

« L'Europe fiscale : Impasse de l'harmonisation fiscale ou mutation des instruments juridiques de transfert de la souveraineté fiscale ? », in F.-V. Guiot (dir), *Souveraineté européenne : du discours politique à une réalité juridique ?*, Actes du colloque de Toulouse, 26-27 sept. 2019, Paris, Mare & Martin, 22 sept. 2022, pp. 261-275

L'Europe fiscale : Impasse de l'harmonisation fiscale ou mutation des instruments juridiques de transfert de la souveraineté fiscale ?

Fabrice Bin, Maître de conférences, UT1 Capitole, IRDEIC

En matière fiscale, la problématique de la souveraineté est particulièrement riche et renvoie à d'autres notions fondamentales du droit, spécialement la citoyenneté¹. Sur le concept général de souveraineté, l'essentiel a été dit dans les autres contributions du présent recueil.

En matière fiscale, cette souveraineté présente cependant des particularités, et pas seulement parce qu'elle semble être exacerbée. Observons que les notions ne sont pas d'une parfaite clarté, notamment en raison d'une distinction fréquente entre souveraineté et compétence. Comme le remarque le professeur Maitrot de la Motte, « La notion de « souveraineté fiscale » est souvent utilisée dans le cadre du droit de l'Union européenne, tant par la doctrine que par les Avocats généraux ou les États membres lorsqu'ils font valoir leurs positions devant la Cour de justice (notion fonctionnelle), sans toutefois la définir² ».

Si la souveraineté juridique reste celle des États membres de l'UE, spécialement en matière fiscale parce que la règle de l'unanimité demeure, le concept de « souveraineté fiscale » dans le cadre de l'Union est utilisé de façon particulièrement ambiguë, par les acteurs de l'Union eux-mêmes.

Prenons deux illustrations liées à un problème central en droit fiscal international aujourd'hui, l'imposition des bénéficiaires des entreprises du commerce en ligne, bref, la fiscalité du numérique.

¹ Sur la citoyenneté fiscale et ses liens intenses avec la souveraineté, v. la thèse d'E. de Crouy-Chanel, *Le contribuable-citoyen : histoire d'une représentation fiscale (1750-1999)*, Paris 1, 1999, 357 p. et son article où il souligne que « La citoyenneté implique la participation à l'expression de la souveraineté » : « La citoyenneté fiscale », *Arch. phil. droit* n°46, 2002, p. 39. Sur les apories de la citoyenneté fiscale au sein de l'Union européenne, nous nous permettons de renvoyer à notre article « La politique fiscale peut-elle contribuer à la citoyenneté européenne ? », in S. Marzagalli et P.-Y. Quiviger (dir.), Actes du colloque « La construction européenne et ses apories », Nice, janv. 2015, *RFHIP*, n°43, avr. 2016, pp. 205-230.

² A. Maitrot de la Motte, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII* [en ligne], avril 2019, n° 2, note n°4. URL complète : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/l-application-du-droit-de-l-union-europeenne-en-matiere-fiscale>.

Tout d'abord l'ex-commissaire européen aux finances, Pierre Moscovici, avait soutenu la proposition de la Commission d'abandonner l'unanimité en matière fiscale³ par la formule suivante, partagée sur les réseaux sociaux : « L'unanimité ne protège plus la souveraineté fiscale des États membres⁴. » Argument paradoxal puisque la règle de l'unanimité est justement censée protéger leur souveraineté fiscale. On comprend aisément que l'argument du commissaire européen repose sur une distinction entre la souveraineté juridique et sa substance, économique en quelque sorte : si les États membres maintiennent la règle de l'unanimité, qui leur permet de ne pas partager leur souveraineté fiscale dans l'Union, alors ils ruinent les effets concrets de cette souveraineté en empêchant l'adoption d'une directive permettant de mieux imposer les bénéfices des entreprises numériques et donc de restaurer les recettes fiscales de ces mêmes États membres (à hauteur de plusieurs centaines de milliards d'euros selon la Commission).

