

L'Europe fiscale existe-t-elle ?

Introduction :

Lors de la rencontre avec l'association, il y a presque un an, je n'ai pas hésité et songé à la thématique de la question fiscale au sein de l'Europe. A l'époque il n'était pas question d'injustice fiscale, de gilet jaune, mais je crois que la question fiscale est extrêmement prégnante au sein de nos sociétés.

Deux angles à cette réflexion : d'abord préciser les termes de la conférence.

En parlant d'Europe, c'est l'UE qui est visée, et non l'Europe rattachée au Conseil de l'Europe, rattaché à la CEDH. Même si la CEDH n'a pas une vocation fiscale, il n'en demeure pas moins que plusieurs de ses dispositions s'appliquent en droit fiscal (notamment article 6, 8, 14).

Ensuite, je tâcherai de répondre à la question que j'ai posé : *l'UE est-elle une autorité fiscale ?*

Quand on pose cette question, la réponse à apporter est redoutable car il est difficile de répondre d'emblée. On pourrait apporter deux réponses.

D'abord, l'Europe fiscale n'existe pas. Une telle affirmation mérite d'être explicitée : pourquoi ? De façon objective, on pourrait dire qu'une Europe fiscale existerait si elle était dotée d'un pouvoir d'imposition qui se traduirait par la possibilité de créer des impositions, qui devraient soit se substituer aux impositions nationales, soit se superposer à elles. Naturellement, il faudrait une imposition affectée au budget de l'UE. Il n'existe pas d'imposition européenne, répondant à ces critères.

La deuxième réponse serait de dire qu'il y a une Europe fiscale. Il existe une Europe douanière, sur la base des arts 28 et s. du TFUE qui, finalement, définissent ce qu'est une Union douanière. Quand on compare l'union douanière et fiscale on voit un écart.

L'union douanière est :

- La constitution d'un territoire douanier unique par remplacement/substitution de territoires douaniers nationaux avec suppression des droits de douane dans cet espace
- Création d'un tarif douanier commun, créé par l'UE
- L'affectation au budget de l'EU

Il y a donc une union douanière mais pas d'Europe fiscale.

110 et 113 TFUE fondent cette idée : « aucun état membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres états membres **d'impositions intérieures**, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires » et « en outre, aucun EM ne frappe les produits des autres EM **d'impositions intérieures** de nature à protéger

indirectement d'autres productions ». Pour le TFUE, la fiscalité est une réserve de compétence nationale.

L'art 113 dispose que *le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du PE et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux TCA 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.*

Cet article précise qu'il existe un pouvoir d'harmonisation au profit des autorités européennes, qu'il est inséré dans une procédure spéciale, et pourra être mise en œuvre pour protéger des impositions intérieures (les TCA, taxes sur le chiffre d'affaire) avec pour but de protéger le marché intérieur.

C'est sur la base de ces articles qu'il faut réfléchir, pour tempérer la première réponse apportée à la question. Il n'existe pas d'Europe fiscale, mais sur la base de l'article 113 on peut prétendre que l'Europe est basée sur une compétence d'harmonisation.

Je ne crois pas à l'application du principe de subsidiarité de l'art 5 TUE. Ce principe permet à l'autorité la mieux placée d'intervenir : comment l'UE pourrait intervenir dans un domaine qui ne lui appartient pas ? il faudrait une compétence partagée mais elle n'est pas possible car 118 parle d'imposition intérieure et 113 d'harmonisation.

Il faut donc étudier la deuxième réponse : il ne faudrait pas se focaliser sur le pouvoir de créer l'impôt. Il faut, dès le départ, distinguer deux concepts qui sont le pouvoir fiscal et les compétences fiscales, pour permettre que l'Europe fiscale est dotée de compétences fiscales.

Comment opposer pouvoir et compétences fiscales ?

La notion de « pouvoir », au moins en matière fiscale, doit être entendue comme la compétence des compétences, ce qui signifie encore le fait de créer l'impôt (+définir les règles techniques), et affecter l'imposition. L'UE n'a pas ce pouvoir fiscal. A l'inverse, il existe des compétences fiscales, qui seraient un pouvoir de décider en matière fiscale sans nécessairement pouvoir créer un impôt.

Le pouvoir de décision offre une possibilité d'intervention étendue, et l'UE a bien des compétences fiscales, mais dans le cadre d'une harmonisation.

