

Audrey ROSA  
Maître de conférences à l'Université de Lille, EA 4487.  
CRDP. Centre Droits et perspectives du droit

## Existe-t-il un droit fiscal de l'Union européenne ?

**Mots-clés :** budget de l'Union européen - fiscalité  
- impôt européen - droit fiscal de l'Union européenne

**Le droit fiscal européen est singulier. Il assure la conciliation des deux ordres juridiques superposés et permet une régulation souple des politiques fiscales en Europe. Il évolue en intégrant de nouvelles finalités qui relèvent de la justice fiscale. Mais, son autonomie ne peut résulter que de l'abandon de la règle de l'unanimité et le renforcement des pouvoirs du Parlement européen.**

Si il n'y a pas de difficultés particulières soulevées par la définition du droit fiscal qui s'entend classiquement comme l'ensemble des règles relatives aux impositions dans un ordre juridique donné, il n'en va pas de même pour la définition du droit fiscal de l'Union européenne tant cette expression paraît à première vue antinomique.

D'abord, « tant leurs champs que leurs logiques opposent le droit de l'Union européenne et le droit fiscal »<sup>1</sup>. Le premier est le droit du marché érigeant les grandes libertés, là où le second est le droit de l'État régissant un certain nombre de contraintes. En outre, leurs finalités semblent radicalement diverger, en effet « si les autorités européennes entendent promouvoir les échanges et favoriser le développement d'une concurrence libre et non faussée, les autorités nationales

veulent couvrir leurs charges publiques et mener des politiques économiques et sociales reposant sur l'instrument fiscal »<sup>2</sup>.

Par ailleurs, à la « question existe-t-il un droit fiscal de l'Union », il est aisé de répondre –et ce de manière évidente– à la fois par la négative et par l'affirmative.

Par la négative d'une part, puisqu'en matière fiscale les États membres de l'Union sont « souverainement égaux ou également souverains »<sup>3</sup> ; l'Union a une représentation sans taxation « dotée d'un parlement élu au suffrage universel direct mais dépourvu d'une compétence fiscale de principe »<sup>4</sup>. Le droit fiscal de l'UE serait inexistant parce jusqu'à présent il n'existe pas d'impôt européen qui en serait sa source ou son objet. Enfin, le droit fiscal de l'Union européenne n'est pas non plus « le droit applicable à des impôts

<sup>1</sup> A. Maitrôt de La Motte, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale » Titre VII [en ligne], avril 2019, n° 2. URL complète : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/l-application-du-droit-de-l-union-europeenne-en-matiere-fiscale>

<sup>2</sup> *Ibidem*.

<sup>3</sup> J. Combacau, Serge Sur, *Droit international public*, Montchrestien, 10<sup>e</sup> édition, 2012, p.237.

<sup>4</sup> Voir sur ce point F. Bin, « La politique fiscale peut-elle contribuer à la citoyenneté européenne ? », *RFHIP* n° 43, 2016, pp.205-230.

## Dossier

> Les ressources de l'Union européenne Impôt et droit fiscal

communs aux États membres et dont le produit serait affecté au financement des dépenses de l'Union européenne »<sup>5</sup>.

Par l'affirmative d'autre part, car l'intégration européenne n'est pas sans incidence sur les systèmes fiscaux nationaux. Les États membres s'inscrivent dans la globalisation qui désigne un phénomène dans lequel les États demeurent à la fois juridiquement souverains et économiquement dépendants<sup>6</sup>.

En témoignent le régime unifié pour les droits de douanes<sup>7</sup>, le chapitre deux du titre sept du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, consacré aux règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations, en particulier l'article 113 sur lequel repose l'harmonisation positive de la fiscalité indirecte – notamment la TVA<sup>8</sup> – et l'harmonisation négative de la fiscalité directe, fondée elle sur l'article 115 du TFUE. L'harmonisation renvoie à « un processus qui désigne le rapprochement des législations des États membres dans le domaine des impôts indirects et des impôts directs. Elle est une méthode d'intégration qui repose sur l'instauration d'un système institutionnel d'encadrement des politiques et ou actions communes en vue d'objectifs communs »<sup>9</sup>.

