

LE FÉDÉRALISME ÉCONOMIQUE ET LA FISCALITÉ DANS L'UNION EUROPÉENNE

EDOARDO TRAVERSA

PROFESSEUR À LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN

et

ALEXANDRE MAITROT DE LA MOTTE

PROFESSEUR À LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ PARIS-EST CRÉTEIL

S'il faut, à l'heure actuelle, regretter qu'il n'existe pas encore d'impôt européen, cette circonstance ne saurait être un obstacle à l'existence d'un droit fiscal de l'Union européenne. Il existe en effet une discipline juridique – le droit fiscal de l'Union européenne – qui détermine les conditions dans lesquelles les autorités européennes et les États membres éliminent les obstacles fiscaux qui altèrent le bon fonctionnement du marché intérieur. Ce droit organise plus précisément l'intégration européenne des fiscalités nationales qui consiste, pour les États membres, à coordonner leurs politiques fiscales ou à rapprocher leurs droits fiscaux et, pour la Commission européenne et les juridictions européennes et nationales, à sanctionner tant les atteintes fiscales à la libre circulation et à la libre concurrence au sein du marché intérieur que les manquements des États membres dans la mise en œuvre de la coopération et de l'harmonisation fiscales.

Selon une logique classique en matière de rapports de systèmes, le droit fiscal de l'Union européenne et les droits fiscaux des États membres entretiennent alors des relations qui sont empreintes de fédéralisme économique.

Pour l'essentiel, le droit fiscal de l'Union européenne organise deux processus d'intégration des droits fiscaux nationaux : un processus d'intégration négative et un processus d'intégration positive. Leur appartenance à l'Union européenne oblige en effet les États membres à respecter trois interdictions conduisant à une intégration négative de leurs systèmes fiscaux, à savoir : la prohibition des restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises (interdiction des taxes d'effet équivalent à des

BRUYLANT

droits de douane⁽¹⁾, interdiction des impositions intérieures discriminatoires⁽²⁾ ou protectrices⁽³⁾, interdiction des subventions fiscales aux exportations⁽⁴⁾ et interdiction des ristournes d'impôts directs en cas d'exportations⁽⁵⁾ ; la prohibition des entraves fiscales à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux⁽⁶⁾ ; et la prohibition des aides d'État sous forme fiscale qui n'ont pas été autorisées par la Commission européenne⁽⁷⁾. De même, cette appartenance implique que les États membres se soumettent à trois types d'obligations de faire (procédés d'intégration positive, laquelle est néanmoins subordonnée à leur acceptation préalable), à savoir l'harmonisation de leurs fiscalités⁽⁸⁾, l'élimination des doubles impositions⁽⁹⁾ et la coopération fiscale dans les domaines administratifs⁽¹⁰⁾ et politiques⁽¹¹⁾.

1. Art. 30, TFUE.

2. Art. 110, § 1^{er}, TFUE.

3. Art. 110, § 2, TFUE.

4. Art. 111 TFUE.

5. Art. 112 TFUE.

6. Selon une formule constante de la Cour de justice, « si, en l'état actuel du droit (de l'Union européenne), la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de (l'Union), il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit (de l'Union européenne) » (voy., en premier lieu, CJCE, 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec.*, p. I-225, pt 21).

7. Art. 107 à 109, TFUE. Ces dispositions s'appliquent bien entendu en matière fiscale : « s'il est vrai que la fiscalité ainsi que la mise en place des régimes fiscaux nationaux relèvent de la compétence des autorités nationales, il n'en reste pas moins que l'exercice d'une telle compétence peut, le cas échéant, se révéler incompatible avec l'article 107, par. 1^{er}, du Traité » (TPICE, 27 janvier 1998, *Ladbroke Racing c/ Commission*, aff. T-67/94, *Rec.*, p. II-1).

8. Art. 113 à 115, TFUE.

9. Sur le fondement de directives (p. ex., Dir. 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE*, n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48 ; Dir. 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *JOUE*, n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54 ; Dir. 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JOUE*, n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46 ; ou Dir. 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE*, n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16) ou de conventions fiscales multilatérales (Conv. n° 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, *JOCE*, n° L 225 du 20 août 1990, p. 10).

10. Sur le fondement de règlements (Règl. n° 904/2010/UE du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE*, n° L 268 du 12 octobre 2010, pp. 1-18 ; Règl. (UE) n° 389/2012 du Conseil du 2 mai 2012 concernant la coopération administrative dans le domaine des droits d'accises et abrogeant le Règl. (CE) n° 2073/2004, *JOUE*, n° L 121 du 8 mai 2012, pp. 1-15) ou de directives (Dir. 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la Dir. 77/799/CEE, *JOUE*, n° L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12 ; et Dir. 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *JOUE*, n° L 84 du 31 mars 2010, pp. 1-12).

11. Tel est le cas de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et de la promotion de la « bonne gouvernance fiscale ».

En revanche, le droit fiscal de l'Union européenne ne crée ni ne régit le moindre impôt européen. Si plusieurs tentatives ont été effectuées⁽¹²⁾, aucun véritable impôt européen n'a jamais pu être créé⁽¹³⁾. De même, nonobstant l'existence d'une direction générale « Fiscalité et Union douanière » au sein de la Commission européenne, il n'existe pas d'administration fiscale européenne au sens classique du terme.

De prime abord, il serait tentant d'en déduire qu'en matière fiscale, il n'existe nulle manifestation de fédéralisme économique au sein de l'Union européenne. Le constat de cette absence tiendrait à ce qu'il n'existe pas de système fiscal européen (et encore moins d'impôt européen), mais seulement des systèmes fiscaux nationaux et des impôts étatiques ou infra-étatiques. Le fait que le budget de l'Union européenne soit essentiellement financé par des contributions étatiques (improprement appelées « ressources propres »), et non pas par des prélèvements fiscaux similaires à ceux que perçoivent les États fédéraux, renforcerait cette intuition.

De même, l'absence de compétence fiscale de l'Union européenne n'interdit-elle pas la possibilité de toute forme de fédéralisme économique en matière fiscale ? Tout système fédéral repose en effet sur une répartition des compétences, selon des modèles certes variables (compétences exclusives, compétences concurrentes, compétences partagées, etc.), mais qui impliquent que l'entité fédérale et les entités fédérées disposent d'une compétence. Et de manière similaire, quelles conséquences faut-il tirer de l'absence d'un pouvoir fiscal européen ?

Nonobstant cette double absence, il serait excessif d'affirmer qu'il n'existe aucun procédé européen de fédéralisme économique en matière fiscale, c'est-à-dire aucun procédé de construction à un double niveau (européen et national) d'un ensemble fiscal cohérent. Distinct du *fiscal federalism*⁽¹⁴⁾, un procédé juridique d'organisation de la coexistence de deux niveaux de normes fiscales⁽¹⁵⁾ est d'ores et déjà à l'œuvre à l'échelle européenne.

En cela, le fédéralisme économique constitue certainement une déclinaison économique de la notion de fédéralisme. De manière classique, le fédéralisme implique en effet l'existence de plusieurs ordres : un ordre fédéral et des ordres fédérés. Et il existe alors, d'une part, une autonomie des différents ordres ; mais aussi, d'autre part, une participation des ordres fédérés à l'ordre fédéral. Lorsque

12. Tel a été le cas d'une taxe sur les billets d'avion ou de la taxe sur les transactions financières.

13. Sur la question de l'impôt européen, Voy. A. MAITROT DE LA MOTTE, « A European Tax: Legal and political issues », *Rev. OFCE*, 2014, n° 134, pp. 141-150.

14. C.-à-d. du fédéralisme financier.

15. Dans certains États, le niveau infra-étatique peut être ajouté, et il existe alors trois niveaux (cas de l'Allemagne et de la Belgique). Dans une moindre mesure, les « États régionaux » (Italie, Espagne) sont également concernés.

l'adjectif « économique » y est accolé, la question posée est celle de la mise en œuvre de politiques économiques cohérentes à ces deux niveaux, dans le respect des principes d'autonomie et de participation.

S'interroger sur le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne peut donc sembler pertinent. Et cette interrogation est en tout état de cause nécessaire dès lors qu'aucune réflexion macro-économique ne peut être menée si elle ignore la question fiscale. Ceci tient à ce que l'impôt est un moyen traditionnellement utilisé dans le cadre des politiques économiques, et ce, aussi bien pour lui-même (financement des dépenses publiques, redistribution, pouvoir d'achat des contribuables) qu'au soutien d'autres politiques auxquelles la politique fiscale se superpose (politique industrielle, innovation, recherche et développement, politique sociale, politique familiale, etc.).

Au-delà de ces enjeux économiques et juridiques qui ont essentiellement trait aux compétences fiscales, les enjeux politiques doivent également être appréhendés. Car outre ses aspects économiques et juridiques, l'impôt est doté d'une dimension politique dont il doit être tenu compte. L'impôt ne doit pas être conçu comme étant uniquement un produit financier destiné aux collectivités publiques et, corrélativement, une charge pour les contribuables. Dans le cadre d'une recherche sur le fédéralisme économique, une réflexion sur la citoyenneté fiscale et, corrélativement, sur le pouvoir fiscal, doit donc être menée.

Dans ces conditions, l'étude de la dimension fiscale du fédéralisme économique au sein de l'Union doit porter sur deux questions principales : la compétence fiscale et le pouvoir fiscal. Les réflexions relatives à la compétence fiscale permettent de s'intéresser à l'autonomie des ordres fiscaux nationaux et européen (I) ; et les réflexions consacrées au pouvoir fiscal impliquent de s'interroger sur la participation des premiers au second (II).

SECTION 1 – LE FÉDÉRALISME ÉCONOMIQUE ET LES COMPÉTENCES FISCALES AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE

La question de l'autonomie de l'ordre fiscal européen et des ordres fiscaux nationaux est liée à celle des compétences fiscales au sein de l'Union européenne. Classiquement, les rapports qu'entretiennent ces ordres doivent bien entendu être envisagés dans une dimension verticale : destinée à étudier les relations qui unissent le droit de l'Union et les droits des États membres, elle conduit à s'interroger sur les compétences internes (A).

Nécessaire, cette approche n'est toutefois pas suffisante. La dimension horizontale des rapports de systèmes doit aussi être appréhendée : destinée à étudier les relations qui unissent chaque État membre et d'autres États (les autres États membres comme des États tiers), elle conduit à s'interroger sur les compétences externes (B).

BRUYLANT

A. *Le fédéralisme économique et la répartition verticale des compétences fiscales dans l'Union européenne*

Alors que la construction européenne est souvent présentée comme reposant sur des transferts de compétences des États membres vers l'Union européenne, cette théorie – qui méconnaît la nature même de l'Union européenne et l'originalité de son modèle fédéral – ne se vérifie pas en matière fiscale. L'intégration des droits fiscaux nationaux implique en effet une réduction de l'autonomie des États membres à laquelle ne correspond nulle augmentation équivalente de l'autonomie de l'Union européenne. Du point de vue des États membres, le respect du droit fiscal de l'Union européenne implique une perte de compétences (1). Mais du point de vue de l'Union européenne, aucune compétence nouvelle n'est corrélativement acquise. Certains risques en découlent (2).

1. Les méthodes de la répartition verticale des compétences

À lire le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et les traités qui l'ont précédé, l'intégration européenne des droits fiscaux nationaux devrait résulter de la mise en œuvre d'un processus d'harmonisation fiscale prévu par les articles 113 (impôts indirects) et 115 (impôts directs). L'emploi de cette méthode devrait alors aboutir à créer des systèmes fiscaux communs et à favoriser le développement du marché intérieur grâce à une neutralité fiscale. À titre illustratif, il est possible de mentionner les régimes communs applicables à la taxe sur la valeur ajoutée⁽¹⁶⁾, au paiement de dividendes par des filiales à leurs sociétés mères⁽¹⁷⁾ et au paiement de certains intérêts ou de certaines redevances⁽¹⁸⁾. La neutralité fiscale des opérations de fusions transfrontalières peut également être citée⁽¹⁹⁾.

