ne peut se faire sans une volonté politique clairement affichée. Les différents G20, depuis moins d'une dizaine d'années, traduisent une volonté politique assez claire : lutter contre l'érosion des bases d'imposition ainsi que le transfert de bénéfices, renforcer l'échange d'informations à des fins fiscales et faire que les profits soient imposés là où ils sont réalisés. Le G20 de Saint-Petersbourg, dans sa déclaration du 5 septembre 2013, soulignait que « la croissance de l'économie numérique crée des défis au regard des règles d'imposition internationale » et entérinait « pleinement le plan d'action ambitieux et exhaustif, élaboré par l'OCDE, pour enrayer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, qui sera assorti d'un mécanisme pour le compléter si besoin ».

Le bras armé du G20, l'OCDE<sup>8</sup>, a présenté le 13 juillet 2013 un plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*, dit « BEPS »). L'objectif affiché et revendiqué était de combler les failles du système conventionnel bilatéral dont certaines entreprises se jouaient, notamment celles du secteur numérique, pour aboutir à une fiscalité nulle ou quasi – symbolique. Ce plan d'action signe une refondation du droit fiscal international visant à associer le

6. Par exemple communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Conseil économique et social (COM(2001) 260), *Revue de Droit fiscal*, 2001, 50.

7. *Revue de Droit fiscal*, 11 juin 2009, n° 24.

8. P. SAINT-AMANS, S. ABDELGHANI, « La coopération internationale au service de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2015/2, pp. 207-214 ; T. LAMBERT, « L'OCDE : un acteur influent du droit fiscal international », *Gestion & Finances publiques*, 2016/3, pp. 94-102.

bénéfice imposable et le territoire sur lequel il est réalisé.

L'action 1 de ce plan, qui en compte 15, avait pour ambition de relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Il s'agissait d'identifier les difficultés posées par l'économie numérique pour l'application des règles fiscales internationales et d'élaborer des solutions pour les résoudre, en adoptant une démarche globale, en intégrant à la fois de la fiscalité directe et indirecte. Il s'agissait de traiter du sujet globalement : de la qualification des bénéfices générés par les modèles économiques, aux moyens permettant de garantir le recouvrement de la TVA/TPS en cas de fourniture transnationale de biens et de services numériques ou encore l'attribution de la valeur générée par la création de données géolocalisées grâce à l'utilisation de produits et de services numériques.

Le rapport<sup>9</sup> publié fait une présentation, qualifiée de « grande valeur pédagogique »<sup>10</sup>, de la numérisation de l'économie et des incidences fiscales qui en découlent. L'économie numérique c'est l'économie. Les grandes questions fiscales y sont traitées, notamment les prix de transfert et la question de l'établissement stable numérique qui n'est pas le moindre des sujets. Des développements intéressants portent sur la TVA mais aussi sur la taxe sur les transactions numériques.

Nous pouvons concevoir sans peine que l'imposition du numérique s'inscrit dans la problématique de la mondialisation, ce qui ne signifie pas que les États s'en désintéressent. Depuis le début de son mandat, le président des États-Unis, qui n'agit qu'en fonction de l'intérêt de son électorat, s'est lancé dans une guerre commerciale avec la Chine et a augmenté les taxes sur les importations d'acier et d'aluminium en provenance de l'Europe. Les États-Unis ne veulent en aucun cas alourdir les charges, notamment fiscales, pesant sur les entreprises numériques américaines.

Au sein de l'Union européenne, certains pays ont proposé, pour corriger une injustice, de taxer le chiffre d'affaires des géants du numérique en Europe. Les firmes américaines, Google ou Facebook, ne sont pas les seules visées compte tenu de l'écrasante part de marché des « tech » californiennes dans l'économie numérique.

Face aux États-Unis, les pays membres qui composent l'Union européenne ont été dans l'incapacité de trouver une position commune, la Commission pour sa part a montré son impuissance. Il est vrai que le Luxembourg et l'Irlande, qui hébergent les sièges européens des géants du web, étaient peu enclins à ce qu'ils soient imposés. La Finlande et le Danemark n'étaient guère enthousiastes. L'Espagne, l'Italie et l'Allemagne, qui a fini par se rétracter devant les risques de représailles américaines concernant l'importation d'automobiles, ont très vite convergé avec la France pour imaginer une imposition spécifique du numérique.