Ensuite, deuxième illustration, toujours à propos de la proposition de directive du Conseil concernant un système commun de taxe sur les services numériques, le rapporteur au Parlement européen, M. Paul Tang, avait cosigné une tribune appelant les États membres à adopter rapidement ladite proposition. Cette tribune était intitulée « L'Europe doit récupérer sa souveraineté fiscale⁵ ». Ce titre est très révélateur car nulle part dans ladite tribune n'est expliqué ce que signifie cette « souveraineté fiscale ». Cela pourrait se comprendre dans une tribune mais, de façon surprenante, le rapport de M. Tang n'aborde jamais cette question de souveraineté⁶. L'argumentaire y est focalisé sur le problème d'équité fiscale résultant de la sous-imposition des « géants du numérique ». Si on comprend bien, la directive permettrait de restaurer les recettes fiscales érodées par la concurrence fiscale internationale et donc de « récupérer la souveraineté fiscale » de l'Europe. Mais il s'agit ici des recettes fiscales des États membres. Donc la « souveraineté fiscale » de l'Union ainsi entendue, c'est l'addition des souverainetés fiscales des États membres, conception particulièrement large.

Nous pouvons certes sortir de ces impasses du discours courant en reprenant les formulations proposées par la doctrine universitaire, notamment dans le but de donner une portée limitée au concept de « souveraineté fiscale ». Ainsi, selon le professeur Maitrot de la Motte, « *la souveraineté fiscale ne regroupe qu'une compétence et un pouvoir, alors que la souveraineté désigne la compétence de la compétence*⁷ ». Et, d'ailleurs, comme le remarquait le professeur Cartou, un État peut « *exercer une souveraineté fiscale sans être politiquement souverain. Les Communautés européenne, sans constituer un État fédéral, disposent de la souveraineté*

³ Proposition du 15 janv. 2019. V. les textes rassemblés sur le site Internet de la Commission : https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/decision-making-eu-tax-policy_fr.

⁴ V. E. Koutsokosta « La difficile unanimité fiscale de l'UE », *Euronews*, 15 janv. 2019 : <https://fr.euronews.com/2019/01/15/la-difficile-unanimite-fiscale-de-l-ue>.

⁵ P. Berès, U. Bullmann et P. Tang, *Le Monde*, 3 déc. 2018 : https://www.lemonde.fr/idees/article/2018/12/03/l-europe-doit-recuperer-sa-souverainete-fiscale_5392051_3232.html.

⁶ P. Tang, *Rapport sur la proposition de directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques*, COM(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS)) A8-0428/2018, Strasbourg, Parlement européen, 5 déc. 2018 : https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0428_FR.pdf. V. l'exposé des motifs, p. 35/37 et s.

⁷ A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, note 1, p. 2.

*fiscale*⁸ ». Nous pourrions nous arrêter là et, en définissant donc la « souveraineté » fiscale comme simple compétence fiscale, constater l'existence d'une « souveraineté fiscale » de l'UE, ou, plus clairement, que seuls les États membres sont souverains mais qu'ils partagent au sein de l'UE une partie de leur compétence fiscale.

Pourtant, les choses sont un peu plus compliquées et cette compétence fiscale pose un certain nombre de questions touchant à la souveraineté entendue comme compétence de la compétence, celle des États membres donc. En effet la fiscalité est un des domaines où la souveraineté des États membres (ou plus simplement l'exercice des compétences qui en découlent) est donc la mieux protégée par le maintien de la règle de l'unanimité. Pourtant, le développement dans le domaine fiscal du fédéralisme européen – fédéralisme qui est avant tout juridique en raison du principe de primauté⁹ – par l'action de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), aboutit à une concurrence des compétences qui nous semble rétroagir sur le problème central de la souveraineté : la définition des compétences.

Ainsi, la souveraineté des États membres limite fortement l'exercice par l'Union de sa compétence fiscale (I), mais la concurrence des compétences fiscales entre l'Union et les États membres est le moteur d'une politique fiscale de l'Union hétérogène (II) qui a logiquement des conséquences sur la définition souveraine par chaque État membre de sa politique fiscale. Nous voudrions ainsi essayer de montrer dans la présente contribution que les récentes évolutions de cette problématique ont accéléré un mouvement de définition très particulier de la politique fiscale de l'Union par la Cour de justice – une sorte de politique « négative » ou « par défaut » – faute pour les États d'utiliser leur souveraineté pour développer une politique fiscale commune, cette fois « positive » par l'adoption de mesures nouvelles.