Si la reconnaissance d'une politique fiscale européenne semble admise par la doctrine et les institutions européennes, entendue comme « une vision à la fois cohérente et dynamique du système fiscal, dont elle exprime les mouvements, les transformations et les finalités »<sup>10</sup>, cette der-

nière est loin d'être unanime sur l'identité même de ce droit même si elle converge sur ces objets. Ainsi, « il existe bien un droit fiscal européen, mais la détermination de ses contours est complexe à tracer »<sup>11</sup>.

Pour une partie des auteurs, « le droit fiscal de l'Union européenne détermine ainsi les conditions dans lesquelles les autorités européennes et les États membres éliminent les obstacles fiscaux qui persistent au sein du marché intérieur »<sup>12</sup>; il « apparaît d'emblée au service des objectifs du Traité (...) et organise la surveillance des régimes fiscaux nationaux »<sup>13</sup>; tandis que pour d'autres il est « à la fois un droit fiscal appliqué à l'Union européenne et un droit européen appliqué à la fiscalité »<sup>14</sup>; aussi se concrétise-t-il par l'ensemble des règles de droit applicables aux impôts des États membres, prenant ainsi pour objet les droits fiscaux nationaux dans une logique de superposition d'ordres juridiques<sup>15</sup>. Enfin, certains ont avancé l'idée d'un ordre fiscal commun<sup>16</sup> ou de « gouvernance fiscale »<sup>17</sup>, il correspond « à un système de règles européennes à portée fiscale ayant une incidence sur la structure et l'évolution des fiscalités nationales des États membres pour l'accomplissement des buts de la construction européenne »<sup>18</sup>.

Ainsi, le droit fiscal de l'Union européenne est-il à la fois un droit de conciliation et un droit de régulation. De conciliation, car reposant sur la superposition de deux ordres juridiques, il allie souveraineté fiscale nationale et droit de l'intégration européenne.

De régulation, puisqu'il met en évidence une forme particulière de normativité qui s'écarte du modèle traditionnel étatique. Il se présente comme une réponse spécifique aux crises et aux défis dus à l'appartenance des États Membres à l'Union Européenne, produisant des normes caractérisées par leur souplesse privilégiant la recommandation, l'incitation ou l'invitation et produites par des méthodes particulières qui cherchent la participation des destinataires de la norme à sa formation<sup>19</sup>.

L'actualité en la matière nous invite à nous interroger moins sur l'existence de ce droit que sur le tournant décisif qu'il semble opérer. En raison d'une européanisation croissante de la question fiscale, on observe certaines transformations des outils et des finalités du droit fiscal de l'UE. Pour comprendre cette dynamique, il semble opportun d'abord, de présenter l'originalité de ce droit (I) puis d'analyser le sens de l'évolution guidé par la volonté d'« Une souveraineté mise en commun pour protéger les souverainetés fiscales nationales » (II).

<sup>5</sup> B. Delaunay, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », RFFP, n° 126, 2014, p.51.

<sup>6</sup> M. Leroy, *L'impôt, L'Etat et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*. Paris, Economica, 2010.

<sup>7</sup> art. 28 à 33 du TFUE

<sup>8</sup> A. Maitrot de la Motte, « Harmonisation fiscale européenne » in *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Lassale, Gabriel Montagnier et Luc Sajid, figures lyonnaises des finances publiques*, L'Harmattan, 2012, p. 248.

<sup>9</sup> A. Maitrot de la Motte, *op.cit.*, p. 46.

<sup>10</sup> Geoffroy (J-B.), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1<sup>re</sup> éd., 1993, p. 390.

<sup>11</sup> Marchessou P. « Droit fiscal européen et droit fiscal international ». *Répertoire de droit européen*. Dalloz, juin 2018.

<sup>12</sup> A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 2

<sup>13</sup> Marchessou P. *op.cit.*

<sup>14</sup> B. Delaunay, *op.cit.*

<sup>15</sup> I. Papadamaki. « Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne, thèse dactyl. Octobre 2016, Paris II, p. 36.