Dans ces conditions, tout projet venant de la Commission était voué à l'échec signant ainsi son impuissance à agir sur l'une des grandes questions internationales, l'imposition de l'économie numérique. On pouvait penser, et préférer, que les pays de l'Union et la Commission aient imaginé des modalités d'imposition adaptées à l'activité économique réelle exercée sur le territoire de chacun des États membres.

La paralysie tient au fait que la règle de l'unanimité, appliquée en matière fiscale, donne un droit de veto aux États membres. On peut songer à l'activation de la « clause – passerelle » prévue par les traités (article 48.7) permettant sans réouverture de ces derniers, de passer en matière fiscale à la majorité qualifiée des États membres. Le Conseil devrait notifier cette procédure aux parlements des États membres. Si aucun ne s'y oppose dans un délai de six mois, ce qui n'est pas une évidence, le Conseil pourrait l'adopter à l'unanimité, ce qui est une autre difficulté.

La taxe sur les transactions financières, présentée par la Commission le 28 septembre 2011<sup>11</sup>, illustre la même impuissance. Faute de trouver un accord unanime au sein du Conseil, la Commission a adopté le 14 février 2013<sup>12</sup> une proposition de directive mettant en œuvre une coopération renforcée. Les États ne sont pas pour autant parvenus à un accord. Faute d'une volonté des États membres, la France a choisi de mettre en place cette taxe par la loi 2012-354 du 14 mars 2012<sup>13</sup>.

Les États membres peuvent-ils obtenir ce que l'Union européenne a été incapable d'imposer ?

La France a choisi de faire cavalier seul, ou quasiment. Elle a créé une taxe sur les services numériques<sup>14</sup>, ce qui l'a conduite à modifier la trajectoire

9. OECD, « Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report », OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, OECD Publishing, 2015.

10. L. STANKIEWICZ, « L'activité fiscale des organisations internationales », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2016/3, pp. 374-390.

11. COM(2011) 591 final.

12. COM/2013/71.

13. Art. 235<sup>ter</sup> ZD CGI.

14. Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019, *J.O.*, 25 juillet 2019, texte 1. Commenté par la *Revue de Droit fiscal*, 2019, 36, comm. 377.

de baisse de l'impôt sur les sociétés. Il s'agit de taxer à hauteur de 3 %<sup>15</sup> les recettes tirées des prestations de ciblage publicitaire, qui s'appuient sur des données collectées auprès des internautes, notamment par les moteurs de recherche et les réseaux sociaux, et des prestations de mise en relation entre internautes. Ces prestations seront taxées à proportion de la part de l'activité des internautes qui est réalisée en France. Le commerce en ligne et les fournitures de services numériques ne sont pas concernés. Les services de communication, les services de paiement et les services financiers réglementés sont exemptés. Pour que la taxe soit applicable, il faut que le chiffre d'affaires tiré des services taxables au niveau mondial soit supérieur à 75 EUR ou en France à 25 EUR<sup>16</sup>.

Chacun se souvient du courroux du président des États-Unis et de la menace de taxer le meilleur des vins qui soit, le vin français, peu avant la dernière réunion du G7 en août 2019. Dans ce bras de fer entre les États-Unis et la France, à aucun moment l'Union européenne n'a été en situation de proposer une solution. Dans ces conditions, il fut convenu, par un accord entre la France et les États-Unis et entériné par les autres membres du G7, que les pays membres du G7 devront, en 2020, mettre en place une taxe internationale pour les multinationales du numérique. Quand celle-ci sera appliquée, la France supprimera sa taxe et remboursera, s'il y a lieu, aux entreprises leur versement sous forme de déduction.

Le dispositif retenu est imparfait. Le G7 ne peut pas être, y compris sous la forme *soft law*, le directoire du monde. Il faut au minimum trouver une solution dans le cadre de l'OCDE. Quant à l'Union européenne, elle existe si peu sur cette question qu'il n'est guère besoin de s'y attarder.

## B. Une bataille non menée : la fiscalité de l'environnement

Personne ne discute le fait que la protection de l'environnement et que le souci d'assurer un développement équilibré, dans le respect des hommes et de la nature, soient des questions mondiales. En effet, les questions de l'air, de l'eau, des déchets, des sols ou encore du bruit, pour ne citer que des éléments connus de tous, sont des préoccupations partagées pour lesquelles les États n'apportent pas tous les

mêmes solutions. Ils sont généralement assez peu interventionnistes, quand bien même ils peuvent tenir un discours volontariste, se montrant parfois laxistes et complaisants. Ils ont recours aux mêmes outils pour atteindre l'objectif. Tous légifèrent et réglementent, fixant ainsi un cadre, subventionnent et ont recours à l'outil fiscal, qui peut être vécu comme une punition ou comme une incitation.