Il faut donc reformuler la question initiale : *en quoi consiste le pouvoir/ compétence d'harmonisation de l'UE ?* L'UE a développé une activité dynamique en activité fiscale (I), mais il n'est qu'une apparence (II). En réalité, il me semble que l'activité fiscale de l'UE demeure encore aujourd'hui fiscale et limitée.

I. Le dynamisme européen en apparence

Il est vrai de dire que l'UE assure une couverture large des questions fiscales (A), et on note une diversité dans les instruments juridiques utilisés (B).

A. Une couverture large des questions fiscales

Il y a 3 domaines essentiels dans lesquels l'UE est intervenue :

- Fiscalité directe
- Fiscalité indirecte
- Coopération administrative - internationale

Sur la fiscalité directe, 5 actions :

- Lutte contre l'évasion fiscale
- Imposition des intérêts et redevances
- Règlement des différends fiscaux
- Régime fiscal mère/filiale
- Élimination des doubles impositions

A cette lecture, on note une action honorable.

Sur la fiscalité indirecte, 3 grands domaines :

- TVA (environ 45% des recettes de l'état)
- Accises
- Franchises fiscales

Sur la coopération administrative interétatique, il y a

- La coopération en matière d'imposition indirecte
- La coopération en matière de procédures générales
 - o Toutes les impositions
 - o Souvent, un échange de renseignements entre administrations fiscales

Quand on recense ces domaines d'intervention, cette première apparence est confortée par la variété des instruments.

B. La diversité des instruments juridiques utilisés par l'UE

• L'instrument favorisé est la directive, et est utilisée 11/15 cas possibles. Cela s'explique par le fait que la directive est l'instrument qui permet le mieux de réunir l'article 110 TFUE (reconnait la souveraineté fiscale des EM) et 113 TFUE (pouvoir d'harmonisation de l'UE).

La directive est utilisée dans les 3 domaines. Par exemple, la directive TVA du 28/11/2006 (*dont l'objet est l'harmonisation de l'assiette*), ou encore la directive sur les accises du 16/12/2008.

• Est aussi utilisé le règlement (3/15 cas possible). Le règlement étant d'application directe, il est utile à l'UE. Puisque la compétence est celle des EM, le règlement peut-être vu comme un acte écornant la souveraineté fiscale. Mais on le trouve, notamment en matière de coopération :

- Règlement du 2/5/2012 sur les droits d'accises
- Règlement du 11/12/2013
- Règlement du 7/10/2010 sur la TVA

• On trouve aussi un ensemble de textes relativement hétérogène, qui concernent notamment la procédure d'arbitrage. Cela démontre le dynamisme de l'UE. Il y a une convention d'arbitrage du 23/7/90, une directive du 10/10/2017, un code de conduite de 2006 et révisé en 2009, et une résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des EM du 27/6/2006.

Tout ceci participe de l'idée selon laquelle il y a un dynamisme

Au final, on constate que l'UE couvre de très nombreux domaines du droit fiscal, utilise une pluralité d'instruments juridique, pourtant son efficacité demeure limitée.

II. Une action modeste et limitée

Il existe deux raisons de parler d'action modeste et limitée. Dans un nombre de secteurs, l'harmonisation est inachevée. Aussi, l'UE est concurrencée très fortement par les EM, et peut-être aussi par l'OCDE. La conjonction de ces deux facteurs fait qu'aujourd'hui, objectivement, il faut conclure que l'intervention de l'UE en matière fiscale est limitée.

A. L'harmonisation inachevée

Les exemples sont abondants, et expliquent pourquoi l'UE a récemment proposé de se réformer pour être plus efficace.

➔ L'exemple de la TVA

Elle a fait l'objet d'une multitude de directives. La 6^{ème} directive, du 17/5/77, remplacée en 2006, prévoyait le passage au régime définitif de la TVA (donc l'agencement du système TVA pour faire disparaître les frontières fiscales). Pour faire cela, il fallait réformer assez substantiellement le système de la TVA, qui reposait sur les principes de droits fiscal international. On décide de faire par étape : avec un régime provisoire puis définitif. Aujourd'hui on affirme la suppression des frontières fiscales : ce n'est pas faux mais pas totalement vrai.

Le régime transitoire devait être un régime prenant fin le 1/1/97, mais le régime définitif n'a jamais été instauré.