I – La souveraineté des États membres, limitée à l'exercice de la compétence fiscale européenne

Si la souveraineté fiscale de l'Union se résume à une compétence fiscale, celle-ci a été définie de façon double dans les traités. En effet, ces derniers visent expressément la fiscalité indirecte puisque l'article 113 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) stipule notamment qu'une procédure à l'unanimité s'applique « à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence ». Ces dispositions expliquent que la doctrine universitaire fiscale parle largement d'harmonisation fiscale.

⁸ L. Cartou, *Droit fiscal international et européen*, Dalloz, 1981, pp. 14-15

⁹ V. tous les manuels de droit général de l'Union et, par ex., Z. Laïdi, *La norme sans la force, L'énigme de la puissance européenne*, Paris, Presses de Sciences-Po, 3e éd., 2013, 250 p.

Pourtant le terme est trompeur car il laisse penser que chaque État membre, tout en étant tenu de respecter les finalités communes décidées unanimement, peut développer ses propres instruments fiscaux. La méthode d'harmonisation serait ainsi particulièrement respectueuse de la souveraineté fiscale des États. Or, dans une très intéressante thèse récente, Alice Fournier démontre à propos des impôts directs qu'une telle analyse est complètement erronée¹⁰. En matière fiscale, c'est non pas la méthode de l'harmonisation qui est utilisée, mais bien celle de l'uniformisation, laissant très peu de marges de manœuvre aux États membres. Cette uniformisation implique que le droit de l'Union se substitue à celui des États membres. On comprend immédiatement que les conséquences ne sont pas les mêmes pour l'exercice des compétences fiscales.

Tirant les leçons de cette forte démonstration déconstructrice d'un discours doctrinal un peu sclérosé, nous ne parlerons donc pas d'harmonisation directe et indirecte, malgré le succès de ces formules dans la littérature juridique fiscale, mais simplement d'intégration fiscale au sein de l'Union : une intégration positive ou négative des droits fiscaux nationaux. La première est réalisée par une législation directe actuellement en panne (A) et la seconde par l'action seulement correctrice de la Cour de justice (B).

A. Une législation directe en panne

Comme cela a été dit, le TFUE vise expressément les impôts indirects (c'est-à-dire les taxes sur la consommation et les droits de douane) comme domaine d'application des compétences fiscales de l'Union. Mais, pour la fiscalité directe, il suffit de recourir à l'article 115 relatif au rapprochement des législations : « Sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. » Dans tous les cas, l'unanimité est de règle et la compétence fiscale de l'Union reste aux mains des États membres. Pourquoi ? Parce que contrôler les finances, c'est contrôler les moyens matériels d'exercer la souveraineté et donc, de maintenir dans les faits une souveraineté qui reste un principe juridiquement affirmé.

Le résultat bien connu de ce principe de définition de la politique fiscale européenne à l'unanimité est une intégration directe par le droit dérivé. Elle demeure limitée même si elle concerne deux domaines majeurs de la fiscalité : les droits de douane, l'assiette de la TVA (expressément visée par l'article 113 du TFUE) et les droits d'accise sur l'alcool, le tabac et l'énergie. Et encore, si l'assiette de la TVA a été si rapidement uniformisée au sein du Marché commun (6e directive TVA en 1977), c'est parce que cela permettait d'uniformiser la base de calcul de la ressource propre TVA créée en 1970 (et donc d'éviter des distorsions dans le

¹⁰ A. Fournier, *L'harmonisation européenne des impôts directs*, Thèse Bordeaux, déc. 2019, 618 p.

calcul de la contribution de chaque État au budget de l'Union...). Les projets répétés d'intégration fiscale supplémentaire sont restés lettre morte. Pour la TVA intra-européenne, qui devait être simplifiée au sein du Marché unique par l'application systématique du pays d'origine, c'est carrément un abandon que la Commission a officialisé en 2010. En matière d'impôts directs, les réalisations sont beaucoup plus réduites, même si elles ne sont pas sans incidence majeure pour les entreprises (ainsi la directive dite « mère-fille » a non seulement uniformisé mais surtout fortement allégé la fiscalité des bénéficiaires des groupes en matière de versement interne de dividendes).