Les sommets internationaux succèdent aux sommets internationaux. On y fait beaucoup de déclarations, parlant ainsi aux opinions publiques, et on prend date pour le sommet suivant. La fiscalité de l'environnement, qui est un outil parmi d'autres, pourrait être au centre des discussions comme le sont les questions fiscales liées au transfert de bénéfices. En effet, on peut penser que si l'on taxe significativement les énergies carbonées, les entreprises et les personnes physiques se tourneront vers des alternatives décarbonées.

Depuis plusieurs années, l'OCDE conduit une réflexion. L'organisation a constaté, il y a moins de dix ans, que les pays de l'OCDE utilisent de plus en plus les taxes liées à l'environnement car elles semblent constituer un instrument d'action parmi les plus efficaces. Sa réflexion porte sur la fiscalité et l'innovation qui pourrait être un axe de la « croissance verte »<sup>17</sup>. Plus récemment, l'OCDE a considéré que les gouvernements devraient mieux utiliser la fiscalité énergétique pour lutter contre le changement climatique. À la suivre, « les nouvelles données montrent que les taxes sur l'énergie ne sont toujours pas en phase avec les effets secondaires négatifs de l'utilisation d'énergie. Elles créent seulement des incitations limitées à réduire la consommation d'énergie, améliorer l'efficacité énergétique et privilégier des sources d'énergie moins dommageables »<sup>18</sup>.

L'OCDE conduit une réflexion d'ensemble, produit rapports et études, formule des préconisations. On chercherait en vain des travaux de même ampleur de l'Union européenne, avec une pointe d'audace, quant aux propositions. L'Union européenne semble avoir renoncé à mener la bataille des idées sur ce sujet. Récemment, le 14 mars 2019, le Parlement européen a adopté une résolution sur le changement climatique. Il approuve l'objectif de parvenir à un niveau zéro d'émission de gaz à effet de serre d'ici 2050. Il invite la Commission à étudier, dès que possible, des solutions politiques y compris en matière de fiscalité environnementale afin d'encourager les changements

15. La taxe concerne des groupes américains, chinois, allemands, espagnols et britanniques.

16. Quant à la nature de la taxe, pour certains cette taxe n'est ni une taxe sur le chiffre d'affaires, ni un impôt sur la production mais « ressemble fort à un impôt sur le revenu ». En ce sens : G. MONSELLATO, « Taxer le numérique : faut-il ouvrir la boîte de Pandore ? », *Les Échos*, 8 juillet 2019.

17. OCDE, *La fiscalité, l'innovation et l'environnement*, éd. OCDE, 2010.

18. [www.oecd.org/fr](http://www.oecd.org/fr), 14 février 2018.



de comportements. Voilà une sage délibération qui a l'avantage de ne fâcher personne, mais qui n'est pas à la hauteur des enjeux et qui dans son invitation à utiliser la fiscalité environnementale est indigente.

Il y a une dizaine d'années, la Commission avait pour ambition d'inviter à un recentrage sur la taxation environnementale en échange de quoi il y aurait eu un allègement non négligeable sur la taxation du travail. C'était un choix politique intéressant qui n'a pas été suivi d'effet car les recettes fiscales environnementales ont baissé, sur la même période, quasiment chaque année. L'objectif est ambitieux, la part des prélèvements obligatoires tirée des taxes environnementales devrait être de 10 % en 2020<sup>19</sup>. En France, c'est actuellement 4,96 %<sup>20</sup>. Chacun mesure le chemin à parcourir.

La politique fiscale environnementale au sein de l'Union européenne est d'abord une question nationale alors que l'on réfléchit, globalement, à des modèles de développement qui soient plus économes en ressources naturelles et qui permettent de créer de nouveaux emplois. Les écotaxes, vision qui plus est réductrice de la fiscalité de l'environnement<sup>21</sup>, traduisent cette situation. Elles peuvent être définies comme « des droits monétaires prélevés par l'État sur l'usage de l'environnement », « l'écotaxe exprime un rapport social de type juridique, prenant la forme d'un transfert monétaire, entre les usagers et l'État, autorité collective. Il porte sur le "droit d'user et d'abuser" »<sup>22</sup>. Ils sont d'une grande variété.