<sup>16</sup> A. Maitrot de la Motte. *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*. LGDJ. 2005.

<sup>17</sup> M. Saoudi « La gouvernance fiscale européenne, vers un droit fiscal de l'Union » *Revue de l'Union européenne* 2018 p. 416. Voir également. F. Pezet « Au nom du marché : une gouvernance fiscale européenne partagée ? *R.E.I.D.F.* n° 2019/4 p. 437.

<sup>18</sup> P. Dibout « Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », *RAE*, 1995, n° 2 ? P.5.

<sup>19</sup> M. Collet « La régulation fiscale » *Droit fiscal* n° 12, 20 mars 2008, 220.

<sup>20</sup> COM (2019) 8 final communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union.

## 1 La singularité manifeste du droit fiscal de l'Union européenne

La fiscalité est « aussi essentielle à la définition du projet européen, elle ne peut être isolée comme composante de la souveraineté de chaque État, elle est aussi un élément du projet européen »<sup>21</sup>. Une approche fonctionnaliste permet d'illustrer l'idée selon laquelle le droit fiscal de l'Union européenne est un droit de conciliation (A). La profusion des normes d'intensité variable et la multiplicité des acteurs qui interviennent dans la formalisation de ce droit, permettent de comprendre en quoi ce droit original est un droit de régulation (B).

### A. Le droit fiscal de l'Union européenne : un droit de conciliation

Résultant de la superposition de deux ordres juridiques et cherchant à concilier souverainetés (fiscales) nationales et intégration européenne, ce droit est au service des objets et finalités de la construction du projet européen. Ainsi, « le droit fiscal européen existe, et l'évocation des dispositions qui le composent montre sa richesse substantielle et sa pertinence au service de la mission qui lui est impartie »<sup>22</sup>.

Du point de vue de la méthode, on observe la coexistence de deux processus.

D'une part, l'intégration négative qui implique l'élimination des discriminations, des traitements préférentiels, des entraves au commerce et des restrictions à la libre circulation. D'autre part, l'intégration positive des droits fiscaux nationaux qui se réalise par l'adoption de standards positifs et admis par tous définis en commun. Il repose sur l'instauration d'un système institutionnel d'encadrement des politiques ou actions communes permettant de poursuivre des objectifs conçus pour assurer le bon fonctionnement du marché. Ainsi, en 1970, le rapport Werner mettait déjà en évidence la nécessité de rapprocher les économies nationales<sup>23</sup> et préconisait même l'adoption de mesures d'harmonisation fiscale afin de « décourager les arbitrages découlant de la disparité des législations nationales »<sup>24</sup>. En 1996 la Commission européenne soulignait les principaux enjeux de la question fiscale en Europe : la stabilisation des recettes fiscales des États membres, le bon fonctionnement du marché unique et la promotion de l'emploi. Ces trois enjeux s'insèrent dans un contexte de « concurrence fiscale qui ne doit pas être dommageable ».

Dix ans plus tard, la Commission lançait le projet « coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur », visant en priorité la suppression des discriminations et de la double imposition au bénéfice des particuliers et des entreprises, tout en contribuant à la lutte contre la fraude fiscale. En proposant l'assiette commune consolidée pour l'impôt

sur les sociétés (ACCIS) en 2011, la Commission a précisé les finalités que le droit fiscal de l'Union devait désormais intégrer : la simplification des formalités des entreprises<sup>25</sup>, la sécurité juridique et la lutte contre l'érosion des assiettes<sup>26</sup>.

### B. Le droit fiscal de l'Union européenne : un droit de régulation

Les parties au projet européen participent à l'élaboration d'un droit dans lequel s'articulent droit primaire/ droit conventionnel/ droit dérivé, droit dur et droit souple et dans lequel le juge de la Cour de Justice de l'Union Européenne s'est arrogé un rôle majeur au point d'être qualifié de législateur de substitution. Aussi, trois points attestent du caractère original et empirique de la construction du droit fiscal de l'Union européenne : le rôle majeur du juge européen, le pragmatisme de la commission européenne et la prégnance du droit souple.