Ces trente ans d'impasse¹¹ ont laissé le champ libre à une uniformisation plus « négative » de la fiscalité, spécialement directe d'ailleurs, par la Cour de justice.

B. Le dynamisme du rapprochement fiscal indirect par la Cour de Justice

L'incapacité (ou plutôt l'absence de volonté) des États membres à poursuivre leur intégration fiscale a été largement compensée (matériellement pas qualitativement) par l'action du juge de Luxembourg.

Cette uniformisation des droits fiscaux nationaux a été réalisée notamment sur la base du principe formulé notamment dans la célèbre décision Schumacker : « si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire (voir arrêt du 4 octobre 1991, Commission/Royaume-Uni, C-246/89, Rec. p. 1-4585, point 12)¹². » Sur cette base, la Cour a procédé à une forme d'uniformisation dite « indirecte » par la jurisprudence sur la base des principes des Traités, notamment les grandes libertés fondamentales du Marché unique et notamment sur la base de la liberté d'établissement¹³.

¹¹ Certes la formule est un peu excessive puisque de nombreux textes améliorant le régime de TVA ont été adoptés depuis.

¹² CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker* : *Rec. CJCE* 1995, I, p. 225, point 21 ; *Dr. fisc.* 1995, n° 20, comm. 1089, note A. de Waal ; *RJF* 1995, n° 425, concl. Ph. Léger ; *Europe* 1995, comm. 100, obs. A. Rigaux.

¹³ En ce qui concerne la France, ont été touchés par exemple l'avoir fiscal (CJUE, 7 sept. 2004, aff. C-319/02, *Petri Manninen* : *Rec.* 2004, I, p.7477 ; *Dr. fisc.* 2004, n°39, act.170 ; *Dr. des soc.* 2004, comm. 223, note J.-L. Pierre ; *RJF*, n° 1211 ; *BDCF* 11/2004, n° 41, concl. J. Kokott. Le système français d'avoir fiscal (CGI art. 158 bis et 158 ter) sur les dividendes a été supprimé à compter du 1^{er} janvier 2005 et remplacé par un abattement : art. 93, I A de la LFI pour 2004 n° 2003-1311 du 30 déc. 2003 : *Dr. fisc.* 2004, n° 1-2, comm. 24) et le régime des groupes de sociétés (CJCE, 27 nov. 2008, aff. C-418/07, *Sté Papillon* : A. Maîtrot de la Motte, « Régime des groupes (affaire Papillon) : l'atteinte à la liberté d'établissement est justifiée mais disproportionnée », *Dr. fisc.* 2008, n° 49, act. 353 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 52, comm. 644 note J.-L. Pierre ; *RJF* 2/2009, n° 180 ; *BDCF* 2/2009, n° 16, concl. J. Kokott ; P. Dibout, « Le périmètre des groupes de sociétés et la liberté d'établissement », *Dr. fisc.* 2008, n° 52, ét. 640) ou encore l'« exit tax » (CJCE, 5^e ch., 11 mars 2004, aff. C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant* : *Rec.* I, p. 2409 ; *Dr. fisc.* 2004, n° 20, comm. 483, note B. Boutemy et E. Meier ; *Europe* 2004, comm.137, note L. Idot ; *D.* 2004, p. 933, note J. Le Calvez). À propos du principe de libre circulation des capitaux, v. B. Delaunay, « L'évolution de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice en matière de liberté de circulation des capitaux », *Dr. fisc.* n° 47, 22 Novembre 2012, comm. 526.

Il faut remarquer que les évolutions récentes de la jurisprudence constitutionnelle en France démontrent que cette uniformisation jurisprudentielle peut aller très loin. C'est la fameuse jurisprudence de l'inconstitutionnalité « à rebours » (ou « discrimination par ricochet » selon MM. Gutmann et Austry, ou « égalité corrélative » selon A. Maitrot de la Motte) : le Conseil constitutionnel revient ainsi, par une QPC (question prioritaire de constitutionnalité sur la base de l'article 61-1 de la Constitution), sur la constitutionnalité de dispositions fiscales approuvées avant leur promulgation (sur la base de l'article 61 de la Constitution) si une violation du droit de l'Union entraîne une redéfinition de leur champ d'application au détriment des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques¹⁴. À propos de ce principe constitutionnel d'égalité corrélative, S. de Fontaine parle « d'effet de contamination¹⁵ ».