L'Allemagne a une fiscalité dite « verte » depuis vingt ans. Par exemple, les Allemands paient une taxe sur l'électricité qui finance les infrastructures d'énergies renouvelables. Le gouvernement allemand a pris, en 2011, la décision de sortir du nucléaire pour 2022. Ce choix politique a permis de mettre en place un plan d'énergies renouvelables mais aussi de conforter les centrales à charbon, produit très peu taxé alors qu'il s'agit d'un combustible très polluant. La Hongrie a une taxe sur les produits générant des déchets comme les sacs plastiques, les batteries ou les emballages. La Bulgarie prélève une taxe à l'enregistrement des véhicules, mais en exempte les véhicules électriques. En Lettonie, l'énergie est fortement taxée, et

notamment le charbon ce qui rend quasiment impossible le fait d'ouvrir une centrale au charbon. L'Autriche a une fiscalité environnementale, dont on dit que c'est « un instrument important pour le développement durable », alors que c'est davantage un outil de rendement budgétaire qu'une véritable incitation au comportement vertueux des Autrichiens<sup>23</sup>. La France a, semble-t-il, choisi la voie d'un verdissement de sa fiscalité ordinaire<sup>24</sup>. Souvenons-nous qu'en France c'est une écotaxe, une hausse des taxes sur le carburant prévue pour 2019, qui a déclenché en novembre 2018 un mouvement social de grande ampleur (« gilets jaunes »). La mesure a été abandonnée après trois semaines d'une mobilisation qui ne s'est pas éteinte. Les États membres privilégient une approche nationale de la fiscalité environnementale<sup>25</sup>. C'est encore une approche nationale qui prévaut quand la Cour des comptes, en France, juge « inéluctable » la hausse et l'élargissement de la taxe carbone.

L'Union européenne pourrait défendre l'idée d'une taxe carbone à l'importation<sup>26</sup>. Il s'agirait de mettre en place un droit perçu sur des biens fabriqués dans des pays dépourvus de mécanismes nationaux de tarification des émissions. De la même façon, on peut imaginer d'inclure des clauses, sociales et environnementales, dans toutes les conventions conclues entre l'Union européenne et des pays tiers afin de promouvoir un développement durable. Mais en a-t-on la volonté politique ? En effet, au nom d'une vision libérale de l'économie qui veut que l'on s'affranchisse de ces contraintes, qui sont aussi des coûts, nul ne revendique avec pugnacité et l'envie d'arriver à l'introduction de ces clauses. Nous souscrivons à l'idée selon laquelle « si un allègement des contraintes est souhaitable, il ne faudrait pas aboutir à une déréglementation totale et au moins-disant social, fiscal ou environnemental. Un tel moins-disant n'aurait d'ailleurs aucune limite »<sup>27</sup>.

Concernant les questions environnementales, le Conseil européen est incapable de trouver un

19. COM(2011) 571 final, 20 septembre 2011.

20. S. FORFAIT, « Quel modèle de taxe écologique ? », *Revue française de finances publiques*, 2019/147, pp. 253-256.

21. N. CARUANA, *La fiscalité environnementale. Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*, coll. Finances publiques, L'Harmattan, 2015, 507 p.

22. A. LIPIETZ, *Économie politique des écotaxes, Fiscalité de l'environnement* (ouvrage collectif), coll. Cahiers d'analyse économique, La Documentation française, 1998, pp. 9-39.

23. T. EHRKE-RABEL, « La fiscalité environnementale en Autriche », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2015/4, pp. 541-547.

24. A. BAUDU, « Le verdissement de la fiscalité française : une voie sans issue ? », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2015/4, pp. 518-525.

25. Le 23<sup>e</sup> rapport au Président de la République du Conseil des impôts, publié en 2005, portait sur « Fiscalité et environnement ». Il n'examine que les dispositifs français et ne fait aucune référence à l'Union européenne. Il a été publié à La Documentation française, en 2005, 165 p.

26. D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. 1, éd. de l'Université de Bruxelles, 2012, p. 90.

27. A. MAITROT DE LA MOTTE, « Pour une fiscalité protectrice », *Le Monde*, 15 juin 2017.

consensus sur une stratégie à long terme. Par conséquent, l'Union européenne ne mène pas la bataille de la fiscalité environnementale.