Sur le premier point, par sa jurisprudence pour le moins constructive, en particulier depuis le très célèbre et très commenté arrêt Schumacker du 14 février 1995, concernant à la fois, la prohibition des restrictions fiscales aux grandes libertés de circulation et la prohibition des aides États sous forme fiscale incompatible avec le marché intérieur, il peut parfois donner raison à ceux qui estiment que le champ du droit de l'Union excède les compétences transférées par les États membres. A ce propos, il a été souligné que l'accomplissement de cette tâche mécontente à peu près tous les acteurs concernés, à commencer par le juge qui ne saurait commettre de déni de justice, puis la Commission, insatisfaite devant l'édification de ce corpus de règles d'origine prétorienne, enfin les usagers, contrariés en raison du manque de clarté et de prévisibilité de ce droit<sup>27</sup>.

La surveillance de la conformité des systèmes nationaux au droit de l'Union européenne s'appuie sur l'office du juge mais également sur la Commission qui s'attache notamment à « trouver un équilibre » entre le cadre juridique du droit des aides d'État et la liberté des États membres de mettre en œuvre leur système fiscal »<sup>28</sup>. Sur le fondement de l'article 107 du TFUE, le contrôle de la compatibilité des aides d'État à travers par exemple la surveillance des rulings fiscaux ou des décisions fiscales anticipées<sup>29</sup> quelque peu sensible juridiquement mais incontournable politiquement à la suite des scandales tels que Lux Leaks (2014) ou Paradise papers (2017)<sup>30</sup>, a démontré le pragmatisme des autorités européennes lorsqu'il s'agit d'éviter les effets dommageables de la concurrence fiscale.

Alors que les rulings étaient « une des choses qui, dans les pays de l'Union européenne, étaient les

<sup>21</sup> L. Vapaille, « Harmonisation fiscale et rapprochement des législations, ou de l'inadéquation des moyens aux objectifs », in *Mondialisation et fiscalité*, la globalisation fiscale, Sous la direction de M. Leroy, L'Harmattan, 2006, p. 133.

<sup>22</sup> P Marchessou, *op.cit*.

<sup>23</sup> P.Werner, *Exposé fait à Rotterdam par Pierre Werner, Président du gouvernement, Ministre du Trésor à la réunion du Conseil des Ministres des Finances des CEE*, 10 septembre 1968, in *Bulletin de documentation*, n° 8, septembre 1968, 24<sup>e</sup> année, Luxembourg, Service information et Presse, ministère d'État, pp. 5-11.

<sup>24</sup> M. Aglietta, Thomas Brand, *Un new deal pour l'Europe*, O. Jacob, 2013, p. 40.

<sup>25</sup> Ce nouveau système d'imposition offre aux entreprises une simplification administrative notamment par la mise en place d'un système de guichet unique, pour leurs déclarations fiscales. Ce système implique « la convergence des assiettes fiscales (...) des règles identiques pour la détermination de leurs bases d'imposition pour la liquidation de l'impôt sur les sociétés au sein de l'Union ». J-K Ouedraogo « Une harmonisation européenne positive, une harmonisation soft de la fiscalité directe », *Revue de l'Union européenne*, 2018 p. 418.

<sup>26</sup> COM (2016) 685 final proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune et consolidée pour l'impôt sur les sociétés.

<sup>27</sup> P Marchessou, *op.cit*.

<sup>28</sup> F. Pezet « Les ruling fiscaux au crible du droit des aides d'Etat : une jurisprudence en construction » *R.I.E.F* n° 2017/1.

<sup>29</sup> Voir dossier « Rescrit-Ruling-transparence » *R.E.I.F* n° 2017/1.

<sup>30</sup> On peut également rajouter Offshore leaks (avril 2013), Swiss Leaks (février 2015), Panama Papers (avril 2015), Bahamas Leaks (septembre 2016), Football Leaks I (novembre 2016), Dubai Papers (septembre 2018), Football Leaks II (novembre 2018), Cum-Ex Files (novembre 2018).