Certes, cette uniformisation indirecte de la politique fiscale par la Cour de justice n'est que « négative » (la Cour ne peut pas créer un impôt). Mais il faut aussi noter parmi les évolutions récentes les plus significatives la création d'une obligation positive à la charge des États membres de lutter contre la fraude fiscale. Ainsi la Cour sanctionne ceux qui ne luttent pas contre la fraude fiscale¹⁶. Qui plus est, dans le projet de base ACCISS (projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés) figure la mention d'une obligation de lutter

¹⁴ Cons. constit., déc. n°520 QPC du 3 fév 2016, *Metro Holding SA* : O. Fouquet, « La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée », *Dr. fisc.*, 2016, n° 6, p. 5-7 ; F. Perrotin, « Discrimination à rebours : la censure du Conseil constitutionnel », *Petites Aff.*, 9 mars 2016, n° 49, p. 4-6 ; E. Meier, M. Valetteau, « Le contrôle des discriminations à rebours : du subtil équilibre entre contrôle de conventionnalité et contrôle de constitutionnalité », *Dr. fisc.*, 2016, n° 12, p. 73-79 ; M. Collet, « Le Conseil constitutionnel et les discriminations à rebours en matière fiscale », *JCP G*, 2016, n° 13, p. 634-637 ; G. Blanluet, « Discrimination à rebours : le droit interne à l'épreuve du droit de l'union européenne », *Dr. fisc.*, 2016, n° 12, p. 21-28 ; S. Austry, D. Gutmann, « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ? », *RJF*, avril 2016, n° 4, p. 418-423 ; M. Poncelet, T. Afantrouss, « Le régime mère-fille : un régime d'exonération à la faveur d'un actionariat stable A propos de la jurisprudence récente du Conseil d'État et du Conseil constitutionnel », *Dr. fisc.*, 2016, n° 18-19, p. 21-25 ; E. Raingard de la Blétière, Ph. Durand, « Affaire Metro Holding : le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt au secours de la jurisprudence Leur Bloem », *Dr. fisc.*, 2016, n° 18-19, p. 26-35 ; A. Roblot-Troizier, « Transposer ou ne pas transposer une directive ? Telle est la question Jurisprudence française », *RFDA* 2016, n° 3, p. 597-602 ; A. Maitrot de la Motte, Alexandre, « L'extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ : vers l'élimination des discriminations européennes par le principe constitutionnel d'égalité corrélative ? », *Dr. fisc.*, 2016, n° 37, p. 28-40 ; A. Jauréguiberry, Arnaud, « La discrimination à rebours devant le juge national », *RTDE*, janvier-mars 2017, n° 1, p. 39-57. Cette décision a été rendue à propos d'une affaire de traitement différent des titres d'autocontrôle selon qu'ils sont détenus par une filiale française ou une filiale établie dans un autre État membre. Le dispositif n'est pas conforme à la directive mère-fille avait jugé la CJUE, 12 fév. 2009, aff. 138/07, *Belgische Staat c/ Cobelfret NV* : *RJF* 5/09 n°531. Cette jurisprudence très remarquée a été développée dans la décision Cons. const., déc., 8 juill. 2016, n° 2016-553 QPC, *Sté Natixis*. Suite au renvoi d'une QPC par le Conseil d'État (CE, 9e et 10e ch., 18 mai 2016, n° 397316, *Sté Natixis* : *Dr. fisc.* 2016, n° 23, comm. 367, concl. É. Bokdam-Tognetti), le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution l'exclusion des titres sans droit de vote du bénéficiaire du régime mère-fille.

¹⁵ S. de Fontaine, « L'influence du droit de l'Union sur l'exercice par le Parlement national de sa compétence fiscale », in H. Gaudin, dir., *La constitution européenne de la France*, Paris, Dalloz, 2017, p. 200 s.