## II. L'incapacité à agir au sein de l'Union européenne

L'Union européenne a une vision libérale et dogmatique : la concurrence doit être libre et non faussée alors que le coût du travail dans bon nombre de pays situés à l'est de l'Europe est très inférieur à celui d'autres pays. La fiscalité de l'entreprise est une prérogative des États membres mais dans le respect des prescriptions du droit communautaire, concernant notamment les aides d'État en matière fiscale. La Commission a publié, le 10 décembre 1998, une « communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises »<sup>28</sup>. Il s'agit d'un véritable mode d'emploi à destination des États. Les aides sont juridiquement encadrées et l'abondance comme la précision de la jurisprudence de la Cour conduisent les États à être prudents quand ils envisagent d'y avoir recours. Personne ne peut contester l'efficacité de la Commission sur cette question, même si l'on aurait préféré que le Parlement européen définisse en cette matière une politique<sup>29</sup>.

Pour le reste, notamment en matière de fiscalité des entreprises, la Commission est dans l'incapacité d'imposer des réformes structurantes non seulement parce que les États membres résistent mais parce qu'elle n'a aucune vision, à moyen et à long terme, de ce que doit être la fiscalité de l'entreprise dans un marché sans frontière, qui a fait de la liberté d'établissement, la liberté de circulation des marchandises, des capitaux et des hommes ses principes fondamentaux. Aujourd'hui, la fiscalité de l'entreprise des États membres reste une fiscalité nationale assez peu communautarisée. Elle favorise la concurrence fiscale et encourage les États à mettre en place des régimes fiscaux attractifs, dans le respect du droit communautaire évidemment.

### A. La fiscalité de l'entreprise

La grande affaire, qui nous occupe depuis le début des années 2000, est l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). Celle-ci peut être définie comme un ensemble unique de règles permettant de déterminer le résultat imposable. Si

l'assiette commune devait être appliquée, les sociétés exerçant des activités transfrontalières devront se conformer à un système européen unique pour déterminer leur revenu imposable, ce qui permettrait d'en terminer avec les différents régimes nationaux dans lesquels l'activité est exercée. En outre, les groupes imposés suivant ce régime auraient la possibilité de ne remplir qu'une seule déclaration fiscale consolidée pour l'ensemble de leurs activités au sein de l'Union européenne. Les résultats imposables consolidés du groupe seraient répartis entre chacune des sociétés qui le constituent par application d'une formule qui devrait être simple, permettant à chaque État membre de soumettre les bénéficiaires des sociétés résidentes de cet État à son propre taux d'imposition.

Pour la Commission et pour certains États membres, dont la France, le dispositif était perçu comme un instrument non négligeable pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale des entreprises en supprimant les disparités entre les systèmes nationaux et en établissant des dispositions communes en matière de lutte contre l'évasion fiscale. Pour les États qui cultivent les régimes particuliers, aux fins d'attractivité, le projet ACCIS n'est pas acceptable.

Pendant quinze ans, des groupes de travail se sont réunis. Une première proposition de directive a été formulée le 16 mars 2011 en vue de renforcer le marché intérieur. Le ministre des finances de la France, Nicolas Sarkozy, avait donné un accord de principe dès le 26 mai 2014. La Commission n'a jamais été en situation d'imposer un projet qui est ambitieux.

La Commission européenne, le 17 juin 2015<sup>30</sup>, a relancé le projet dans un cadre plus général de lutte contre la planification fiscale agressive. Cette initiative s'inscrit dans le contexte du scandale LuxLeads, révélé en novembre 2014, mettant sur la place publique les accords passés entre certaines multinationales et certains États membres de l'Union, dont le Luxembourg, pour limiter et parfois neutraliser leur imposition.

En octobre 2016, la Commission reprend l'initiative et propose une approche en deux étapes prenant la forme de deux directives. La première est une proposition de directive concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés. Il s'agit de la directive ACIS<sup>31</sup> qui devait être appliquée au

28. *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998, pp. 3-9.

29. T. LAMBERT, « Les aides d'État nationales au sein de l'Union européenne ou la liberté sous surveillance », in *Regards croisés sur le système fiscal* (ouvrage collectif), coll. Finances publiques, L'Harmattan, 2005, pp. 205-224.