En effet le 1/1/97 était une grande date puisque l'UE devait adopter l'euro.

Aujourd'hui, la situation est complexe, et le plus simple aurait été d'appliquer la taxation dans les pays de départ. Mais les états n'en ont pas voulu à cause du risque

de perte fiscale : les entreprises comprendront qu'il vaut mieux acheter le produit dans un pays à faible TVA.

On a pensé à faire payer la TVA dans le pays de départ mais en payant le taux de pays d'arrivée. Finalement, on a pensé à appliquer la TVA du pays de départ, avec un organisme européen qui récupérerait la TVA avec redistribution, mais il n'en est rien.

La conséquence est que cela aboutit à des fraudes.

➔ ACCIS (assiette consolidée pour l'impôt sur les sociétés)

Cette idée est avancée en 2011 : on part de l'idée de délocalisation des bénéfices. Exemple : une entreprise française qui travaille beaucoup et paie un IS important, donc délocalise les bénéfices dans un état où le taux de l'IS est bas.

Pour lutter contre cela, on pensait créer un guichet unique dans lequel les sociétés déclareraient leurs recettes et bénéfices pour voir les bénéfices réels. Cela n'a pas abouti. On relance l'idée en 2016 et est actuellement bloquée sur la table du conseil.

Ces deux exemples ont permis à l'UE de prendre conscience et de proposer des réformes.

B. Les tentatives européennes de réforme

Pour réformer, il faut faire sauter le verrou de la règle de l'unanimité, difficile à atteindre à 28. Comment ? Essentiellement, en agissant dans deux voies :

- Soumettre la décision européenne à la procédure législative normale (majorité qualifiée et non unanimité)
- Appliquer des *clauses passerelles* des traités → 48-7 TFUE et 192-2TFUE, on demanderait au Conseil européen de se prononcer à l'unanimité pour autoriser à prendre les mesures fiscales à la majorité qualifiée.
 - Je n'y crois pas car un état n'accepterait pas de se défaire de son pouvoir régalién.

La commission propose des gages : ce changement serait progressif, et on ne remettrait pas en cause la souveraineté des EM. Où en est aujourd'hui la Commission et son projet de réforme ?

C. concurrence fiscale

L'UE est concurrencée par les EM et l'OCDE.

➔ La concurrence des EM

Tantôt, cette concurrence est loyale, mais d'autres fois, elle est déloyale. Lorsque les états interviennent suite à une défaillance de l'UE, elle n'est pas déloyale :

- Exemple de la taxe GAFA : les GAFA sont les champions de la planification fiscale agressive, et délocalisent leurs bénéfices. Une négociation avait été ouverte dans l'UE pour les taxer mais cela n'a pas abouti car les allemands ont été très réticents car craignent une réponse des USA. De fait, on voit poindre dans des états membres, des systèmes d'impositions des géants de l'internet → les EM concurrent l'UE.

Ensuite, l'exemple de la taxe sur les transactions financières, initiée au niveau européen, n'a pas vu le jour et a été adopté par des EM comme la France. Suite au Brexit, la France a voulu attirer les institutions financières sur son territoire, elle a donc réagis.

D'autres fois, la concurrence est déloyale. L'exemple des Rulings (contrat fiscal passé entre une multinationale et un état : l'état accepte d'imposer à un niveau minimum si elle accepte de s'implanter sur son territoire) → la Commission lutte contre cela (ex : sanction d'Apple).

→ La concurrence de l'OCDE

L'UE apparait comme le sous-traitant de l'OCDE. Exemple de la lutte contre l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive. L'OCDE est en quelque sorte le bras armé du G20, et après la crise de 2008, le G20 a chargé l'OCDE d'agir positivement en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale, et l'OCDE a mis en place le plan BEPS (base erosion profits shifting).

Ce plan est relayé par l'UE (sous-traitance) et les EM. Exemple de la directive de la lutte contre les pratiques d'évasion fiscale des entreprises, et vise directement le plan BEPS. Exemple de l'établissement de la liste des états non coopératifs.

L'OCDE, périodiquement publie une liste de paradis fiscaux (états non coopératifs), et les critères d'état non coopératif sont fixés par l'OCDE.

CONCLUSION : si l'Europe fiscale nécessite la création d'impôt, il n'y a pas d'Europe fiscale. Mais si on regarde au niveau des compétences, alors celle-ci existe. Les choses avancent mais trop lentement.