¹⁶ S. de Fontaine souligne à ce sujet que la Cour « a ainsi enjoint au juge italien de laisser inappliquée une règle de prescription qui « empêcherait l'infliction de sanctions effectives et dissuasives dans un nombre considérable des cas de fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'UE » : CJUE, aff. C-105/14, 8 sept. 2015. L'Allemagne avait déjà été condamnée pour opposition à un contrôle de la Cour des comptes européenne sur ses procédures internes concernant la coopération administrative en matière de TVA : CJUE, aff. C-539/09, 15 nov. 2011 » : « Frontière et fraude fiscale : une relation juridique consubstantielle », in B. Touchelay (dir.), *Fraudes, Frontières et Territoires XIIIe-XXIe Siècle*, Acte du colloque de Paris, 23-24 nov. 2017, Paris, IGPDE, coll. Animation de la recherche, 2020, p. 337, note 47.

contre fraude fiscale. Cela pourrait constituer un levier pour accroître l'action de la Cour en ce domaine. Ce sont là des pressions supplémentaires sur les politiques fiscales nationales.

En résumé, l'équation actuelle est la suivante : 1°) les États sont réticents à approfondir l'uniformisation fiscale européenne afin de conserver l'essentiel de leurs compétences et donc de leur souveraineté fiscale (qui conditionne donc matériellement leur fonctionnement et donc l'exercice de la souveraineté) ; 2°) les systèmes fiscaux nationaux sont débordés – ou plutôt « bordés » – par l'uniformisation indirecte opérée par la Cour de Luxembourg. Cela aboutit à transférer partiellement la définition de la politique fiscale des États au niveau fédéral (la Cour étant une des manifestations les plus éclatantes du fédéralisme, juridique, au sein de l'Union). Notons qu'il s'agit d'ailleurs le plus souvent d'impôts directs, alors que l'article 113 ne vise que la fiscalité indirecte. Donc, matériellement, une compétence non transférée directement à l'UE est partiellement exercée par sa Cour de justice. En forçant le trait, on pourrait même considérer que la Cour, sans avoir la « compétence de la compétence » pour autant, définit (par délimitation pas par la substance) la compétence des États membres. C'est tout de même une illustration de la confrontation des souverainetés fiscales¹⁷.

La question de souveraineté est donc bien au cœur (entre autres) de la problématique fiscale en Europe mais il ne faut pas s'attendre à ce qu'un improbable transfert de souveraineté règle la question. Au contraire, c'est de la concurrence des compétences fiscales entre l'Union et les États membres que découle la politique fiscale européenne et c'est d'une nouvelle politique fiscale seulement que l'on peut attendre une redéfinition des compétences.

II – La concurrence des compétences fiscales entre l'Union et les États membres, moteur de la définition d'une politique fiscale de l'Union hétérogène

Les compétences fiscales de l'Union, malgré le dynamisme de la Cour de justice, restent fermement tenues par les États membres en raison du principe d'unanimité. Cependant, au-delà de l'identification positiviste de leur souveraineté juridique en matière fiscale se posent des problèmes d'utilisation des compétences fiscales qui rejaillissent en quelque sorte sur la matérialité de cette souveraineté fiscale (A). Tous les projets, récurrents, de réforme fiscale européenne exigent comme préalable la redéfinition de ces compétences, et donc des modalités d'exercice de la souveraineté fiscale. C'est une erreur de perspective. C'est le contenu même de la politique fiscale qui déterminera, sur un plan dynamique, les choix des États membres en matière de compétence fiscale (B).

¹⁷ N. Gouzee, M. Englert, « Confrontation entre souveraineté européenne et souverainetés nationales face à la (re)définition de politiques fiscales », *Pol. et management publ.*, 1991 n° 2, La souveraineté éclatée : les nouveaux cadres de l'action publique. Actes du Quatrième Colloque Inter. Bruxelles, 11/12 octobre 1990, pp. 157-188.