30. Dans une communication intitulée « Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires ».

31. Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, COM/2016/0685 final.

1<sup>er</sup> janvier 2019. La seconde concerne une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés. Il s'agit de la directive ACCIS<sup>32</sup>, applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021. Celle-ci serait obligatoire pour tous les groupes dont le montant du chiffre d'affaires consolidé est supérieur à 750 millions d'euros et optionnel pour les autres. On peine à comprendre pourquoi et comment ce seuil a été choisi dès lors qu'il ne repose sur aucune réalité économique tangible et qu'il risque d'introduire une distorsion de concurrence. En outre, pour compenser les gains et les pertes entre les États membres, un système de compensation devra être mis en place, à titre provisoire, par la Commission et serait financé par l'excédent budgétaire des États membres dont les recettes fiscales augmentent. On peut penser que les choses ne seront pas techniquement simples et politiquement acceptées très facilement.

La Commission, dans sa communication du 25 octobre 2016, précise que « définie à l'unanimité par tous les États membres, l'ACCIS sera un régime stable échappant aux modifications périodiques, ce qui offrira aux entreprises un niveau sans précédent de sécurité fiscale. Pour s'étendre au-delà des frontières, elles n'auront plus à s'adapter aux réglementations fiscales divergentes des différents États membres »<sup>33</sup>. L'argument est sérieux mais, manifestement, il peine à convaincre les États comme les entreprises qui préfèrent jongler habilement entre les diverses législations nationales pour en tirer le meilleur parti.

La France et l'Allemagne ont fait connaître, à quelques réserves près, leur soutien aux textes. Le 15 mars 2018, le Parlement européen a voté pour le projet ACCIS<sup>34</sup> et le 21 du même mois la Commission a formulé une proposition de taxe spécifique aux entreprises du numérique.

Les États gardent la main. En effet, ceux qui ont une imposition faible sur les sociétés pour attirer les multinationales et les profits, notamment l'Irlande et les Pays-Bas, ne sont nullement pressés. Pour contourner la règle de l'unanimité généralement défendue au nom de la souveraineté, on peut imaginer passer par la majorité qualifiée, qui n'est pas obligatoirement une solution facile, ou avoir recours à une coopération renforcée. On peut aussi, avec un peu d'audace,

soutenir que ces projets sont des questions liées à la concurrence, et non à la fiscalité, sachant que les décisions dans ce domaine ne requièrent pas l'unanimité mais la majorité.

La question n'est pas juridique, elle est politique. Les États défendent leurs intérêts nationaux et entendent exercer la plénitude de leur souveraineté en levant l'impôt, dans le respect du droit communautaire sans pour autant aller plus avant.

ACCIS n'est pas le seul sujet de préoccupation. La détermination des bases taxables à l'impôt sur les sociétés, les taux d'impositions, certaines règles comptables diffèrent entre les pays de l'Union européenne. La question n'est pas seulement d'harmoniser, ou d'inscrire dans une fourchette, les taux d'impositions. Si un jour les assiettes sont déterminées de la même façon, alors la convergence des taux se posera. Il faut complètement traiter de l'imposition des sociétés y compris dans ses aspects les plus techniques, sans négliger l'aspect comptable. L'optimisation fiscale des États membres la plus débridée est devenue la règle. La Commission est impuissante à l'endiguer ou, au minimum, à la réguler. Mais le veut-elle ?

L'impuissance de la Commission, qui pourtant se montre intraitable concernant les aides fiscales nationales au nom de la concurrence libre et non faussée, traduit un choix, une volonté politique. Il n'est pas certain que cette politique ne conduise pas, finalement, à une remise en cause de l'Union européenne ou à son appartenance.

## B. Les États contre l'Union européenne

On ne compte plus le nombre d'annonces, par le Conseil, des trains de mesures visant à maîtriser la concurrence fiscale dommageable ou prévoyant des règles visant à renforcer la coopération entre les autorités fiscales. Il en va de même des communications de la Commission relatives aux stratégies tendant à améliorer le fonctionnement du système de TVA dans le cadre du marché intérieur. Néanmoins, les États font de la résistance. Tout en proclamant son attachement à l'Union européenne, chaque État membre cultive son attractivité tant pour les personnes physiques que pour les entreprises, y compris en utilisant les dispositions fiscales.