Cela étant, les États membres sont souvent réservés face aux projets d'harmonisation. En pratique, l'harmonisation n'a connu de succès qu'en matière d'impôts

16. Dir. 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE*, n° L 347 du 11 décembre 2006, pp. 1-118.

17. Dir. 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE*, n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

18. Dir. 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE*, n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48 ; et Dir. 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *JOUE*, n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

19. Dir. 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statuaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JOUE*, n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46.

indirects (TVA⁽²⁰⁾ et accises⁽²¹⁾), contrairement au domaine des impôts directs dans lequel aucune directive permettant de rapprocher les assiettes ou les taux n'a jamais abouti. Ceci tient à ce que les États membres veulent sauvegarder leurs compétences et conçoivent l'unanimité requise comme un droit de veto conféré à chacun d'eux. S'agissant des impôts apparemment indolores pour lesquels ils n'entretiennent aucune relation directe avec les contribuables (TVA, accises, rassemblements de capitaux), ils utilisent ce droit de veto avec parcimonie. Mais en revanche, ils n'hésitent pas à se prévaloir de son existence pour s'opposer aux projets qui concernent les impôts directs, c'est-à-dire les impôts pour lesquels le lien entre les contribuables et l'État est direct, et qui contribuent donc à donner aux citoyens-contribuables un sentiment d'appartenance à une collectivité. Consécutivement, il n'existe à l'heure actuelle aucun impôt sur le revenu non plus qu'aucun impôt sur les sociétés doté d'une assiette commune ou de taux harmonisés.

Face à ces difficultés, des méthodes alternatives d'intégration des droits fiscaux nationaux sont mises en œuvre. Elles aboutissent à un encadrement de l'exercice de leurs compétences fiscales par les États membres.

Tel est le cas de l'intégration négative, qui se traduit pour les États membres par des obligations de ne pas faire. Le Traité leur impose ainsi expressément de ne pas instaurer de taxes d'effet équivalent à des droits de douane et ne pas créer la moindre imposition intérieure discriminatoire ou protectrice. Sur le fondement des libertés générales de circulation, la jurisprudence de la Cour prohibe pour sa part toutes les mesures fiscales nationales qui, en raison d'une discrimination ou pour tout autre motif, restreignent les libertés de circulation des contribuables européens : il s'agit, d'une part, des mesures fiscales adoptées par un État membre qui dissuadent les ressortissants d'autres États membres de s'établir dans ce premier État, d'y vendre des marchandises ou des services, d'y placer des capitaux, d'y migrer ou de s'y déplacer (« entraves fiscales à l'entrée ») et, d'autre part, des mesures fiscales prises par un État membre, qui dissuadent ses ressortissants de s'établir dans un autre État membre, d'y vendre des marchandises ou des services, d'y transférer des capitaux, d'y migrer ou de

20. Dir. 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE*, n° L 347 du 11 décembre 2006, pp. 1-118.

21. Dir. 2011/64/UE du Conseil du 21 juin 2011 concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, *JOUE*, n° L 176 du 5 juillet 2011, pp. 24-36 ; Dir. 92/83 du 19 octobre 1992 concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, *JOCE*, n° L 316 du 31 octobre 1992, pp. 21-27 ; Dir. 92/84 du 19 octobre 1992 concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, *JOCE*, n° L 316 du 31 octobre 1992, pp. 29-31 ; Dir. 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JOUE*, n° L 283 du 31 octobre 2003, p. 51 ; et Dir. 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la Dir. 92/12/CEE, *JOUE*, n° L 9 du 14 janvier 2009, pp. 12-30.

s'y déplacer (« entraves fiscales à la sortie »). Enfin, au regard des articles 107 et suivants du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, les États ne peuvent accorder des avantages fiscaux « sélectifs » qu'avec l'accord préalable de la Commission européenne. Comme la Cour l'a parfaitement formulé au sujet de la portée fiscale des libertés de circulation, « si, en l'état actuel du droit (de l'Union européenne), la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de (l'Union), il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit (de l'Union européenne) »⁽²²⁾. Il en résulte de croissantes obligations de ne pas faire et, parfois, une standardisation⁽²³⁾ des systèmes fiscaux : lorsque le droit de l'Union comporte un nombre important d'interdictions, peu de mesures positives restent autorisées.

La lutte contre la concurrence fiscale dommageable présente des caractéristiques similaires. Destinée à favoriser la coopération politique des États membres et à permettre la mise en place d'une politique fiscale européenne⁽²⁴⁾, cette méthode est clairement présentée par la Commission européenne comme une alternative à l'harmonisation fiscale⁽²⁵⁾. Reposant sur un Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises⁽²⁶⁾ et soutenue par le recours de la Commission européenne au droit des aides d'État⁽²⁷⁾, elle a conduit au démantèlement de dispositifs fiscaux renommés ou attractifs, à l'instar du régime des *exempt companies* de Gibraltar⁽²⁸⁾. De nouveau, il en résulte une réduction des compétences fiscales nationales et une standardisation des systèmes fiscaux nationaux.

22. CJCE, 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec.*, p. I-225, pt 21. Cette formule peut être appliquée dans les autres domaines de l'intégration négative, comme le montre la Déc. *Ladbroke* (préc.) rendue en matière d'aides d'État.

23. L. AZOULAI, « La formule de l'entrave », in *L'entrave dans le droit du marché intérieur* (L. AZOULAI dir.), Bruxelles, Bruylant, 2011, pp. 16-18.

24. Commission des Communautés européennes, « La fiscalité dans l'Union européenne », 20 mars 1996, SEC (96) 487, sp. pp. 10-11.

25. Commission des Communautés européennes, « La fiscalité dans l'Union européenne », 20 mars 1996, SEC (96) 487 ; *id.*, comm. de la Commission européenne au Conseil et au Parlement européen, « Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne », 5 novembre 1997, COM (97)564 final.

26. Résol. du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *JOCE*, n° C. 2 du 6 janvier 1998, pp. 2-5. Pour une synthèse, voy. « Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : état des lieux et perspectives – Dossier », *Rev. dr. fisc.*, 2013, n° 25, comm. 329.

27. Voy. A. MAITROT DE LA MOTTE, « Les aides d'État et la concurrence fiscale dommageable », *Rev. dr. fisc.*, 2013, n° 25, comm. 334.

28. CJUE, 15 novembre 2011, *Commission européenne c/ Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et Royaume d'Espagne c/ Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P.

2. Les limites de la répartition verticale des compétences

Deux risques découlent de cette limitation des compétences fiscales nationales. Le premier d'entre eux est la disparition de la compétence fiscale, ou, plus précisément, l'exercice contraint de leurs compétences fiscales par les États membres. Les procédés alternatifs de construction de l'Europe fiscale réduisent en effet considérablement le caractère autonome de l'exercice de leurs compétences fiscales par les États membres, lesquels perdent alors toute possibilité de déterminer librement leurs politiques fiscales. En dépit des limites volontairement reconnues par la Cour de justice⁽²⁹⁾ et la Commission⁽³⁰⁾, il est devenu difficile pour les États de mener une politique familiale, industrielle, financière, immobilière, agricole, culturelle, etc., grâce à la fiscalité. Et malgré la volonté européenne de combattre la fraude et l'évasion fiscales⁽³¹⁾, la lutte est rendue difficile par la nécessité de favoriser la libre circulation⁽³²⁾. Pour rendre leur nécessaire autonomie aux États membres, la Cour devrait donc soit reconnaître de nouvelles raisons impérieuses d'intérêt général, soit reconnaître une réserve de compétence aux États membres en matière fiscale.

Ceci est rendu indispensable par le fait que la perte de leurs compétences par les États membres ne se traduit pas par la reconnaissance d'une compétence européenne équivalente. Aucune compétence européenne nouvelle ne résulte des phénomènes qui ont été décrits, si bien que l'intégration européenne des fiscalités aboutit à une disparition de la compétence fiscale. Contrairement à ce qui est souvent affirmé, la construction européenne ne débouche pas sur des *transfers* des compétences étatiques, mais sur une

29. En matière fiscale, la Cour de justice reconnaît l'existence de quatre raisons impérieuses d'intérêt général : la cohérence des systèmes fiscaux, l'efficacité des contrôles fiscaux ou du recouvrement de l'impôt, la lutte contre les montages purement artificiels et la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition.

30. Les règlements *de minimis* et le règlement général d'exemption par catégorie sont souvent invoqués par les États membres en matière fiscale.

31. Cette volonté est récente : voy. CE, « Communication sur des moyens concrets de renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, y compris en rapport avec les pays tiers », 27 juin 2012, COM (2012)351. Comm. de la Commission au Parlement européen et au Conseil, Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM (2012)722 du 6 décembre 2012. Recomm. de la Commission relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal, 6 décembre 2012, C (2012)8805 final. Et Recomm. de la Commission relative à la planification fiscale agressive, 6 décembre 2012, C (2012)8806 final.

32. Voy., p. ex. les affaires ayant donné lieu aux décisions suivantes : CJCE, 11 mars 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant c/ Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, aff. C-9/02, *Rec.*, p. I-2409 ; 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, aff. C-196/04, *Rec.*, p. I-7995 ; ou CJUE, 5 juillet 2012, *Sté d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) c/ Belgique*, aff. C-318/10.

disparition de la compétence étatique et une absence de compétence européenne. Ce processus particulier de construction d'un fédéralisme économique s'explique par le fait que le champ du droit de l'Union est plus vaste que les compétences de l'Union.

Il s'ensuit un second risque, qui est la perte de l'attractivité fiscale de l'Union européenne. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable conduit en effet les États membres à démanteler des dispositifs fiscaux attractifs. De même, la lutte contre les restrictions fiscales à la libre circulation et l'élimination des discriminations fiscales aboutissent souvent à un alignement de la situation des contribuables les moins taxés sur celle des plus taxés. Enfin, les États peinent à accorder des avantages fiscaux parfois nécessaires en raison de la nécessité de respecter la réglementation relative aux aides d'État.

Ces mouvements conduisent les contribuables les plus mobiles à vouloir retrouver dans des États tiers les avantages fiscaux perdus, ce que la liberté de circulation des capitaux peut favoriser⁽³³⁾. Il s'en suit une perte de recettes fiscales et un risque de diminution des investissements. Pour éviter ces écueils, certains États membres souhaiteraient renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale en la menant à l'échelle européenne, mais sans donner encore à l'Union les compétences nécessaires. Pour sa part, l'Union européenne promeut la « bonne gouvernance fiscale » auprès des États tiers.

B. *Le fédéralisme économique et la répartition horizontale des compétences fiscales dans l'Union européenne*

Ceci montre qu'aucune réflexion sur le fédéralisme économique ne peut négliger les rapports horizontaux qui existent entre les systèmes nationaux, ni faire abstraction de l'existence d'États tiers à l'Union européenne. Après s'être interrogé sur l'impact qu'emporte le droit de l'Union européenne sur l'autonomie des systèmes fiscaux des États membres les uns par rapport aux autres (1), il conviendra d'analyser la manière dont il peut organiser les rapports que les systèmes fiscaux des États membres entretiennent avec ceux des États tiers (2).

33. Sur cette question, voy. A. MAITROT DE LA MOTTE, « Les libertés de circulation et les "pays tiers" », *Rev. dr. fisc.*, 2014, n° 25, comm. 384, pp. 13-23.

1. Dans les relations entre les États membres

Les relations qu'entretiennent les systèmes fiscaux des États membres varient selon qu'il existe ou non des dispositions spécifiques du droit de l'Union qui sont destinées à les organiser. Prises en application des articles 113 et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ou des dispositions qui les ont précédés, certaines directives ont pour objet principal ou secondaire de répartir entre les États membres le droit de taxer des opérations transfrontalières, et donc d'éviter les doubles impositions qui résulteraient sinon de l'exercice parallèle de leurs systèmes fiscaux par les États membres. Tel est le cas de la directive du 16 décembre 2008 qui gouverne le régime commun applicable à la production, à la détention et à la circulation des produits soumis à des droits d'accises⁽³⁴⁾ ou des quatre directives qui ont été adoptées en matière de fiscalité directe⁽³⁵⁾ : leur objet est d'indiquer, pour la première, que seul l'État de mise à la consommation d'un produit peut percevoir les droits d'accises correspondants et, pour les secondes, de prévoir quel État impose et quels États renoncent à taxer des dividendes, des intérêts, des redevances ou des résultats latents. À titre secondaire, mais de manière indispensable dans la perspective du bon fonctionnement du Marché intérieur, la directive TVA prévoit également les modalités de répartition du pouvoir d'imposer entre les États membres et les conditions de compensation de la TVA d'amont et de la TVA d'aval.

L'application de ces directives peut parfois poser des difficultés : par exemple, bien que l'objectif de la directive mère-fille soit de remédier à la double imposition économique des bénéfices des entreprises multinationales, il arrive qu'elle soit utilisée – parfois avec le *placet* de certains États membres – dans le cadre de stratégies de planification fiscale pour aboutir à une absence totale d'imposition de ces bénéfices. Par ailleurs, bien que l'élimination des doubles impositions puisse sembler nécessaire au sein d'un marché intérieur dépourvu de frontières internes, il faut savoir que le droit dérivé de l'Union européenne ne s'applique pas à toutes les situations transfrontalières. Notam-

34. Dir. 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 « relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE », *JOUE*, n° L 9 du 14 janvier 2009, pp. 12-30.