## Dossier

## &gt; Les ressources de l'Union européenne Impôt et droit fiscal

mieux gardées »<sup>31</sup>, par l'action de la Commission et l'œuvre du législateur de l'Union européenne, le droit fiscal de l'Union européenne n'oblige plus seulement à récupérer les aides d'États jugées incompatibles mais contraint depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 les États à échanger automatiquement les informations sur les rulings transfrontaliers délivrés par leurs administrations fiscales respectives<sup>32</sup>, ce qui montre bien que le droit fiscal de l'Union européenne conjugue dans sa progression, conciliation et régulation.

Autre illustration, le droit souple qui occupe singulièrement une place prépondérante dans l'édification du droit fiscal de l'Union européenne. Ainsi par exemple, en matière de fiscalité directe, l'élaboration du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises qui propose des critères qui permettent d'identifier des situations pour lesquelles la concurrence fiscale est dommageable. Les institutions ont pris le soin de rappeler qu'il ne s'agissait pas

de règles contraignantes mais d'engagements politiques. Depuis la mise en place du groupe chargé d'élaborer ce code en 1998, qualifié par la presse française d'institution « technocratique, informelle et opaque comme seule l'Union sait en produire »<sup>33</sup>; de nouveaux sous-groupes sont nés comme le sous-groupe anti-abus : créé en 2013, ou le sous-groupe sur les pays tiers créé par le Conseil Ecofin le 8 mars 2016.

La place accordée au droit souple grandit avec l'adoption récente du code européen des contribuables en 2016 afin d'améliorer la perception de l'impôt et de garantir un meilleur respect des obligations fiscales dans l'ensemble de l'Union européenne<sup>34</sup>.

Tel que présenté, le droit fiscal de l'Union européenne est donc un droit qui régule les rapports marchands organisés par et pour le marché. Or, plus le projet européen se politise moins la question fiscale peut se réduire à ses seuls enjeux mercantiles.

<sup>31</sup> T. Lambert édito, *R.E.I.F.* n° 2017/1.

<sup>32</sup> T. Lambert « L'échange de rulings dans les pays de l'Union européenne : un changement de paradigme » *R.E.I.F.* n° 2017/1 p. 77.

<sup>33</sup> Journal le Monde « Évasion fiscale : « code de conduite », un comité au fonctionnement opaque » Par Cécile Ducourtieux et Anne Michel Publié le 6 novembre 2015.

<sup>34</sup> Code européen du contribuable, 2016.

<sup>35</sup> A. Mairôt de La Motte. « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *op.cit.*

<sup>36</sup> C. Pietro « Vers la fin de l'unanimité en matière de politique fiscale ? » *RTD Eur.* 2019 p.3

<sup>37</sup> Le 18 mars 2015, La Commission a présenté un ensemble de mesures visant à renforcer la transparence fiscale. Ces mesures concernent notamment l'échange automatique des informations sur les rescrits fiscaux des États-membres. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/tax-transparency-package\\_fr](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-transparency-package_fr)

<sup>38</sup> 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 (ATAD1), JO L 193 du 19.7.2016, p. 1 et 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 (ATAD2), JO L 144 du 7.6.2017, p. 1.

## 2 L'évolution du droit fiscal de l'Union européenne

« Si le développement du projet européen nécessite l'élimination de tous les obstacles fiscaux qui résultent de l'exercice de leurs souverainetés fiscales par les États membres, son achèvement suppose la reconnaissance d'une souveraineté fiscale européenne qui permettrait, de manière apparemment paradoxale, de renforcer celle des États membres. Ce faisant, les États cesseraient en effet d'abandonner leur souveraineté fiscale aux marchés »<sup>35</sup>. Il s'agit bien ici de renforcer et de protéger l'Union européenne, cette consolidation passe par une ambitieuse réforme du droit fiscal de l'Union européenne (B) rendue nécessaire par les nouvelles finalités assignées au projet européen (A).