Le 1<sup>er</sup> décembre 1997, le Conseil et les représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil ont adopté une résolution sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, dans le but de contrarier la concurrence fiscale

32. Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée sur l'impôt sur les sociétés, COM/2016/0683 final ; F. PERROTIN, « Le projet ACCIS est relancé », *Petites affiches*, 2017/19, pp. 4-7.

33. COM(2016) 682 final, 25 octobre 2016.

34. F. PERROTIN, « Une étape de franchise pour le projet ACCIS », *Petites affiches*, 2018/78, pp. 4-6.



dommageable. Le point B du Code de conduite énonce un principe : « sont à considérer comme potentiellement dommageables et, partant, couvertes par le présent code les mesures fiscales établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'État membre concerné ». Cinq critères, sur lesquels nous ne reviendrons pas, sont utilisés pour évaluer si une mesure est, ou non, réellement dommageable. Un groupe « Code de conduite », assisté de sous-groupes, est chargé de surveiller la mise en œuvre de ce code.

Au nom d'un processus de démantèlement, les États s'engagent à réexaminer, modifier ou supprimer les mesures fiscales existantes qui constituent une concurrence fiscale dommageable. Dans le cadre d'un processus de gel, ils prennent le parti de s'abstenir d'en instaurer de nouvelles à l'avenir. Le groupe « Code de conduite » a élargi ses compétences à l'examen de mesures anti-abus, à la transparence et l'échange d'informations dans le domaine de l'établissement des prix de transfert, aux pratiques administratives et enfin aux liens avec les pays tiers.

L'originalité, qui en fait aussi la limite, tient au fait que le code de conduite n'est pas un instrument juridique contraignant, il constitue tout au plus un engagement politique des États membres. Nous sommes dans le domaine de mesures prises qui ne sont pas véritablement obligatoires. Autrement dit, les États membres, avec un certain cynisme, peuvent fort bien souscrire aux engagements du Code de conduite et, dans leur pratique, faire le contraire.

La Commission européenne, le 29 février 2012, a lancé une consultation publique ayant pour sujet : « Marché intérieur : exemples concrets de cas de double non-imposition »<sup>35</sup>. L'OCDE, les conseils fiscaux d'ONG et des représentants du monde des affaires ont répondu et formulé des propositions. La Commission en a fait un rapport dont il ressort qu'elle « paraît être à l'écoute du monde des affaires et des ONG, et déterminée à proposer des moyens d'action aux États membres »<sup>36</sup>. L'utilisation des instruments hybrides est posée mais aussi l'application des conventions fiscales internationales. La situation d'une double non-imposition n'est ni totalement nouvelle ni spécifique aux États membres de l'Union européenne. Ces derniers n'ont montré

aucun empressement à trouver des solutions car certains se satisfaisaient parfaitement de cette situation. C'est la Convention multilatérale signée le 7 juin 2017, prévue par l'action 15 de *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), qui par un dispositif sophistiqué permet de lutter utilement contre la double non-imposition.

La Commission a eu l'occasion d'ouvrir de multiples enquêtes formelles sur les pratiques d'optimisation fiscale au profit généralement de multinationales implantées en Irlande, aux Pays-Bas ou au Luxembourg, ce qui ne va pas sans tensions avec les autres pays européens. L'une des questions a trait à ce que l'on appelle le *ruling* qualifié parfois de « décision anticipée en matière fiscale », qui est un acte juridique qui détermine comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière et qui revient à négocier, à contractualiser, le taux d'imposition applicable. Pour ne retenir que l'exemple emblématique du Luxembourg, ainsi qu'il a été dit, il « s'est lancé dans une entreprise inédite : la vente aux multinationales du monde entier du droit de décider elles-mêmes de leur propre taux d'imposition, contraintes réglementaires et obligations légales »<sup>37</sup>. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, les États membres sont tenus d'échanger automatiquement des informations sur les *rulings* transfrontaliers délivrés par leurs soins<sup>38</sup>.

Le Luxembourg a surmonté la difficulté en introduisant une réforme par un dispositif législatif du 19 décembre 2014 et un règlement grand-ducal du 23 décembre de la même année. L'objectif était de donner enfin une base légale permettant à l'administration de prendre des « décisions anticipées »<sup>39</sup>. L'administration fiscale luxembourgeoise et les entreprises peuvent continuer à négocier des *rulings*. Le rapport annuel de l'administration des contributions donne chaque année une statistique globale qui ne livre ni le nom des entreprises bénéficiaires ni le taux effectif d'imposition négocié. En matière de transparence, beaucoup reste à faire.