35. Dir. 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE*, n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48 ; Dir. 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *JOUE*, n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54 ; Dir. 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JOUE*, n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46 ; ou Dir. 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE*, n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

ment, il ne concerne que marginalement la fiscalité directe des particuliers⁽³⁶⁾, de sorte que de nombreuses opérations transfrontalières peuvent êtres soumises à des doubles impositions. Dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises, il arrive également que certaines opérations n'échappent pas à des doubles impositions : l'explication tient à ce que les directives européennes ne s'appliquent qu'aux types d'entreprises qu'elles mentionnent nommément⁽³⁷⁾, à condition de surcroît qu'elles soient soumises à des impôts limitativement énumérés et que des seuils de détention minimaux soient atteints. Ceci étant, les conventions fiscales internationales qui lient les États membres peuvent parfois combler ces lacunes.

Mais encore faut-il que de telles conventions existent et qu'elles éliminent effectivement les doubles impositions, ce que le droit de l'Union n'impose pas. Autrement dit, en l'absence de dispositions explicites du droit de l'Union, l'organisation des rapports horizontaux est laissée à la discrétion des États membres : ceci ne va pas sans créer des difficultés.

Dans plusieurs décisions, la Cour de justice a ainsi décidé que le refus de l'État de résidence d'éliminer une double imposition résultant de ce que l'État de la source avait par ailleurs exercé son pouvoir d'imposition à l'encontre d'un même revenu ne constituait pas une entrave fiscale. Pour ce faire, la Cour a eu recours à une argumentation qu'elle a progressivement affinée. Dans la décision *Kerckhaert et Morres*, elle a ainsi précisé que les doubles impositions « découl[ai]ent de l'exercice parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale »⁽³⁸⁾, avant d'ajouter qu'au regard de l'article 293 CE alors applicable, l'exercice de cette compétence était libre et qu'en l'absence de compétence comme de réglementation européennes, les États membres pouvaient donc choisir d'exercer ou de ne pas exercer leurs compétences et d'éliminer ou de ne pas éliminer les doubles impositions⁽³⁹⁾. Dans l'arrêt *Margarete Block*, elle a ensuite repris cette analyse, dont notamment le passage selon lequel « le droit communautaire, en l'état actuel de son développement et dans une situation telle que celle au principal, ne prescrit pas de critères généraux

36. Seule la directive relative à la fiscalité de l'épargne peut être mentionnée : Dir. 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE*, n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48.

37. CJCE, 1^{er} octobre 2009, *Gaz de France – Berliner Investissement SA c/ Bundeszentralamt für Steuern*, aff. C-247/08, *Rec.*, p. I-9225. Au pt 43 de cet arrêt, la Cour précise notamment que « puisque les formes juridiques de droit français couvertes par la directive 90/435 sont exhaustivement énoncées au point f) de l'annexe de celle-ci, l'extension de l'application de cette directive par analogie à d'autres types de sociétés, telles que par exemple la société par actions simplifiée de droit français, fussent-elles comparables, ne saurait être admise ».

38. CJCE, 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, aff. C-513/04, *Rec.*, p. I-10967, pt 20.

39. CJCE, 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, aff. C-513/04, *Rec.*, p. I-0967, pts 21 à 23.

pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination des doubles impositions à l'intérieur de l'Union européenne. Ainsi, abstraction faite de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (*JOCE*, n° L 225, p. 6), de la convention du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associés (*JOCE*, n° L 225, p. 10) et de la directive 2003/48/CE du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (*JOUE*, n° L 157, p. 38), aucune mesure d'unification ou d'harmonisation visant à éliminer les situations de double imposition n'a été adoptée, à ce jour, dans le cadre du droit communautaire »⁽⁴⁰⁾. Puis elle a ajouté qu'« en l'état actuel du développement du droit communautaire, les États membres bénéficient, sous réserve du respect du droit communautaire, d'une certaine autonomie en la matière et que, partant, ils n'ont pas l'obligation d'adapter leur propre système fiscal aux différents systèmes de taxation des autres États membres, en vue, notamment, d'éliminer la double imposition découlant de l'exercice parallèle par lesdits États de leurs compétences fiscales »⁽⁴¹⁾. Elle en a alors conclu, comme le montre le point 34 de l'arrêt *Jacques Damseaux*, que « si un État membre ne saurait exciper d'une convention bilatérale aux fins d'échapper aux obligations qui lui incombent en vertu du Traité (voy. arrêts du 14 décembre 2006, *Denkavit Internationaal et Denkavit France*, aff. C-170/05, *Rec.*, p. I-11949, pt 53, ainsi que *Amurta*, préc., pt 55), la circonstance que tant l'État membre de la source des dividendes que l'État membre de résidence de l'actionnaire sont susceptibles d'imposer lesdits dividendes n'implique pas que l'État membre de résidence soit tenu, en vertu du droit communautaire, de prévenir les désavantages qui pourraient découler de l'exercice de la compétence ainsi répartie par les deux États membres »⁽⁴²⁾.

Autrement dit, le respect des compétences fiscales externes des États membres et leur droit de prendre part ou de ne pas prendre part à des conventions fiscales internationales s'opposent à ce que l'absence d'élimination d'une double imposition des revenus passifs d'un contribuable par son État de rési-

40. CJCE, 12 février 2009, *Margarete Block c/ Finanzamt Kaufbeuren*, aff. C-67/08, *Rec.*, p. I-883, pt 30, qui reprend mot pour mot le pt 22 de l'arrêt *Kerckhaert et Morres*. Voy. égal. CJUE, 15 avril 2010, *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft c/ Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály*, aff. C-96/08, *Rec.*, p. I-2911, pt 27.

41. Pt 31 de l'arrêt *Margarete Block*. Cf. CJCE, 6 décembre 2007, *Columbus Container Services BVBA & Co c/ Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, aff. C-298/05, *Rec.*, p. I-10451, pt 51 ; et CJUE, 15 avril 2010, *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft c/ Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály*, aff. C-96/08, *Rec.*, p. I-2911, pt 28. Voy. aussi CJUE, 8 décembre 2011, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA c/ Administración General del Estado*, aff. C-157/10, sp. pts 39 et 46.

42. CJCE, 16 juillet 2009, *Jacques Damseaux*, aff. C-128/08, *Rec.*, p. I-6823.

dence soit considérée comme une entrave fiscale⁽⁴³⁾. Il en résulte qu'aux fins d'éliminer les doubles impositions qui entravent le bon fonctionnement du Marché intérieur, une action positive des États membres est nécessaire. Et à défaut, une disposition « constitutionnelle » de répartition horizontale des compétences fiscales serait souhaitable⁽⁴⁴⁾.

2. Dans les relations avec les États tiers

Les relations que les États membres entretiennent avec des États tiers sont également susceptibles d'être encadrées, voire organisées par le droit de l'Union européenne. Il est alors intéressant de constater que nonobstant le fait qu'aucune compétence fiscale externe n'ait été explicitement conférée à l'Union européenne par ses Traités constitutifs, celle-ci parvient à intervenir dans les relations que les États membres et les États tiers entretiennent, voire à se substituer aux États membres.

Les conventions fiscales qui lient des États membres et des États tiers font ainsi l'objet d'un encadrement par le droit de l'Union européenne. Dans l'affaire *Saint-Gobain*⁽⁴⁵⁾, la Cour de justice a par exemple décidé que les conventions internationales destinées à éliminer les doubles impositions ne sauraient maintenir, amplifier ou instaurer la moindre entrave fiscale à l'exercice des libertés de circulation. Puis elle a ajouté que lorsqu'une de ces conventions lie un État membre et un État tiers, l'État membre concerné doit renoncer à appliquer la convention. Les droits de l'État tiers sont pour leur part préservés.

Par ailleurs, il arrive que le droit dérivé reconnaisse une compétence à l'Union européenne pour conclure des accords avec des États tiers. Notamment, si la directive relative à la fiscalité de l'épargne⁽⁴⁶⁾ dispose que les États membres sont tenus de participer à un système européen d'échange d'informa-

43. Pour une application plus récente, voy. CJUE, 6^e Ch., Ord. 19 septembre 2012, *Daniel Levy et Carine Sebbag c/ État belge*, aff. C-540/11.

44. Au motif, entre autres, de la préservation de la compétence fiscale externe des États membres, la Cour de justice a également jugé qu'un contribuable ne pouvait pas, sur le fondement des libertés européennes de circulation, se prévaloir de l'existence d'une clause fiscale de la nation la plus favorisée (CJCE, 5 juillet 2005, *D. c/ Inspecteur van de Belastingdienst/ Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen*, aff. C-376/03, *Rec.*, p. I-5821). En l'espèce, le contribuable était un résident allemand et faisait l'objet d'une imposition par les Pays-Bas, dans les conditions prévues par la convention fiscale internationale liant l'Allemagne et les Pays-Bas. Dans la mesure où elle comportait des dispositions très favorables aux résidents belges qui, aux Pays-Bas, se trouvaient dans la même situation que lui, il avait demandé l'extension, à son profit, de la convention liant la Belgique et les Pays-Bas.

45. CJCE, 21 septembre 1999, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt*, aff. C-307/97, *Rec.*, p. I-6161.

46. Dir. 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE*, n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48.

tions fiscales, elle a prévu la mise en œuvre d'un régime transitoire au profit de la Belgique, du Luxembourg et de l'Autriche qui les dispense de participer au système d'échange. Il est alors intéressant de relever que la disparition programmée du régime transitoire est subordonnée à deux conditions : la première est la conclusion d'accords internationaux entre l'Union européenne et la Confédération suisse, la Principauté d'Andorre, la Principauté du Liechtenstein, la Principauté de Monaco et la République de Saint-Marin en vue de garantir un échange effectif et complet d'informations en matière de paiements d'intérêts⁽⁴⁷⁾ ; et la seconde est que « le Conseil convienne à l'unanimité que les États-Unis s'engagent à échanger des informations sur demande conformément au modèle de convention de l'OCDE en ce qui concerne les paiements d'intérêts, tels que définis dans la présente directive, effectués par des agents payeurs établis sur leur territoire à des bénéficiaires effectifs résidant sur le territoire auquel s'applique la présente directive »⁽⁴⁸⁾.

La question se pose, par ailleurs, de savoir si l'Union européenne ne disposerait pas de compétences externes implicites en matière fiscale. Au regard des articles 216 et suivants du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, sans doute une réponse négative devra-t-elle être donnée tant que l'Union n'exercera aucune compétence interne d'harmonisation pour l'exercice de laquelle une compétence externe serait nécessaire. Cela signifie *a contrario* que si le projet ACCIS⁽⁴⁹⁾ était adopté, une réponse positive pourrait être donnée dès lors qu'il serait nécessaire de réviser toutes les clauses des conventions fiscales internationales relatives aux bénéfices des établissements stables et aux prix de transfert pour qu'elles soient compatibles avec le régime de l'ACCIS.

Et en l'absence de compétence, rien n'interdit à l'Union de tenter d'étendre un modèle fiscal européen aux États tiers. Autrement dit, l'absence de réelle compétence externe de l'Union européenne ne signifie pas l'absence de politique fiscale vis-à-vis des États tiers. L'Union européenne parvient par exemple à étendre le contrôle des aides d'État sous forme fiscale au-delà de ses frontières, comme le montre le cas de la Suisse qui soumet certaines aides nationales à la Commission. Par ailleurs, l'Union européenne organise la promotion de la « bonne gouvernance fiscale » auprès des États tiers⁽⁵⁰⁾, ce qui revient entre autres à les inciter à suivre le modèle européen de lutte contre la concurrence fiscale dommageable et

47. Art. 10, § 2, 2^e al., Dir. 2003/48 du 3 juin 2003.

48. Art. 10, § 2, 3^e al., Dir. 2003/48 du 3 juin 2003.

49. Assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés. Sur cette question, voy. *infra*.

50. CE, « Fiscalité et développement – Coopérer avec les pays en développement afin d'encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », 21 avril 2010, COM (2010)163. – ou Résol. du Parlement européen du 8 mars 2011 sur la fiscalité et le développement – coopérer avec les pays en développement afin d'encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, P7_TA(2011)0082.

à mettre en place des procédés de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales qui s'inspirent des standards européens⁽⁵¹⁾.

Cela étant, ces procédés ne sont pas véritablement normatifs. Le recours à ceux-ci tient à ce que si l'Union européenne possède certainement une vocation fédérale, elle n'est pas une fédération à part entière. En matière fiscale, la répartition des compétences verticales et horizontales aboutit à ce que l'ordre fiscal européen remette en cause l'autonomie des ordres fiscaux nationaux et modifie les relations que ceux-ci entretiennent entre eux, mais sans pour autant aboutir à la création d'un ordre fiscal européen autonome.