### A. Les nouvelles finalités du projet européen

Dans un premier temps, ce droit a surtout fait porter son action sur la suppression des obstacles au marché unique et la prévention des distorsions de concurrence. Cette Europe fiscale essentiellement libérale, a creusé les inégalités et pose de sérieux problèmes aux EM : ils doivent rester attractifs par le jeu de la concurrence fiscale et dans le même temps satisfaire leurs missions redistributives afin d'assurer une certaine égalité dans la répartition du sacrifice fiscal. Or, et la Commission le reconnaît, les mesures fiscales prises dans un État membre pour attirer des bases d'imposition mobiles telles que les revenus du capital ont tendance à réduire le

niveau de taxation de ce type de revenus dans tous les États membres. Afin de compenser cette réduction, ces États membres doivent souvent augmenter la fiscalité de bases d'imposition moins mobiles, comme les revenus du travail ou la consommation, ce qui alourdit la charge pesant sur les travailleurs, les consommateurs et les entreprises nationales. Cela compromet le caractère équitable des systèmes fiscaux des États membres et le programme de l'UE sur une imposition propice à la croissance dans son ensemble. Ainsi, pour répondre aux nouveaux défis que représentent notamment l'érosion des assiettes et le marché numérique, la Commission européenne n'a eu de cesse depuis ces dernières années d'intégrer dans ses initiatives la question de la justice fiscale et du civisme fiscal. En effet, « Les citoyens européens ne peuvent qu'aspérer et revendiquer une fiscalité plus juste et plus efficace, d'autant que la crise des déficits publics accule les gouvernements à un discours mettant en balance le maintien des services publics avec l'augmentation des impôts »<sup>36</sup>.

La lutte contre l'évasion et la fraude fiscale peut être identifiée comme une finalité majeure du tournant que compte entreprendre les institutions européennes en parachevant le droit fiscal de l'Union européenne. Depuis 2015, des progrès significatifs ont en effet été accomplis pour accroître la transparence fiscale par la méthode du paquet fiscal<sup>37</sup>, lutter contre les pratiques fiscales agressives par l'adoption de plusieurs directives<sup>38</sup>, prévenir la fraude à la TVA par l'adop-

tion de règlements et d'accords internationaux<sup>39</sup> et réformer le cadre normatif qui s'applique au commerce électronique<sup>40</sup>. Le discours sur la justice fiscale pénètre également la problématique liée à la taxation du numérique. En mars 2018, la Commission européenne a en effet insisté sur la nécessité « d'un système fiscal efficace et équitable qui soit adapté à l'ère numérique »<sup>41</sup>.

Sur la question du civisme fiscal entendu comme l'accomplissement volontaire des obligations fiscales, elle semble également investir le champ du droit fiscal de l'Union européenne à travers l'adoption d'un code européen des contribuables sensé fournir des réponses constructives à l'incivisme fiscal, au premier rang desquelles la rationalisation de l'obligation fiscale par la mise en œuvre d'impôts (nationaux) plus simples et plus justes, et par la pacification des rapports entre les contribuables nationaux et leurs administrations fiscales, le premier est encouragé à se responsabiliser tandis que la seconde est invitée à se rendre plus accessible, plus moderne et plus performante<sup>42</sup>.

Se mêlent désormais trois objectifs classiques poursuivis par les systèmes fiscaux nationaux, mais que la Commission transpose en les communautarisant au niveau supérieur : l'efficacité, la sécurité juridique et l'égalité dans le sacrifice fiscal.

Afin de réaliser ces nouvelles finalités, la gardienne des traités a proposé en janvier 2019 au Parlement et au Conseil de converger vers « un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union »<sup>43</sup>.