A. Une inaction des États membres laissant le champ libre à la Cour pour définir en creux une politique fiscale : un risque limité pour leur souveraineté fiscale

Certes formellement, sur le plan purement positiviste, remarquons que les Traités prévoyant ces différentes actions possibles de la Cour – ou ne les entravant pas – il suffit aux États soit de modifier les Traités, ce dont ils restent souverains, ou de quitter l'Union pour conserver leur souveraineté et l'exercice des compétences qui en découlent. En somme, c'est en exerçant leur compétence de la compétence que les États ont attribué, à l'unanimité, à l'UE l'exercice de plusieurs compétences fiscales (et qu'il y a donc bien en ce sens une « souveraineté fiscale » européenne comme le disait le professeur Cartou).

Ceci ne nous empêche pas de constater aussi sur un plan de dynamique juridique que la nature ayant horreur du vide, la place que les États n'occupent pas est donc occupée par la Cour de justice. Certes, nous avons déjà soulevé toutes les limites de cette politique fiscale jurisprudentielle de la Cour : il lui manque le noyau dur de la souveraineté fiscale : la création de l'impôt. Elle se contente de censurer les dispositions fiscales nationales incompatibles avec les libertés fondamentales du marché unique mais cela contribue tout de même à encadrer de façon décisive l'exercice par les États membres de leur compétence fiscale. Et avec l'intensification de la lutte contre la fraude fiscale, c'est dans le champ des obligations positives que cette politique bascule.

La définition par les États membres, dans les Traités, de l'exercice de la compétence fiscale est évolutive et aboutit à une concurrence intra-fédérale qui, à terme pourrait poser la question ultime : que resterait-il d'une souveraineté dont l'exercice aboutit à transférer l'ensemble des compétences à un autre niveau de décision (sous-entendu « que l'État-nation ») ? Elle reste latente certes comme en matière de politique monétaire. C'est bien ce risque qui retient les États membres. Mais c'est un risque matériellement analogue qui pèse sur la souveraineté fiscale des États membres : l'érosion des bases fiscales, c'est-à-dire la diminution des recettes en raison de la concurrence fiscale internationale peut, elle-aussi, dans l'absolu, aboutir à vider la compétence juridique ultime.

Cette question juridique fondamentale de la définition des compétences est ainsi considérée comme centrale par tous ceux qui souhaitent voir évoluer encore la souveraineté fiscale européenne. En témoigne la proposition précitée du 15 janvier 2019 de la Commission européenne d'abandonner l'unanimité en la matière. Pourtant, sans projet fiscal alternatif commun, il n'y a aucune raison que les États membres renoncent à l'actuelle harmonisation spontanée, par la concurrence, qui constitue un élément fondamental de la politique fiscale européenne actuelle.

B. Des projets récurrents d'harmonisation en réalité conditionnés par l'abandon de la concurrence fiscale au profit de la définition d'un système fiscal commun

Plusieurs projets successifs ont été formulés depuis de nombreuses années pour faire évoluer la politique fiscale européenne. Le renouveau de ces propositions s'explique par la perspective des négociations du cadre financier 2021-2027 mais tous ne constituent pas des innovations. Procédons par questions successives afin d'examiner leurs perspectives et de bien les distinguer car toutes ne sont pas assimilables.

1°) Est-il absolument nécessaire de renoncer à l'unanimité en matière fiscale (comme l'ont proposé la Commission ou une partie de la doctrine)? Formellement, cela pourrait permettre de sortir de certaines situations de blocage, comme cela fut illustré à propos de la proposition de taxe dite « GAFA » ou « GAFAM ». Dans ses propos mentionnés *supra* en introduction, l'ex-commissaire Moscovici demandait publiquement si le blocage en la matière provoqué par quelques pays contre la vingtaine qui voulait avancer sur ce dossier ne constituait pas une atteinte à la démocratie, sous-entendant ainsi que la démocratie repose sur la décision de la majorité. Certes, mais tout dépend à quel niveau on se place pour organiser la démocratie. En l'état des choses, la démocratie européenne reste limitée et il n'est pas illégitime de considérer que la démocratie relève avant tout de chaque État membre, et, dans ce cas, chaque État membre peut défendre démocratiquement ses choix politiques par une opposition exprimée au niveau européen. Ceci dit, avec un vote à la majorité, des avancées ne seraient pas pour autant garanties. Il ne faut pas oublier que la possibilité sur la plupart des dossiers de décider à la majorité est très rarement employée. L'Union européenne demeure avant tout une union d'États entre lesquels le consensus prime. Un vote à la majorité donnerait donc finalement un moyen de pression supplémentaire pour dégager ce consensus.