Un constat identique peut-il être dressé au sujet de l'exercice du pouvoir fiscal au sein de l'Union européenne ? Répondre à cette question implique de s'interroger sur la notion de participation qui constitue le second élément du fédéralisme.

SECTION 2 – LE FÉDÉRALISME ÉCONOMIQUE ET LE POUVOIR FISCAL AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE

L'exercice du pouvoir fiscal implique d'être capable d'établir l'impôt à son profit comme au profit d'un tiers, puis d'être en mesure de le contrôler et de le recouvrer. Dans une structure qui, comme l'Union européenne, est empreinte de fédéralisme économique et au sein de laquelle la libre circulation des contribuables est garantie, cela suppose des participations réciproques. Tant l'établissement des impôts (A) que leur contrôle (B) sont alors concernés.

A. Le fédéralisme économique et le pouvoir d'établissement de l'impôt

Les enjeux qui s'attachent à l'établissement de l'impôt au sein de l'Union européenne concernent tant l'impôt européen (1) que les impôts nationaux (2).

1. L'établissement d'un impôt européen

Traditionnellement, la fonction première de l'impôt est la fonction allocative, c'est-à-dire sa capacité à générer des recettes qui sont affectées au budget de la collectivité politique qui l'établit. La politique fiscale est ainsi inextricablement liée à la politique des finances publiques, même s'il existe des exceptions. Ainsi, il

51. Voy., p. ex., CE, Communication sur des moyens concrets de renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, y compris en rapport avec les pays tiers, 27 juin 2012, COM (2012)351. Comm. de la Commission au Parlement européen et au Conseil, Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM (2012)722 du 6 décembre 2012. Recomm. de la Commission relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal, 6 décembre 2012, C (2012)8805 final. Et Recomm. de la Commission relative à la planification fiscale agressive, 6 décembre 2012, C (2012)8806 final.

arrive que la collectivité qui dispose du pouvoir fiscal ne bénéficie pas intégralement du produit de l'impôt qu'elle régit. C'est par exemple le cas de la plupart des autorités centrales des États fédéraux ou décentralisés, qui transfèrent une partie des recettes fiscales qu'elles imposent aux collectivités territoriales⁽⁵²⁾. La situation de l'Union est, à cet égard, très particulière dès lors que contrairement aux États membres, l'Union n'exerce aucun pouvoir fiscal dans un but d'ordre financier ou budgétaire. L'Union exerce seulement des compétences fiscales en vue de réaliser les objectifs fixés aux articles 3 du TUE, et 3 et 4 du TFUE, à savoir principalement la réalisation du marché intérieur.

Il en résulte un hiatus entre, d'une part, les compétences que l'Union exerce sur le plan fiscal et, d'autre part, son pouvoir fiscal. Cet hiatus est manifeste lorsque l'on observe la manière dont est structuré le budget européen. Depuis 1970, le budget de l'Union est principalement alimenté, en vertu de l'article 311 du TFUE et de la décision prise par le Conseil à l'unanimité sur la base de celui-ci et soumise à la ratification des États membres⁽⁵³⁾, par les quatre « ressources propres »⁽⁵⁴⁾. Il s'agit des droits de douane, de certains prélèvements agricoles, d'une contribution prélevée sur l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée⁽⁵⁵⁾ et d'une contribution des États membres calculée sur la base du produit national brut. Ces ressources sont versées par les États membres au budget européen⁽⁵⁶⁾. Ce sont les États membres qui perçoivent ces ressources avant de les reverser à l'Union, déduction faite des coûts de perception⁽⁵⁷⁾.

52. Sur le fédéralisme fiscal en général, voy. OCDE, *Fiscal Federalism 2014. Making decentralization work*, 2014.

53. Déc. 2007/436/CE, *Euratom* du Conseil du 7 juin 2007 relative au système des ressources propres des Communautés européennes, *JOUE*, n° L 163 du 23 juin 2007, p. 17. Sur la réforme de 2000, voy. V. DUSSART, « La réforme du règlement financier communautaire : un exemple de la modernisation du droit budgétaire », *RFFP*, 2002, n° 79, pp. 140 à 163.

54. À l'inverse des autres organisations internationales, financées par des contributions des États, le mécanisme des ressources propres garantit à l'Union l'autonomie financière grâce aux recettes qui lui reviennent de droit, indépendamment de l'adoption par les États membres de dispositions de droit interne. Le budget de l'UE est en outre financé par les impôts et autres prélèvements opérés sur les rémunérations du personnel, des remboursements d'aides communautaires non utilisées, des contributions de pays tiers à certains programmes communautaires (par exemple, dans le domaine de la recherche), des intérêts bancaires, des intérêts moratoires, ainsi que le solde de l'exercice précédent. À ces ressources « structurelles », il faut ajouter le produit des amendes aux entreprises dans le cadre de la politique de la concurrence et les astreintes aux États membres : voy. CE, *Cadre Financier Pluriannuel 2014-2020 et budget 2014 de l'UE*, 2014.

55. Règl. (CEE, *Euratom*) n° 1553/89 du Conseil, du 29 mai 1989, concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée, plusieurs fois modifié, *JOCE*, n° L 155 du 7 juin 1989, pp. 9 à 13.

56. Le Parlement européen est totalement absent, ce qui n'a pas manqué de soulever de nombreuses critiques quant aux carences démocratiques d'un tel processus : voy. S. GOULARD et M. NAVA, « Un financement plus démocratique du budget européen : un défi pour la convention européenne », *RFFP*, 2002, n° 80, pp. 31 à 52.

57. Aujourd'hui fixés à 25 %. Pour une étude approfondie du mécanisme des ressources propres et de l'autonomie financière de l'Union, voy. A. POTTEAU, *Recherches sur l'autonomie*

Si certaines de ces ressources peuvent être associées à des domaines d'action de l'Union (politique agricole commune et union douanière), il n'existe cependant aucun lien de nature formelle ou institutionnelle entre les pouvoirs fiscaux de l'Union et les ressources financières qui lui sont attribuées. Ce constat peut être relativisé en ce qui concerne la ressource TVA. Dès lors que celle-ci n'est pas calculée sur les recettes générées par la taxe au niveau européen, mais sur l'assiette nationale corrigée de celle-ci⁽⁵⁸⁾, l'existence d'une compétence de l'Union en matière de TVA n'influe pas directement, mais bien indirectement, sur la détermination de la base imposable et sur la perception des ressources TVA de l'État membre. C'est ainsi qu'il a été jugé qu'une erreur de transposition de la part d'un État membre en matière de TVA conduisant à une absence de perception de celle-ci sur des opérations normalement imposables en vertu du droit européen entraîne une obligation, pour l'État membre en cause, de procéder à la rectification des montants dus à l'Union au titre de ressources propres TVA, ainsi que de verser les intérêts de retard⁽⁵⁹⁾. Cependant, même dans cette hypothèse, les compétences fiscales de l'Union ne lui confèrent pas un véritable pouvoir fiscal : en effet, elles se fondent sur d'autres bases juridiques, elles sont exercées selon des procédures différentes, et elles concernent des impôts établis et perçus par les États membres.

L'attribution à l'Union européenne d'un véritable pouvoir fiscal entendu comme le pouvoir de lever l'impôt constitue dès lors un enjeu majeur de la construction fédérale européenne. En effet, la situation actuelle présente de nombreux inconvénients tant pour l'Union elle-même que pour les États membres, et il est certain que la dévolution d'un pouvoir fiscal à l'Union permettrait de les dépasser. Tout d'abord, l'indétermination des compétences fiscales de l'Union telles qu'elles sont présentement définies soulève des questions importantes de sécurité juridique : il est à l'heure actuelle impossible de prévoir dans quels domaines de la fiscalité des compétences d'harmonisation et de coordination dans l'objectif de réalisation du marché intérieur pourraient s'exercer. D'autre part, ce partage ambigu de compétences entre l'Union et ses États membres mine la lisibilité politique du processus décisionnel européen en matière fiscale. En effet, le recours à des

financière de l'Union européenne, thèse, Paris, Dalloz, 2004. Voy. aussi M. LECHANTRE et D. SCHAJER, *Le budget de l'Union européenne*, Paris, La Documentation française, 2003.

58. Règl. n° 1553/89, préc., art. 2, 1. : « La base des ressources TVA est déterminée à partir des opérations imposables visées à l'article 2 de la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme [...] à l'exception des opérations exonérées conformément aux articles 13 à 16 de ladite directive ».

59. CJCE, 12 septembre 2000, *Commission c/ Royaume-Uni*, aff. C-359/97, *Rec.*, p. I-6355 (péages autoroutiers).

directives implique un nécessaire partage de compétences entre l'Union européenne et les États membres portant sur la même matière impossible, ce qui, du point de vue du citoyen-contribuable, concourt à renforcer la déresponsabilisation des différents niveaux de pouvoir : le phénomène est d'autant plus renforcé que les États membres doivent décider à l'unanimité. Par ailleurs, l'attribution d'un pouvoir fiscal à l'Union permettrait, pour peu qu'il porte sur des impôts dont le rendement soit suffisamment substantiel, de sortir du carcan des ressources propres et de permettre à l'Union d'opérer, à l'instar de la plupart des autres collectivités politiques, un équilibrage de ses moyens financiers et de ses besoins. À l'heure actuelle, en effet, le budget européen est largement insuffisant pour faire face aux objectifs assignés à l'Union, particulièrement dans certaines matières sensibles comme la cohésion sociale et territoriale. Enfin, d'un point de vue politique et citoyen, mais aussi constitutionnel, il n'est pas souhaitable qu'une autorité publique exerce des compétences importantes sans qu'aucun des moyens financiers nécessaires à leur exercice ne provienne de ressources directement perçues auprès des citoyens destinataires de ces politiques et avec leur consentement. Conformément à la tradition constitutionnelle des États membres, il convient donc de passer d'une logique de financement par des contributions à un financement par l'impôt⁽⁶⁰⁾.

Toutefois, une telle réforme se heurte à des difficultés qui apparaissent insurmontables, du moins dans le présent contexte institutionnel et politique. Tout d'abord, le cadre institutionnel n'est pas adapté à un tel changement, qui impliquerait nécessairement d'attribuer un rôle, si pas exclusif du moins décisif, au Parlement européen. Celui-ci est actuellement cantonné à un rôle consultatif, inhabituel pour une assemblée démocratiquement élue lorsqu'il s'agit de délibérer sur des questions financières et fiscales. Si l'article 311 du TFUE consacre par rapport à l'ancien article 269 CE une plus grande implication du Parlement européen dans la détermination des ressources propres, la situation reste insatisfaisante.

Par ailleurs, l'évolution de la fiscalité européenne (et ce, indépendamment de la création d'un impôt européen) est tributaire du maintien ou du dépassement du verrou de l'unanimité, qui autorise chacun des États membres à opposer son veto à toute avancée dans ce domaine. À cela s'ajoutent les difficultés

60. De nombreux intellectuels plaident pour un véritable pouvoir fiscal européen dans le cadre d'une union politique (du moins dans la zone euro). Récemment, on peut citer not. M. MADURO, *A New Governance for the European Union and the Euro: Democracy and Justice*, Rapport rédigé à la demande du Parlement européen, PE 462.484 (2012), sp. pp. 39 et s., ainsi que les contributions de I. PERNICE, W. WESSELS, V.A. SCHMIDT et I. BEGG dans ce même rapport. Voy. aussi les manifestes du Groupe Eiffel Europe, « Pour une communauté politique de l'euro », 14 février 2014, <http://www.groupe-eiffel.eu> et du Glienicker Gruppe, « Towards a Euro Union », 17 octobre 2013, <http://www.glienickergruppe.eu>.

d'ordre politique : la haute valeur symbolique de la fiscalité se ressent fortement dans les débats constitutionnels. Certains États membres, comme le Royaume-Uni, sont farouchement opposés à tout approfondissement de l'intégration fiscale européenne, étant intimement convaincus du fait que l'objectif de l'Union est essentiellement de nature économique et ne peut remettre en cause leur souveraineté fiscale. D'autres États s'y opposent de manière plus pragmatique : à la place d'un impôt européen commun, ils préfèrent le maintien d'impôts nationaux leur permettant d'utiliser l'instrument fiscal dans le cadre de leur politique d'attraction d'investissements étrangers. Ces États, qui pour la plupart doivent remédier à des désavantages liés à leur situation géographique ou économique, ont en effet peu à gagner de la reconnaissance d'un pouvoir fiscal concurrent du leur. Dans ce cadre, il est essentiel que tout projet d'impôt européen s'accompagne de la mise en place de politiques de redistribution entre États, voire entre citoyens européens, sans lesquelles une telle réforme risquerait de n'aboutir qu'à une consolidation des inégalités économiques que l'on constate à l'heure actuelle entre les États membres de l'Union.