Dans cette communication, elle s'emploie d'abord à rappeler que « La fiscalité constitue un instrument clé des politiques publiques à tous les niveaux de gouvernance. Elle est un élément déterminant pour garantir l'efficacité et la stabilité de l'économie, dans une société juste et inclusive ». Puis, elle réitère et développe un vœu exprimé par son président dans son discours sur l'état de l'Union en 2017 et 2018<sup>44</sup> : la fin de l'unanimité dans le domaine de la fiscalité laquelle se comprend comme la marque régaliennne de l'impôt, ou comme une « dernière forteresse nationale »<sup>45</sup>. Au soutien de cette réforme, un argument capital et difficilement contestable : alors que l'unanimité a depuis toujours été défendue par les EM pour protéger leurs souverainetés respectives, ce processus décisionnel n'est plus un rempart mais bien un obstacle. En d'autres termes, pour continuer à protéger leurs souverainetés, il faudrait désormais la partager, puisque « les intérêts nationaux et intérêts communs sont interdépendants »<sup>46</sup>.

## B. L'ambitieuse réforme du droit fiscal de l'Union européenne

La fiscalité est le dernier domaine d'action de l'Union où le processus de décision repose en-

core sur l'unanimité. La question qui se pose est celle de savoir si lever cette unanimité est incontournable pour parfaire le droit fiscal de l'Union européenne. Il semblerait que la réponse soit de nature plus politique que juridique.

Juridiquement, plusieurs dispositions prévues par le droit primaire permettent de contourner cet obstacle pour faire avancer l'intégration européenne. D'abord, en 2011, une première tentative de coopération renforcée<sup>47</sup> a été proposée pour la taxe sur les transactions financières. Ensuite, l'article 116 du TFUE peut être d'un secours intéressant puisqu'il prévoit que le vote à la majorité qualifiée est possible afin d'éliminer des distorsions de concurrence dues à des disparités dans les règles (notamment fiscales) si la distorsion ne peut être supprimée en concertation avec les États membres. Cette disposition n'a toutefois jamais été mise en œuvre concernant la fiscalité mais la Commission est « disposée à en faire usage en cas de nécessité spécifique »<sup>48</sup>. Enfin, le vote à la majorité qualifiée peut être utilisé pour des mesures de lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union sur le fondement de l'article 325 du TFUE. Des mesures visant à combattre la fraude à la TVA pourraient être prises sur ce fondement même si son intérêt est limité au regard de son champ restrictif.

La fin de l'unanimité est possible par le recours le recours aux clauses passerelles, en particulier l'article 48 paragraphe 7 du TUE.

Sur les craintes et les changements que cette réforme entraînerait, la Commission se veut rassurante et ne cesse d'insister sur le fait que les EM ne peuvent plus se protéger isolément derrière leur veto mais doivent se protéger communément en levant ce veto : « Le passage à un processus décisionnel à la majorité qualifiée ne réduirait aucunement les compétences des États

<sup>39</sup> Règlement (UE) 2017/2454 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, JO L 348 du 29.12.2017, p. 1; règlement (UE) 2018/1541 du Conseil du 2 octobre 2018 modifiant les règlements (UE) n° 904/2010 et (UE) 2017/2454 en ce qui concerne des mesures de renforcement de la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, JO L 259 du 16.10.2018, p. 1; accord entre l'Union européenne et le Royaume de Norvège en ce qui concerne la coopération administrative, la lutte contre la fraude et le recouvrement de créances dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, JO L 195 du 1.8.2018, p. 3

<sup>40</sup> Directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens, JO L 348 du 29.12.2017, p. 7.

<sup>41</sup> COM (2018) 146 final. Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, Établir une norme de taxation moderne, juste et efficace pour l'économie numérique : le temps est venu d'agir.

<sup>42</sup> A-G. Hamonic-Gaux « Les sources européennes du nouveau civisme fiscal : l'adoption d'un code européen du contribuable » *R.F.F.P.*, fev 2018, n° 141, p. 271.

<sup>43</sup> COM (2019) 8 final communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union

<sup>44</sup> [https://ec.europa.eu/commission/priorities/state-union-speeches\\_fr](https://ec.europa.eu/commission/priorities/state-union-speeches_fr).

<sup>45</sup> F. Peraldi-Leneuf, « L'articulation des compétences fiscales à l'échelon européen », *Droit fiscal*, n°44-45, 2001, p.1552.