2°) Faut-il harmoniser l'impôt sur les sociétés (IS) et la fiscalité environnementale ? Cela semble le sens logique (concernant l'IS applicable aux sociétés opérant dans le grand marché unique¹⁸) ou le sens de l'histoire (en ce qui concerne la fiscalité de l'environnement) mais cela ne permettrait pas beaucoup aux États membres de reprendre du terrain par rapport à la Cour qui serait compétente pour interpréter les textes.

3°) Faut-il un véritable « impôt européen » (autre que les droits de douane) ? C'est le sens des propositions récentes ou récemment renouvelées : financer le budget de l'Union après le Brexit. Toutes les propositions de la Commission¹⁹ sont discutées par le Parlement²⁰ comme par le Conseil²¹. Elles contiennent notamment une taxe sur les transactions financières (TTF) à l'échelon européen ou une imposition des sociétés du secteur numérique. Surtout, elles ont pour objectif de financer un redéploiement du budget de l'Union grâce à un « panier de nouvelles ressources propres : 20 % des recettes générées par le système d'échange de quotas

¹⁸ C'est le projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS).

¹⁹ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen et au Conseil, « Le moment est venu de décider du cadre financier de l'Union pour la période 2021-2027 », COM(2019) 456 final, 9 oct. 2019 : https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP_18_3570

²⁰ V. la Résolution du Parlement européen du 14 mars 2018 sur la réforme du système des ressources propres de l'Union européenne (2017/2053(INI)) : https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0076_FR.html.

²¹ V. Proposition de Décision du Conseil relative au système des ressources propres de l'Union européenne COM(2018) 325 final : https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:d7369bdc-4ed9-11e8-be1d-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_1&format=PDF

d'émission; un taux d'appel de 3 % appliqué à la nouvelle assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (qui doit être introduite progressivement une fois que la législation nécessaire aura été adoptée) ; une contribution nationale calculée en fonction du volume des déchets d'emballages en plastique non recyclés dans chaque État membre ». Au fond, tout cela ne changerait rien à la question de la souveraineté. Ce problème est plutôt lié à la question de l'autonomie financière du budget de l'UE, qui est différent.

4°) Fondamentalement la question-clef est celle de l'hétérogénéité des politiques et des systèmes fiscaux au sein de l'UE : les paradis fiscaux « globaux » (Luxembourg, Irlande) ou « partiels » (Pays-Bas, Belgique, France...) et une harmonisation « spontanée » par la concurrence fiscale. Tout ce qui précède en découle. Aujourd'hui, la souveraineté fiscale demeure contrôlée par les États membres. Les transferts limités de compétences témoignent du caractère fondamental de la définition dans son ensemble d'un système fiscal.

Aller plus loin dans la compétence fiscale de l'Union nécessite donc pour les États de transférer l'exercice de la compétence centrale en matière fiscale : déterminer la politique fiscale d'ensemble, déterminer le système fiscal qui deviendrait alors celui de l'Union. Alors là, par l'exercice de la compétence fiscale de principe, la « souveraineté fiscale » de l'Union se rapprocherait matériellement de l'exercice d'une souveraineté de type étatique. Mais un tel transfert n'est envisageable que si les États membres se mettent d'accord au préalable sur cette politique fiscale qui devrait remplacer la concurrence fiscale interne à l'Union. C'est donc la politique fiscale qui doit précéder la compétence.

En conclusion : la nécessité d'un changement de perspective

L'approche par compétence permet d'identifier les problèmes juridiques techniques mais doit s'accompagner d'un recul global. Car, en réalité tout cela dépend préalablement d'une question plus large : quel projet européen ? Ce n'est pas un transfert improbable de compétence fiscale qui peut relancer la construction européenne. C'est un accord aujourd'hui introuvable sur une relance européenne qui peut amener les États à consacrer à ces politiques européennes les moyens fiscaux nécessaires et à renoncer à une concurrence fiscale interne qui empêche toute solidarité. Sans cela, il n'y a pas de raison qu'une souveraineté fiscale soit exercée de façon conjointe.