Outre la question du principe de l'impôt européen, il est également indispensable de s'interroger sur la forme que celui-ci pourrait avoir. Dans ce débat interviennent non seulement des considérations politiques, mais aussi des considérations d'ordre économique et juridique. En effet, tous les impôts n'ont pas le même impact sur l'activité économique (qu'elle soit purement nationale ou transfrontalière), ne subissent pas les mêmes contraintes constitutionnelles à l'intérieur des États membres, et ne font pas l'objet du même niveau d'intégration ou de coordination à l'échelle européenne ou internationale. De plus, il faut tenir compte de l'utilisation à des fins extra-fiscales des différents impôts présents dans les systèmes fiscaux des États membres.

Sans entrer dans le détail de la mesure de l'incidence socio-économique de chaque impôt, il est néanmoins possible d'émettre les observations suivantes.

Tout d'abord, tous les impôts n'ont pas des assiettes ayant le même degré de mobilité. À rendement égal, on préférera donc transférer à un niveau de pouvoir plus élevé un impôt établi sur une base plus mobile, de telle sorte à établir un régime uniforme qui découragera la mobilité transfrontalière à des fins uniquement fiscales. À titre d'illustration, il est préférable de transférer le pouvoir d'imposition des sociétés plutôt que le pouvoir de lever l'impôt sur les biens immobiliers.

Ensuite, la grande diversité existant entre les systèmes fiscaux des États membres (base imposable ou taux) constitue un obstacle à ne pas sous-estimer. C'est particulièrement le cas en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Ces différences sont fortement ancrées dans la tradition fiscale de chacun des États et reflètent des orientations politiques propres (que l'on songe, par exemple, à la manière dont est prise en compte la dimension fa-

miliale dans le calcul de l'impôt). Dans ce contexte, il paraît préférable de transférer des compétences en matière d'impôts indirects, qui font déjà l'objet d'un rapprochement au niveau européen au travers des directives d'harmonisation, ou dans une moindre mesure en matière d'impôt des sociétés.

Enfin, il est essentiel, pour garantir la viabilité financière de l'Union européenne, que les ressources transférées soient suffisantes et stables, spécialement si elles viennent remplacer les actuelles ressources propres (qui ne sont que peu influencées par la conjoncture économique). Cet élément doit être pris spécialement en considération si une réforme vise à attribuer non pas un ensemble d'impôts à l'Union européenne, mais un seul. À ce titre, on constate que le rendement de l'impôt sur la consommation est plus stable que l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Il convient par ailleurs de tenir compte de la dimension politique d'un tel choix, tant en termes de faisabilité que de légitimité. S'agissant de la faisabilité politique, il est préférable de privilégier le transfert d'impôts existants à la création de nouveaux impôts (à moins que ceux-ci ne répondent à un impératif politique précis : par exemple parce qu'il serait impossible de les mettre en œuvre au seul niveau national). Et s'agissant de la légitimité (même si ceci contredit partiellement ce qui vient d'être énoncé), l'impôt européen idéal serait celui qui serait facilement identifiable par les citoyens et qui permettrait de créer ou de renforcer un lien direct de représentation avec les autorités européennes.

Ces considérations permettent d'expliquer pourquoi les impôts qui sont les plus cités pour devenir des ressources propres du budget de l'Union sont la TVA, la taxe sur les transactions financières et, dans une moindre mesure, l'impôt des sociétés. En 2011, la Commission a proposé une refonte ambitieuse du système des ressources propres, basée sur la création de deux nouvelles ressources : une ressource TVA modifiée et les recettes d'une taxe harmonisée sur les transactions financières⁽⁶¹⁾. En ce qui concerne la ressource TVA, il s'agirait de simplifier le calcul de l'actuelle ressource TVA qui est complexe, peu transparent et très insuffisamment lié à la TVA telle que perçue par les administrations fiscales nationales sur la base des directives d'harmonisation européenne. La Commission propose assez simplement de permettre aux institutions européennes de fixer une surtaxe de 2 % maximum sur le taux normal de TVA appliquée par les États membres.

Dans la même proposition, la Commission souhaitait instaurer une taxe sur les transactions financières dont le produit servirait à alimenter le budget de l'union. Elle avait, dans un autre document, présenté une proposition d'har-

61. Prop. de Déc. du Conseil du 29 juin 2011 relative au système des ressources propres de l'Union européenne, COM(2011)510 final.

nisation en ce sens⁽⁶²⁾. Toutefois, en raison de l'opposition de certains États membres, la Commission a dû retirer sa proposition et le Conseil a autorisé une coopération renforcée dans cette matière entre 11 États. À la suite de cette décision, la Commission a soumis une nouvelle proposition de directive le 14 février 2013, toujours pendante à l'heure actuelle. Malgré la volonté affichée au printemps 2014 par certains États membres d'instaurer une telle taxe, le mécanisme même de la coopération renforcée exclut que les recettes générées par celle-ci puissent alimenter le budget de l'Union. Certes, l'idée d'un budget séparé et donc de ressources spécifiques pour un sous-groupe d'États de l'Union européenne (en particulier l'Eurogroupe) a été évoquée dans différents cénacles⁽⁶³⁾, notamment pour ce qui concerne la taxe sur les transactions financières⁽⁶⁴⁾. Toutefois, à l'heure actuelle, instaurer un véritable impôt européen uniquement pour certains États membres soulève des difficultés institutionnelles et politiques encore plus importantes qu'une modification du régime des ressources propres de l'Union.

En matière d'impôt des sociétés, la Commission a proposé en 2011 la mise en place d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS). Selon les auteurs de cette proposition, cette initiative devrait grandement favoriser la lutte contre les entraves fiscales auxquelles les entreprises sont confrontées lorsqu'elles exercent leurs activités dans plusieurs États membres de l'Union européenne (charges administratives, coûts de mise en conformité, incertitudes juridiques, etc.)⁽⁶⁵⁾. Un tel instrument permettrait notamment aux entreprises européennes de se référer à une seule réglementation afférente au calcul de l'impôt dans les différents États membres, de bénéficier d'un régime de consolidation fiscale et de voir leurs bénéfices imposés dans chaque État membre en proportion des ventes, des travailleurs et des immobilisations localisés, au taux fixé par cet État⁽⁶⁶⁾. Si ce projet était adopté, l'assiette commune consolidée pourrait (d'un point de vue technique) faire assez facilement l'objet d'un prélèvement européen, avant répartition de la base imposable entre les différents États membres. Néanmoins, il apparaît très improbable que, dans son état actuel, ce projet recueille l'adhésion unanime des États membres, ce qui, au

62. CE, Prop. de Dir. établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la Dir. 2008/7/CE, 28 septembre 2011, COM (2011)594 final.

63. CE, « Projet détaillé pour une Union économique et monétaire véritable et approfondie. Lancer un débat européen », 28 novembre 2012, COM (2012)777 final. Rapport du Président du Conseil européen, *Toward a genuine economic and monetary union*, 26 juin 2012, EUCO 120/12. Voy. aussi F. VANISTENDAEL, « Federalism and the Euro Crisis », 3(3), *World Tax Journal*, 2011b, 400.

64. F. FABBRINI, « Taxing and Spending in the Euro Zone: Legal and Political Challenges Related to the Adoption of the Financial Transaction Tax », 39 *Eur. L. Rev.*, 2014, pp. 155-175.

65. Prop. de Dir. du Conseil du 16 mars 2011 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2011)121/4.

66. Voy. l'analyse d'impact qui accompagne la Prop. de Dir. (SEC/2011/315).

regard de l'insuffisante convergence des systèmes nationaux d'imposition sur le revenu des sociétés, hypothèque la transformation de cet impôt en impôt européen⁽⁶⁷⁾.

Enfin, on évoquera la proposition relativement nouvelle d'instaurer un impôt sur la fortune au niveau européen. Cette proposition prend notamment appui sur les recherches économiques récentes en matière d'inégalités⁽⁶⁸⁾. Sous une autre forme, ce type d'impôt a également été suggéré par des institutions internationales comme une solution temporaire pour faire face à des crises financières⁽⁶⁹⁾. Bien que les progrès réalisés en matière d'échange international d'informations fiscales rendent ce projet moins hypothétique que par le passé⁽⁷⁰⁾, une telle réforme semble difficilement concevable actuellement, au regard notamment de la grande diversité des fiscalités des États membres dans ce domaine. Beaucoup d'entre eux ne connaissent d'ailleurs pas ce type de prélèvement.

2. L'établissement des impôts nationaux

Si les contribuables européens ne peuvent pas encore participer directement, via l'impôt, au financement des politiques de l'Union, l'Union participe en revanche aux politiques fiscales nationales. Ce retour prend la forme d'interdictions et d'obligations. Dans ce cadre, le principe du pouvoir fiscal originaire des États membres n'est certes pas remis en cause, mais l'exercice de ce pouvoir est encadré par différentes dispositions du droit de l'Union européenne.

Certaines interdictions résultent du droit primaire. Le Traité FUE interdit en effet aux États membres d'établir des règles constitutives de restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux, et d'autre part de mettre en œuvre des aides d'État sous forme fiscale sans l'autorisation préalable de la Commission européenne.

Ces interdictions limitent la souveraineté fiscale des États membres, tout en recouvrant un champ d'application beaucoup plus large. Comme la Cour de justice l'a en effet rappelé à de nombreuses reprises, « en conférant des pouvoirs aux institutions communautaires, les États membres se sont soumis à une limitation correspondante de leurs droits souverains. Il est conforme au système du Traité que le domaine fiscal n'échappe pas, de soi, à ces

67. Rapport de la Commission du 14 juillet 2004, *Le financement de l'Union européenne - Rapport sur le fonctionnement du système des ressources propres*, COM (2004)505.

68. Voy. not. T. PIKETTY, *Le capital au XXI^e siècle*, Paris, Seuil, 2013.

69. FMI, *Fiscal Monitor- Taxing Times*, octobre 2013, p. 49.

70. Voy. not. OCDE, « Déclaration relative à l'Échange automatique de renseignements en matière fiscale », 6 mai 2014, www.oecd.org.

limitations »⁽⁷¹⁾. Une telle déclaration signifie que la souveraineté fiscale des États membres est susceptible d'être affectée par l'application du droit de l'Union européenne à des secteurs de la fiscalité nationale qui n'ont pas fait l'objet d'une harmonisation.

Le Traité FUE consacre quatre libertés fondamentales qui concourent à la réalisation du marché intérieur. Il s'agit de la libre circulation des marchandises, de la libre circulation des personnes (libre circulation des travailleurs et de liberté d'établissement), de la libre prestation des services et de la liberté de circulation des capitaux. En matière de libre circulation des marchandises, l'article 30 du TFUE interdit explicitement les taxes d'effet équivalent à des droits de douane. Ce régime est complété par l'article 110 du TFUE, qui prohibe les impositions intérieures discriminatoires ou protectrices qui pénalisent les produits importés. Et si les autres libertés consacrées par le Traité ne font pas référence aux règles fiscales des États membres, l'interprétation extensive donnée à ces libertés par la Cour de justice a permis de résoudre plusieurs inconvénients auxquels font face les opérateurs économiques actifs sur le territoire de plusieurs États membres⁽⁷²⁾. En effet, certains régimes contenus dans les réglementations fiscales nationales peuvent apparaître dans ce contexte comme des restrictions à l'exercice de ces libertés, et notamment comme des discriminations (normalement entre résidents et non-résidents) dans la jouissance de celles-ci⁽⁷³⁾.

Pour leur part, les articles 107 à 109 du TFUE sont en principe « incompatibles avec le marché commun, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit, qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ». La politique de l'Union européenne en matière d'aides

71. CJCE, 13 décembre 1967, *Neumann c/ Hauptzollamt Hof/Saale*, aff. 17/67, *Rec.*, p. 571. Voy. aussi, e.a., CJCE, 13 décembre 2005, *Marks & Spencer's*, aff. C-446/03, *Rec.*, p. I-10837, pt 29 ; 8 mars 2001, *Metallgesellschaft e.a.*, aff. jtes C-397/98 et C-410/98, *Rec.*, p. I-1727, pt 37, et jurispr. cit.