La défaillance des États peut impacter leurs ressources budgétaires. La TVA en est l'exemple topique.

35. E. RAINGEARD DE LA BLETIÈRE, « La Commission européenne lance une consultation sur la double non-imposition », *Revue de droit fiscal*, 2012/12, comm. 139.

36. E. RAINGEARD DE LA BLETIÈRE, « Double imposition : la Commission publie les résultats de sa consultation et ébauche des orientations », *Revue de droit fiscal*, 2012/30-35, comm. 326.

37. G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, coll. La République des idées, Seuil, 2013, pp. 93 et s.

38. T. LAMBERT, « L'échange de *rulings* dans les pays de l'Union européenne : un changement de paradigme », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2017/1, pp. 76-83.

39. P. DUDINO, « The ruling process in Luxembourg: what changes in 2015 with the new legislation? », *Revue de droit fiscal*, 2015/27, pp. 41-44.

Le Conseil a adopté, le 22 juillet 2013<sup>40</sup>, une directive prévoyant l'instauration d'un « mécanisme de réaction rapide » contre la fraude à la TVA. Ce mécanisme permet à un État membre de mettre en place rapidement un dispositif d'autoliquidation pour répondre à une fraude soudaine et massive susceptible d'entraîner des pertes budgétaires conséquentes. La période d'application temporaire de la directive a été prolongée jusqu'au 31 décembre 2018, au lieu du 30 juin 2015.

On pouvait penser que les États membres de l'Union se seraient mobilisés, notamment pour contrarier certains montages connus<sup>41</sup>. Or l'écart de TVA, c'est-à-dire la différence entre les recettes TVA espérées et le montant effectivement perçu, a été chiffré pour 2017 à 137 milliards d'euros<sup>42</sup>. Ce manque à gagner non négligeable, même s'il diminue par rapport aux années précédentes, montre une situation contrastée. Dans un certain nombre de pays, l'écart diminue (Portugal, Italie, France, Slovaquie, Slovénie...) et pour d'autres il augmente (Grèce, Lettonie, Allemagne...).

Cette situation illustre le fait qu'il conviendrait de réformer en profondeur le système de la TVA intra-communautaire. Mais à l'évidence, certains États ne sont guère mobilisés pour lutter contre la fraude en cette matière.

\*  
\* \*

Dès lors que les décisions en matière fiscale sont prises à l'unanimité, chaque État dispose d'un véritable droit de veto. Cette situation oblige aux compromis, à l'adoption de textes minimalistes parfois, après des années de débats. D'autres textes et propositions se perdent dans les sables. On peut regretter que l'Union européenne, qui siège à l'OCDE à côté d'États membres de l'Union européenne et qui sur certains sujets peuvent avoir des positions différentes, ne soit jamais en situation de faire des propositions susceptibles d'entraîner l'adhésion du monde.

Ce dont souffre l'Union européenne, en matière fiscale comme dans d'autres domaines, c'est d'une absence de projet politique plus global. L'Union européenne accompagne des mutations qui sont décidées dans les instances internationales. Pour ne retenir qu'un exemple, l'article 6 de la directive ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*), posant pour principe la mise en place d'un dispositif général anti-abus, est la reprise de l'article 7 de la clause PPT (*Principal Purpose Test*) de l'instrument multilatéral proposé par l'OCDE.

L'Union européenne ne veut pas avoir, parce que le rapport des forces politiques en a décidé, d'autre horizon que le néolibéralisme<sup>43</sup> qui fiscalement la désarme et la dérégule renvoyant ainsi les États à la compétition fiscale qui trouve un fondement juridique dans la souveraineté. L'examen de cette question n'est pas juridique mais politique.

40. Directive 2013/42/UE, *J.O.U.E.*, L 201, 26 juillet 2013.

41. D. FALCO, *La fraude à la TVA*, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, Dalloz, 2019, pp. 77 et s.

42. Communiqué de presse de la Commission européenne du 5 septembre 2019.

43. Pour une analyse historique du phénomène, lire S. HALIMI, *Le grand bond en arrière. Comment l'ordre libéral s'est imposé au monde*, Fayard, 2004, 620 p.