<sup>46</sup> COM (2019) 8 final communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, *op.cit*

<sup>47</sup> Art. 20 du TUE et art. 326 à 344 du TFUE.

<sup>48</sup> COM (2019) 8 final, *op.cit*.

## Dossier

> Les ressources de l'Union européenne  
Impôt et droit fiscal

membres en matière de fiscalité ni ne modifierait les compétences de l'UE sur cette question »<sup>49</sup>. Il ne s'agit donc pas de transférer la souveraineté fiscale à l'Union pour qu'elle exerce exclusivement, il n'est pas non plus question de conférer à l'UE la capacité de lever l'impôt. Il est prévu au contraire une transition progressive vers un vote à la majorité qualifiée et dans des domaines apparemment limitativement énumérés.

Pourtant, l'analyse du discours du commissaire Moscovici fait ressortir une faille qui trahit peut-être l'ambition faussement démocratique ou du moins non principalement démocratique de la Commission. On ne peut que regretter en effet l'argument qui consiste à « renforcer la légitimité démocratique des décisions fiscales de l'Union » en faisant du Parlement Européen le co-législateur, soit présenté comme la quatrième et dernière raison en faveur de la majorité qualifiée.

De même, cela apparaît très tardivement dans le document publié par la Commission, bien après les arguments historiques, économiques tels que le gain d'efficacité et de réactivité pour l'UE ou ceux laissant planer les menaces des planifications fiscales agressives, l'érosion des assiettes, la fraude organisée et la perte des recettes qui en découle. D'ailleurs, dans l'intitulé de la proposition de la Commission, la question de l'efficacité devance clairement la question démocratique.

Si l'institution loue l'action du Parlement Européen ces dernières années qui a su jouer de son poids politique pour exercer une pression auprès du Conseil et de la Commission, elle reconnaît que l'institutionnalisation de la procédure légis-

lative ordinaire en matière de fiscalité, permettrait à ce dernier d'être « libéré des pressions et des intérêts nationaux, il pourrait apporter une contribution nouvelle aux négociations fiscales, qui pourrait mieux tenir compte des besoins de l'Union dans son ensemble »<sup>50</sup>.

Afin de réaliser ce projet, la Commission a précisé un calendrier en quatre étapes distinctes. Une première étape sera franchie lorsque les EM acceptent l'activation de la clause passerelle pour les mesures visant à renforcer la coopération et l'assistance mutuelle dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale<sup>51</sup>. La deuxième étape consisterait à faire de l'interventionnisme fiscal dans les domaines du changement climatique, protection de l'environnement en se fondant sur l'article 192-2 du TFUE. Une troisième étape permettrait d'améliorer le système TVA en vigueur jugé trop contraignant pour les entreprises et les administrations fiscales. Enfin, la dernière étape, est principalement conçue pour lever les barrières qui freinent la mise en place de l'ACCIS et la taxation de l'économie numérique afin « d'améliorer l'équité et la viabilité des systèmes fiscaux »<sup>52</sup>.

S'il n'est pas aisé de prédire la réponse des EM sur cette question, nul doute que le droit fiscal de l'Union européenne est appelé à connaître d'importants bouleversements, pour lesquels peut-on souhaiter a minima que les représentants des citoyens de l'Union européenne disposent d'autres armes que la seule pression politique aujourd'hui entre leurs mains. ■

<sup>49</sup> COM (2019) 8 final, *ibid.*

<sup>50</sup> Concrètement il s'agirait de renforcer la coopération administrative et l'assistance mutuelle et d'œuvrer à la conclusion d'accords internationaux

<sup>51</sup> L'ensemble de ces propositions a été chiffré pour emporter l'adhésion des EM les plus résistants : Ainsi par exemple, l'adoption du régime définitif de TVA comblerait l'écart de TVA annuel de 147 milliards d'euros; l'adoption de la directive ACCIS permettrait d'accroître les investissements dans l'UE à hauteur de 3.4% ; l'adoption de la taxe sur les transactions financières rapporterait 57 milliards de recettes annuelles, et la taxe sur les services numériques générerait 5 milliards d'euros de recettes par an.