72. Entre 1986 et 2013, la Cour a rendu plus de 200 arrêts concernant l'application des libertés de circulation à la fiscalité directe des États membres. La liste de ces arrêts, en constante augmentation, est disponible sur le site de la DG Taxation et Union douanière de la Commission. Pour une synthèse, voy. J. MALHERBE, P. MALHERBE, I. RICHELLE et E. TRAVERSA, « The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010 », avril 2011 (consultable sur <http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>). Voy. égal. E. TRAVERSA et V. DECKERS, « L'influence du droit européen sur le Code des impôts sur les revenus », *JT*, 2012, pp. 307 à 313. Voy. aussi les analyses approfondies de B. TERRA et P. WATTEL, *European tax law*, 6^e éd., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2012.

73. L'apparition progressive d'une véritable liberté de circulation des personnes dans l'Union, déconnectée de la dimension économique, est susceptible d'étendre le champ d'application du droit de l'Union à d'autres obstacles fiscaux affectant des situations transfrontalières.

d'État vise à faire appliquer un principe de non-intervention des autorités publiques dans la vie économique. Ce principe comporte des exceptions, assez nombreuses, mais néanmoins soumises au contrôle des institutions de l'Union. Ce contrôle est opéré à travers des critères liés aux effets des interventions étatiques dans la vie économique, indépendamment de la nature des mesures employées par les États membres dans ce but. C'est ainsi que les États membres sont susceptibles de voir leur pouvoir fiscal être limité en raison de la nécessité de respecter le droit européen des aides d'État⁽⁷⁴⁾. Les aides fiscales octroyées par les États membres peuvent prendre des formes très variées, à tel point que, selon la Commission, « un inventaire exhaustif de la totalité des cas dans lesquels une mesure fiscale peut être qualifiée d'aide est impossible à établir »⁽⁷⁵⁾. Elles peuvent ainsi concerner l'établissement d'impôts tant directs qu'indirects et influencer un ou plusieurs des éléments de ceux-ci. Concernant la base imposable, les aides peuvent être octroyées sous la forme d'exonérations totales ou partielles de revenus, ou de déductions dérogatoires au régime commun⁽⁷⁶⁾. Les aides peuvent aussi concerner le taux (taux réduit ou nuls) ou encore porter directement sur le montant de l'impôt dû, sous la forme de crédits d'impôt ou d'autres réductions. Au stade du recouvrement de l'impôt, il peut exister des règles spécifiques autorisant un report de paiement de l'impôt, tel qu'un ajournement, voire une annulation de la dette fiscale. L'avantage peut découler d'une négligence administrative « sélective », ou simplement de décisions administratives individuelles (*rulings* ou décisions anticipées)⁽⁷⁷⁾.

En matière de libertés de circulation comme en matière d'aides d'État, ces « interdictions » européennes se configurent davantage comme des modalités d'exercice du pouvoir fiscal national prenant en compte des impératifs européens essentiellement basés sur le concept de non-discrimination. Bien que la source de telles contraintes soit indubitablement européenne, ces exemples ne traduisent pas une véritable ingérence au sens politique du terme des autorités

74. Sur le contrôle européen des aides d'État sous forme fiscale, voy. A. RUST et C. MICHEAU (éds), *State Aid and Tax Law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2013. A. MAITROT DE LA MOTTE, « Les aides d'État et la concurrence fiscale dommageable », *Rev. dr. fisc.*, 2013, n° 25, comm. 334. Voy. aussi le dossier « Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : état des lieux et perspectives – Dossier », *Rev. dr. fisc.*, 2013, n° 25, comm. 329.

75. Rapport du 9 mars 2004 sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, Commission européenne, C(2004)434.

76. La Cour a ainsi qualifié d'aide d'État une exonération de retenue sur des dividendes : CJCE, 10 janvier 2006, *Ministero dell'Economia e delle Finanze contre Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato, Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, aff. C-222/04.

77. Pour un ex. récent, voy. Communiqué CE IP/14/663 du 11 juin 2014, au sujet des accords sur les prix de transfert.

européennes dans l'autonomie fiscale nationale (même si elles conditionnent les modalités d'exercice des politiques économiques des États), mais plutôt le souci d'accorder une protection supranationale à des valeurs reconnues comme légitimes par l'Union et l'ensemble des États qui la composent (libre circulation, non-discrimination et libre concurrence).

Pour leur part, les interdictions et obligations contenues dans le droit dérivé limitent de manière beaucoup plus manifeste le pouvoir fiscal des États membres. Il leur incombe en effet de transposer correctement et dans les délais fixés les dispositions contenues dans les directives⁽⁷⁸⁾. Et s'il arrive que les directives prévoient que certains aspects du régime harmonisé sont laissés à l'appréciation des États membres, ces derniers doivent veiller à exercer cette faculté dans le respect du droit primaire⁽⁷⁹⁾. En outre, il existe dans la plupart des directives des interdictions formelles édictées par le législateur européen à l'égard des États membres. Si, dans le cas d'une transposition classique, il est possible de parler de restriction de compétence due à une compétence liée, on se trouve plutôt, dans ce dernier cas, en face d'une véritable réserve de compétence européenne, ce qui exclut toute intervention législative (ultérieure) des États membres dans le domaine déjà régi par la législation européenne et donc tout exercice du pouvoir fiscal. Cette restriction peut alors prendre deux formes : il peut s'agir, d'une part, d'une limite absolue, à savoir une interdiction d'établir un impôt particulier ; il peut s'agir, d'autre part, d'une limite relative, en ce sens qu'elle maintient la capacité de l'État membre d'établir un impôt, mais la restreint en la soumettant au respect de conditions particulières quant à certains éléments de l'imposition, tels que le champ d'application, la finalité ou la structure.

Des limitations absolues au pouvoir fiscal des États membres existent dans les directives européennes d'harmonisation. La plus connue est certainement l'interdiction des taxes ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires de l'article 401 de la directive TVA 2006/112/CE (anc. 33 de la 6^e Dir. TVA). Bien que cette disposition se présente comme une autorisation concédée aux États membres, elle doit être interprétée comme une interdiction inconditionnelle d'instituer certains types d'impôts, à savoir ceux qui, à l'instar de la TVA, ont le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires. Selon la Cour de justice, « [...] l'article 33 de la sixième directive, en laissant la liberté aux États membres de maintenir ou d'introduire certaines taxes indirectes, telles les accises, à condition qu'il ne s'agisse pas de taxes ayant "le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires", a pour but d'empêcher que le fonctionnement du système commun de TVA soit compromis par des mesures fiscales d'un État membre grevant la

78. Art. 288, TFUE.

79. Voy., p. ex., CJCE, arrêt *Bosal Holding*, aff. C-168/01, préc., pt 26.

circulation des biens et des services, et frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à la TVA ».

Cette interdiction n'est pas exclusive. Une autre interdiction figure par exemple dans la directive 2008/7/CE du 12 février 2008 qui concerne les impôts frappant les rassemblements de capitaux (anc. Dir. 69/335/CEE). Cette directive tend à promouvoir la libre circulation des capitaux, considérée comme l'une des conditions essentielles à la création d'une union économique ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur. L'objectif de la directive est d'exonérer de toute imposition indirecte les opérations de constitution et de restructuration de sociétés de capitaux, avec ou sans augmentation de capital, y compris les apports d'actifs et les échanges d'actions, et le transfert de sociétés de capitaux d'un État membre à un autre. Plus spécifiquement, l'article 5.1 de la directive exonère les sociétés de capitaux de toute forme d'imposition directe sur les apports en capital, l'immatriculation ou toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, la modification des statuts d'une société de capitaux (c'est-à-dire, notamment, la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent, le transfert de siège social, le changement d'objet social, la prorogation de la durée, etc.) et les opérations de restructuration visées à l'article 4 de la directive. Cette exonération peut donc être vue comme une véritable interdiction faite aux États membres de prélever un impôt.

Des remarques similaires peuvent être formulées en matière d'accises, au sujet desquelles le droit de l'Union prévoit le rapprochement des législations nationales en ce qui concerne les éléments essentiels de l'imposition (tels que le champ d'application, la structure, la base imposable, les taux et les exonérations), et qui frappent actuellement trois types de produits : les produits énergétiques, l'alcool et les boissons alcooliques, et les tabacs manufacturés⁽⁸⁰⁾. Si les prescriptions des directives « accises » ne s'appliquent ni aux autres impositions qui toucheraient ces produits ni aux impositions indirectes portant sur des autres catégories de produits ou sur des services⁽⁸¹⁾, il faut en

80. Dir. 2011/64/UE du Conseil du 21 juin 2011 concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, *JOCE*, n° L 176 du 5 juillet 2011, pp. 24-36. Dir. 92/83 du 19 octobre 1992 concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, *JOCE*, n° L 316 du 31 octobre 1992, pp. 21-27. Dir. 92/84 du 19 octobre 1992 concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, *JOCE*, n° L 316 du 31 octobre 1992, pp. 29-31. Dir. 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JOUE*, n° L 283 du 31 octobre 2003, p. 51. Et Dir. 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, *JOUE*, n° L 9 du 14 janvier 2009, pp. 12-30.

81. Les États membres restent donc libres de réglementer ces matières, dans le respect des autres dispositions du droit primaire, telles l'art. 110, TFUE, et les règles relatives aux aides d'État.

effet relever que dans l'optique de garantir l'effectivité de l'harmonisation des impôts spéciaux sur la consommation, la directive-cadre « accises »⁽⁸²⁾ définit, outre son champ d'application matériel, les conditions d'exercice de ce pouvoir résiduel des États membres. En ce sens, l'article 1 de la directive prévoit que « 2. Les États membres peuvent, à des fins spécifiques, prélever des taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise, à condition que ces impositions respectent les règles de taxation communautaires applicables à l'accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, ces règles n'incluant pas les dispositions relatives aux exonérations. / 3. Les États membres peuvent prélever des taxes sur : / a) les produits autres que les produits soumis à accise ; / b) les prestations de services, y compris celles relatives aux produits soumis à accise, n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires. / Toutefois, ces prélèvements ne peuvent pas entraîner de formalités liées au passage des frontières dans le cadre des échanges entre États membres ».

Selon la Cour de justice, ces conditions sont d'interprétation stricte. Elles ne peuvent donc en aucun cas être invoquées par les États membres pour contourner les obligations qui leur sont imposées par le droit de l'Union. Ainsi, la Cour a jugé que les États ne peuvent frapper d'une « autre imposition indirecte » des produits expressément exemptés de l'accise harmonisée par la directive⁽⁸³⁾.

D'autres limitations existent encore pour d'autres types d'impositions. Contrairement aux accises, elles ne concernent ni la structure ni la finalité de l'imposition, mais restreignent le champ d'application personnel de l'impôt national en vue, le plus souvent, afin d'éviter une double imposition des situations transfrontalières. En matière d'impôts indirects, des franchises fiscales et douanières sont accordées aux particuliers pour ce qui concerne leurs biens personnels, ce qui aboutit à ce que les États membres sont soumis à l'interdiction de taxer certains biens personnels en cas de transfert depuis un autre État membre à l'occasion de faits déterminés (transfert de résidence, mariage, établissement d'une résidence secondaire,...). Cette interdiction porte sur la TVA, sur les accises et sur les « autres taxes à la consommation normalement exigibles à l'importation définitive, par un particulier, de biens personnels en provenance d'un

82. C.-à-d. la Dir. 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la Dir. 92/12/CEE, *JOUE*, n° L 9 du 14 janvier 2009, pp. 12-30.

83. CJUE, 10 juin 1999, *Braathens*, aff. C-346/97, p. I-03419, pt 25, à propos d'une taxe suédoise sur les huiles minérales fournies en vue d'une utilisation comme carburant pour la navigation aérienne autre que l'aviation de tourisme privée ; et CJUE, 25 septembre 2003, *Commission c/ Italie*, aff. C-347/01, p. I-9861, pt 33, à propos d'une taxe sur les huiles lubrifiantes.

autre État membre »⁽⁸⁴⁾. Des franchises fiscales (et douanières) existent également pour les voyageurs⁽⁸⁵⁾.

Malgré le caractère parcellaire de l'harmonisation européenne en matière d'impôt direct, il existe également des limitations à l'exercice du pouvoir fiscal des États membres dans ce domaine. Elles concernent principalement l'exonération – parfois temporaire comme en matière de plus-values de fusions⁽⁸⁶⁾ – d'impôt afférant à certaines opérations transfrontalières au sein de groupes de sociétés. À titre d'exemple, il est possible de citer la directive « intérêts-redevances » (2003/49/CE) qui prévoit pour l'État de la source une interdiction d'imposer les intérêts des prêts et des redevances d'usage et de concession octroyés entre sociétés appartenant à un même groupe. De manière similaire, la directive « mère filiale » (2011/96/UE, anc. 90/435/CEE) n'autorise la taxation des bénéfices versés par une société filiale, établie dans un État membre, à une société qui la contrôle, mais qui est établie dans un autre État membre, que dans l'État de résidence de la filiale⁽⁸⁷⁾.

Enfin, il existe des interdictions découlant de textes pourtant non contraignants (du moins d'un point de vue strictement juridique) négociés entre États membres dans le cadre institutionnel de l'Union européenne, mais dont l'effectivité (incontestable au vu des résultats produits) repose sur le « simple » engagement réciproque de mettre en œuvre ces décisions et non sur la contrainte d'un éventuel recours en manquement. Ainsi, pour endiguer les excès de la concurrence fiscale entre les États membres, les institutions de l'Union européenne ont eu recours à des dispositions de *soft law* en adoptant en 1997 un Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises. Ce Code de conduite, qui « vise les mesures ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté », impose aux États membres de cesser d'appliquer les mesures fiscales domma-

84. Voy. not. Dir. 2009/55/CE du Conseil du 25 mai 2009 relative aux exonérations fiscales applicables aux introductions définitives de biens personnels des particuliers en provenance d'un État membre, *JOUE*, n° L 145 du 10 juin 2009 ; et Dir. 83/182/CEE du Conseil, du 28 mars 1983, relative aux franchises fiscales applicables à l'intérieur de la Communauté en matière d'importation temporaire de certains moyens de transport, *JOCE*, n° L 105 du 23 avril 1983.

85. Voy. not. Dir. 2007/74/CE du Conseil du 20 décembre 2007 concernant les franchises de la taxe sur la valeur ajoutée et des accises perçues à l'importation de marchandises par des voyageurs en provenance de pays tiers, *JOUE*, n° L 346 du 29 décembre 2007.

86. Dir. 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JOUE*, n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46.

87. Dir. 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE*, n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

geables existantes (« démantèlement ») et de ne pas introduire de nouvelles mesures fiscales dommageables (« gel »), telles que définies par le Code de conduite et par un groupe *ad hoc*, dit « groupe Primarolo »⁽⁸⁸⁾. Ce Code de conduite, s'il se démarque des autres outils de l'intégration fiscale européenne par son statut de *soft law*, repose toutefois sur des prémisses similaires à de nombreuses dispositions de droit européen applicable en matière fiscale, à savoir le fait que certains usages du pouvoir fiscal par les États membres portent atteinte aux objectifs de l'Union.

Une autre manifestation plus récente de ce *droit tendre* à l'échelon européen invite à se poser la question de savoir si l'intégration européenne pourrait conduire les États non pas à s'abstenir de faire usage de leur pouvoir fiscal, mais au contraire à agir dans ce domaine. En raison de la crise financière et économique qui frappe l'Union, celle-ci s'est dotée d'une série de nouveaux instruments censés garantir une plus grande stabilité, spécialement en ce qui concerne les finances publiques des États membres. Dans ce contexte a notamment été instauré, sur la base de l'article 121 du TFUE (procédure de surveillance multilatérale), le « semestre européen », c'est-à-dire un cycle annuel de coordination des politiques économiques au terme duquel la Commission émet des recommandations à l'endroit des États membres (notamment en matière fiscale), lesquelles sont ensuite approuvées par le Conseil. Ces recommandations s'inscrivent plus largement dans le cadre de la stratégie Europe 2020 et du Pacte de stabilité et de croissance, dont la procédure de surveillance multilatérale constitue le volet préventif. Dans son volet répressif, ce dernier prévoit que des sanctions peuvent être prises en cas de déséquilibres macro-économiques et budgétaires excessifs (art. 126 du TFUE).

Certaines recommandations émises par la Commission concernent directement les impôts prélevés par les États membres. À titre d'exemple, l'Examen annuel de la croissance 2014 prévoit que « sur le plan des recettes, les niveaux d'imposition ont augmenté à la suite de la crise. Il convient de repenser la fiscalité en élargissant la base d'imposition et en déplaçant la charge fiscale pesant sur le travail vers des bases d'imposition liées à la consommation, à la propriété et à la pollution »⁽⁸⁹⁾. En ce qui concerne plus spécifiquement la France, la Commission est d'avis que « le système fiscal français demeure complexe et manque d'efficacité, du fait non seulement du grand nombre d'exonérations et d'abattements spéciaux, mais aussi des mo-

88. Voy.. A.C. DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant 2009. W. SCHÖN (éd.), *Tax Competition in Europe*, Amsterdam, IBFD, 2003. C. PINTO, *Tax Competition and EU Law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2003.

89. CE, « Examen annuel de la croissance 2014 », 13 novembre 2013, COM(2013)800.

difications fréquentes de la législation. Malgré les efforts déployés pour réduire et rationaliser les dépenses fiscales, le montant des pertes de recettes liées à ces dépenses reste élevé [...] »⁽⁹⁰⁾. Elle recommande que la France s'attache dès lors « à poursuivre les efforts de simplification du système fiscal et à améliorer son efficacité, tout en garantissant la continuité de la règle fiscale dans le temps ; à prendre des mesures pour supprimer les incitations fiscales favorisant l'endettement des entreprises ; à intensifier les efforts pour réduire et rationaliser les dépenses fiscales relatives à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés, tout en réduisant le taux de ces impôts ; à rapprocher les taux réduits du taux normal de TVA et à supprimer les taux réduits inefficaces ; à prendre des mesures supplémentaires déplaçant la charge fiscale sur le travail vers les taxes environnementales ou la consommation ».

La teneur de ces recommandations – dont le statut juridique exact reste incertain – fait clairement apparaître l'impact de l'action des institutions européennes sur le pouvoir fiscal des États membres. Elle montre le passage d'un pouvoir essentiellement négatif à un pouvoir d'injonction positive, affectant le cœur même de la souveraineté fiscale des États membres. Certes, il ne s'agit pas d'un transfert du pouvoir fiscal, mais une telle évolution traduit une centralisation de la conception des politiques fiscales, typique d'un processus de fédéralisation. Par ailleurs, ce contrôle exercé par les institutions européennes n'est pas qu'une manifestation d'un fédéralisme « négatif » ayant comme objectif la réduction des déficits, dont l'impact sur la création et sur la modification des impôts nationaux ne serait qu'indirect.

Il n'apparaît toutefois pas souhaitable que l'essentiel du pouvoir fiscal de l'Union européenne se résume à ces manifestations de « droit hybride »⁽⁹¹⁾, entre *hard law* et *soft law* élaborées entre le Conseil européen et la Commission. Procéder ainsi laisse en effet subsister de graves carences sur le plan de la légitimité et de la représentation, lesquelles sont inconciliables avec le socle de la tradition constitutionnelle des États membres en matière fiscale. En particulier, l'élaboration et la mise en œuvre de ces règles de surveillance budgétaire excluent (tant pour des questions de processus institutionnel que de calendrier) toute intervention du Parlement européen ou des parlements nationaux (ces derniers n'ayant plus le temps matériel de pouvoir contrôler

90. CE, « Recommandation du Conseil concernant le programme national de réforme de la France pour 2013 et portant avis du Conseil sur le programme de stabilité de la France pour la période 2012-2017 », 28 mai 2013, COM (2013)360, p. 6.

91. D.M. TRUBEK, P. COTTRELL et M. NANCE, « "Soft Law," "Hard Law," and European Integration: Toward a Theory of Hybridity », *Jean Monnet Working Paper*, 02/05, NYU School law, 2005. F. AMTENBRINK et J. DE HAAN, « Economic Governance in the EU: Fiscal Policy Discipline versus Flexibility », 3 *Common Market L. Rev.*, 2001, p. 40.

l'action de leur gouvernement)⁽⁹²⁾. Il semble donc que, pour reprendre l'alternative présentée par Habermas sur le futur de l'intégration européenne, les États membres ont privilégié la mise en place d'un fédéralisme exécutif à l'établissement d'une démocratie transnationale⁽⁹³⁾. Si du point de vue de la gouvernance, ces deux modèles, sans être équivalents ni sur le plan de la légitimité ni de l'efficacité, peuvent être considérés comme deux manières d'envisager la construction européenne, il n'en va pas de même d'un point de vue purement fiscal. Le modèle du « fédéralisme exécutif » est en effet radicalement inconciliable avec la mise en place d'un fédéralisme fiscal au sens propre, c'est-à-dire un système de répartition du pouvoir d'instituer et de collecter l'impôt entre différents niveaux.

B. *Le fédéralisme économique et le pouvoir de contrôle de l'impôt*

En plus de permettre à ceux qui les détiennent d'asseoir l'impôt, les prérogatives de puissance publique leur donnent aussi les moyens de le contrôler. En la matière, des mécanismes européens empreints de fédéralisme existent d'ores et déjà. Ils concernent tant l'échange de renseignements fiscaux (1) que l'assistance au recouvrement des créances fiscales (2).

1. L'échange de renseignements fiscaux

Plusieurs dispositions de droit dérivé organisent l'échange de renseignements entre les administrations fiscales des États membres. À l'heure actuelle, ce droit dérivé est constitué d'un règlement applicable en matière de TVA⁽⁹⁴⁾, d'un règlement relatif aux droits d'accises⁽⁹⁵⁾, et d'une directive dans le domaine des impôts directs⁽⁹⁶⁾.

Pour l'essentiel et sans entrer dans les détails techniques, ces deux règlements et cette directive sont organisés selon un modèle identique qui permet,

92. D. CHALMERS, « The European Redistributive State and a European Law of Struggle », 18, *Eur. L. J.*, 2012, pp. 667, 686-687.

93. J. HABERMAS, « The Crisis of the European Union in the Light of a Constitutionalisation of International Law », 23 *The Eur. J. of Int'l L.*, 2012, pp. 335, 343.

94. Règl. n° 904/2010/UE du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE*, n° L 268 du 12 octobre 2010, pp. 1-18.

95. Règl. (UE) n° 389/2012 du Conseil du 2 mai 2012 concernant la coopération administrative dans le domaine des droits d'accises et abrogeant le Règl. (CE) n° 2073/2004, *JOUE* n° L 121 du 8 mai 2012, pp. 1-15.

96. Dir. 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la Dir. 77/799/CEE, *JOUE*, n° L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12.

de manière très classique, de procéder à trois types d'échanges d'informations : des échanges sur demande, des échanges automatiques, et des échanges spontanés. À cet effet, les autorités fiscales des États membres peuvent facilement communiquer les unes avec les autres dès lors que chaque texte de droit dérivé impose aux États membres l'obligation de créer des bureaux centraux de liaison à l'échelle nationale et de fournir leurs coordonnées en vue d'alimenter un registre commun.

De manière plus originale, les textes de droit dérivé imposent parfois l'existence de formulaires types devant être remplis par l'autorité requérante, ainsi que des délais de réponse. Allant plus loin que la plupart des conventions fiscales internationales comportant des clauses d'assistance administrative, les règlements et la directive organisent par ailleurs la présence de fonctionnaires de l'État requérant dans les bureaux des services administratifs de l'État membre requis, envisagent la possibilité de mettre en œuvre des contrôles simultanés et des procédures de « retour d'information », et prévoient la numérisation et transmission électronique de certaines données, ainsi que les conditions dans lesquelles les administrations fiscales nationales alimentent des bases de données européennes auxquelles les autres administrations peuvent se connecter.

En sus de ces dispositifs, il faut également mentionner le mécanisme d'échange d'informations qui est mis en œuvre par la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 « en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts »⁽⁹⁷⁾. Destinée à faire en sorte que les intérêts perçus par des personnes physiques ayant leur résidence dans un autre État membre que celui où ces intérêts ont leur source soient imposés conformément aux dispositions législatives de ce dernier État membre⁽⁹⁸⁾, cette directive organise un échange automatique d'informations entre les administrations fiscales nationales. Un tel échange d'informations est nécessaire dans la mesure où la libre circulation des capitaux et des services (financiers) mise en œuvre par le Traité et le droit dérivé favorise les placements financiers transfrontaliers et accroît le risque que des contribuables n'entendent profiter de ce caractère transfrontalier et des limitations des pouvoirs fiscaux qui en découlent pour

97. Dir. 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 « en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts », *JOUE*, n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48. Cette directive a été modifiée en dernier lieu par la Dir. 2014/48/UE du Conseil du 24 mars 2014 modifiant la Dir. 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE*, n° L 111 du 15 avril 2014, pp. 50-78.

98. Ceci implique que l'État de la source exonère les sommes en cause et s'abstienne de toute imposition frappant les paiements d'intérêts intra-européens à des personnes physiques, pendant que l'État de résidence impose ces sommes.

échapper à l'imposition qu'est en droit d'instaurer l'État membre dont ils sont originaires. Car il est bien évident que si un État membre peut exercer des contrôles et demander des renseignements aux établissements financiers et agents payeurs qui relèvent de sa juridiction, il perd ce droit lorsque ces intermédiaires – auprès desquels il est pertinent de collecter des informations fiscales – relèvent de la juridiction d'un autre État.

Pour l'essentiel, cet échange d'informations fonctionne comme suit. Chaque « agent payeur » doit communiquer à l'État membre dans lequel il est établi un contenu minimal d'informations relatives aux paiements effectués⁽⁹⁹⁾. Puis l'État membre de « l'agent payeur » transmet ces informations à l'État de résidence du « bénéficiaire effectif » des intérêts⁽¹⁰⁰⁾, étant précisé que cette transmission doit intervenir au moins une fois par an dans les six mois qui suivent la fin de l'exercice fiscal de l'État membre de « l'agent payeur »⁽¹⁰¹⁾.

L'intérêt des règlements applicables en matière de TVA et d'accises et des directives relatives aux impôts directs et à la fiscalité de l'épargne est alors manifeste. Ces dispositions favorisent en effet la libre circulation au sein du marché intérieur tout en évitant les excès inhérents à cette liberté, à savoir la fraude et l'évasion fiscales.

Combinées avec d'autres dispositions du droit dérivé (cas des deux règlements relatifs à la TVA et aux accises) ou prises isolément (cas des directives sur l'échange d'informations en matière de fiscalité directe), ces normes facilitent l'élimination des doubles impositions (ce qui favorise la libre circulation) tout en permettant l'existence d'une imposition effective. Elles évitent également que les opérations réalisées au sein du marché intérieur ne soient liées qu'à des considérations fiscales et elles garantissent la neutralité fiscale. Elles préviennent l'évasion fiscale qu'une libéralisation incontrôlée pourrait favoriser. Plus avant, elles donnent aux États membres des moyens proportionnés de lutter contre la fraude.

Il est incontestable que ces dispositions contribuent au développement d'un système de type « fédéral ». Outre la mise en œuvre des procédés classiques prévus par les conventions fiscales internationales et préconisés par l'OCDE, ces dispositions créent en effet des standards communs à l'échelle européenne. Si les procédures de contrôles fiscaux ou de collecte d'informations ressortissent toujours des droits nationaux, elles doivent désormais respecter des exigences minimales et sont parfois mises en œuvre au profit des autres États membres.

99. Art. 8 de la Dir.

100. Art. 9, § 1^{er}, de la Dir. « relative à la fiscalité de l'épargne ».

101. Art. 9, § 2, de la Dir. « relative à la fiscalité de l'épargne ».

De même, les deux règlements et les deux directives participent parfois, dans le droit d'un des États membres, à la reconnaissance juridique d'actes qui proviennent du système juridique d'un autre État. Tel est par exemple le cas des factures en matière de TVA. Tel est aussi le cas des informations échangées, auxquelles un caractère probant est conféré par le droit de l'Union.

Enfin, l'existence de procédures communes (contrôles conjoints et simultanés), la mise en œuvre d'un système institutionnel, la création de bases de données ou de fichiers communs, les échanges de bonnes pratiques et l'action commune en ce qui concerne les États tiers (en matière de TVA ou d'épargne, p. ex.) montrent que le contrôle des impositions à l'échelle européenne commence à fonctionner selon une logique fédérale. Si les règles applicables sont essentiellement nationales (autonomie), une coopération européenne et la participation à un système commun sont mises en œuvre. À l'unification du marché européen répond la fédéralisation des prérogatives de puissance publique.

2. L'assistance au recouvrement des créances fiscales

Des remarques similaires peuvent être formulées en ce qui concerne le recouvrement des créances fiscales. S'il n'existe en la matière qu'une seule directive adoptée le 16 mars 2010⁽¹⁰²⁾ et complétée depuis lors par un règlement d'exécution⁽¹⁰³⁾, celle-ci organise la coopération des administrations fiscales nationales à tous les stades du recouvrement. Cette coopération est nécessaire pour faire face aux situations dans lesquelles le débiteur d'une taxe (ou certains actifs recouvrables lui appartenant) relève de la juridiction d'un autre État membre et profite d'une situation d'extranéité pour échapper à ses obligations fiscales. Autrement dit, dès lors que les contribuables européens peuvent utiliser les libertés européennes (marchandises, personnes et capitaux notamment) pour s'établir dans un autre État et échapper à sa juridiction, il est impératif que les États membres prennent les mesures adéquates pour empêcher toute utilisation néfaste de ces libertés. Le risque serait, sinon, de devoir les restreindre.

À l'instar des dispositions de droit dérivé relatives à l'échange d'informations en matière d'assiette, une organisation particulière est mise en place par

102. Dir. 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *JOUE*, n° L 84 du 31 mars 2010, pp. 1-12.

103. Règl. d'exéc. (UE) n° 1189/2011 de la Commission du 18 novembre 2011 « fixant les modalités d'application relatives à certaines dispositions de la Dir. 2010/24/UE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures », *JOUE*, n° L 302 du 19 novembre 2011, pp. 16-27.

la directive du 16 mars 2010. Chaque État membre doit ainsi désigner des « autorités compétentes » et les faire connaître à la Commission européenne pour que celle-ci puisse ensuite en publier la liste au Journal officiel de l'Union européenne⁽¹⁰⁴⁾. Au niveau national, l'action de ces « autorités compétentes » est coordonnée par un « bureau central de liaison qui est le responsable privilégié des contacts avec les autres États membres » et qui « peut aussi être désigné comme responsable des contacts avec la Commission »⁽¹⁰⁵⁾. Dans ce cadre institutionnel, l'assistance mutuelle au recouvrement des créances fiscales permet la mise en œuvre de plusieurs mesures qui sont d'autant plus utiles qu'elles ne sont que trop rarement envisagées par les accords internationaux auxquels les États membres peuvent souscrire indépendamment de leur appartenance à l'Union européenne. Il s'agit de mesures préparatoires au recouvrement des créances fiscales, de mesures de recouvrement proprement dit, et de mesures conservatoires qui peuvent les accompagner.

Pour l'essentiel, les mesures préparatoires consistent en un échange d'informations qui permet d'identifier le débiteur et les biens à l'encontre desquels les États peuvent exercer leurs prérogatives de puissance publique. Conformément aux articles 5 à 7 de la directive du 16 mars 2010, une procédure d'échange sur demande, une procédure d'échange spontané, et la participation des agents d'un État membre à une enquête administrative menée par un autre État membre, sont prévues. Quelle que soit la procédure utilisée, le paragraphe premier de l'article 23 de la directive précise que « ces informations peuvent être utilisées aux fins de la mise en œuvre de mesures exécutoires ou conservatoires en ce qui concerne les créances couvertes par la présente directive. Elles peuvent également être utilisées pour l'établissement et le recouvrement des cotisations sociales obligatoires ». Le paragraphe 6 du même article indique, pour sa part, que « les informations communiquées sous quelque forme que ce soit au titre de la présente directive peuvent être invoquées ou utilisées comme preuve par l'ensemble des autorités de l'État membre qui reçoit les informations sur la même base que les informations similaires obtenues dans ledit État ». Enfin, au titre des mesures d'assistance préparatoires au recouvrement, la directive du 16 mars 2010 met en œuvre une procédure permettant à l'État requis de notifier, pour le compte de l'État requérant, des documents au débiteur d'une créance fiscale qui relève de sa juridiction⁽¹⁰⁶⁾.

Les articles 10 à 16 de la directive du 16 mars 2010 prévoient ensuite les conditions d'assistance mutuelle entre les États membres aux fins de recouvrer les impôts dus à l'un d'entre eux. Cette assistance mutuelle est essentielle dès

104. § 1 de l'art. 4 de la Dir. du 16 mars 2010.

105. § 2 de l'art. 4 de la Dir. du 16 mars 2010.

106. Art. 8 et 9 de la Dir.

lors qu'elle « garantit la neutralité fiscale, et (permet) aux États membres d'éliminer les mesures de protection discriminatoires qu'ils avaient mises en place afin de se protéger contre le risque de fraude fiscale et de perte de recettes fiscales lié aux opérations transfrontalières »⁽¹⁰⁷⁾.

Enfin, outre le recouvrement de créances fiscales proprement dit, un État membre peut solliciter un autre État membre afin qu'il prenne des mesures conservatoires pour son compte. À cet égard, le premier paragraphe de l'article 16 de la directive du 16 mars 2010 dispose qu'à « la diligence de l'autorité requérante, l'autorité requise prend des mesures conservatoires, si sa législation nationale l'y autorise et conformément à ses pratiques administratives, en vue de garantir le recouvrement lorsqu'une créance ou l'instrument permettant l'adoption de mesures exécutoires dans l'État membre requérant est contesté au moment où la demande est présentée, ou lorsque la créance ne fait pas encore l'objet d'un instrument permettant l'adoption de mesures exécutoires dans l'État membre requérant, si ces mesures conservatoires sont également possibles, dans une situation similaire, en vertu de la législation nationale et des pratiques administratives de l'État membre requérant ».

De nouveau, le droit dérivé de l'Union européenne organise la participation des États membres à un système commun dont l'existence témoigne du caractère fédéral que revêt parfois l'intégration européenne des fiscalités nationales. En matière de recouvrement comme en matière d'échange d'informations, il existe non seulement des standards communs, mais aussi des mécanismes permettant la reconnaissance de la valeur juridique, dans le droit d'un État, des actes émanant d'un autre État : le caractère fédéral de ces mécanismes est d'autant plus évident que la valeur probante de certains actes ou documents ne résulte pas des droits nationaux, mais du droit de l'Union. Par ailleurs, il est remarquable que ce soit le droit de l'Union qui organise les procédures de contestation en désignant les États compétents pour recevoir telle ou telle contestation, lesquelles relèvent ensuite des droits internes.

Enfin, la mise en œuvre d'un système institutionnel montre que le recouvrement des impositions à l'échelle européenne commence à fonctionner selon une logique fédérale. Et si les règles procédurales applicables ressortissent du droit national de chaque État, elles participent à un système commun.

S'il était adopté, le projet ACCIS pourrait renforcer la dimension fédérale du droit fiscal de l'Union européenne. Depuis le 16 mars 2011, une proposition de directive « concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur

107. Pt 1 de l'Exposé des motifs de la Dir. du 16 mars 2010.

les sociétés (ACCIS) »⁽¹⁰⁸⁾ est en effet pendante. Destinée à permettre aux entreprises qui exercent une activité internationale de recourir à un système de « guichet unique » pour remplir leurs déclarations fiscales et consolider les profits et les pertes réalisés dans l'ensemble de l'Union, cette directive pourrait faire en sorte que ces sociétés ne soient soumises qu'à un seul régime fiscal (établi à l'échelle européenne) pour calculer leurs revenus imposables plutôt que de devoir se soumettre aux droits de chacun des États membres dans lesquels elles opèrent. En outre, ces sociétés ne rempliraient qu'une seule déclaration fiscale pour l'ensemble de leurs activités dans l'Union, cette déclaration fiscale consolidée unique étant utilisée pour établir l'assiette imposable de la société, puis pour permettre aux États membres dans lesquels la société serait active d'imposer une part de cette assiette, déterminée selon une formule spécifique reposant sur trois facteurs (immobilisations, main-d'œuvre et chiffre d'affaires). Toutes les démarches seraient ainsi effectuées auprès des autorités fiscales de l'État membre principal de la société, étant précisé que les formulaires seraient harmonisés et que les contrôles fiscaux seraient coordonnés.

Contrairement aux apparences, cette proposition de directive ne permettrait pas seulement d'harmoniser l'assiette des impositions. Au-delà de cet aspect, elle entend fournir aux États membres un moyen de lutter contre la fraude fiscale en matière de prix de transfert et, surtout, instaurer un système fédéral de collecte de l'impôt.

En retour, les droits du contribuable européen devraient être renforcés. Ce renforcement pourrait être la conséquence des initiatives récentes de la Commission, à l'instar de la consultation relative à un Code européen du contribuable (dont les résultats ont été publiés en octobre 2013)⁽¹⁰⁹⁾ ou d'une meilleure élimination des obstacles fiscaux à la mobilité des personnes physiques au sein du marché intérieur⁽¹¹⁰⁾. Car si le fédéralisme doit permettre la participation des États à un système commun dans le respect de leur autonomie, il doit également protéger les libertés des citoyens lorsque les entités fédérées les méconnaissent.

108. CE, « Proposition de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) », 16 mars 2011, COM (2011)121/4.

109. Sur cette question, voy. le site de la CE – Direction générale TAXUD : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/individuals/expert_group/index_fr.htm.

110. À cet effet, la Commission européenne vient d'installer un « Groupe d'experts sur l'élimination des problèmes fiscaux rencontrés par les particuliers ». Sur cette question, voy. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-416_fr.htm.