

02.3

# La souveraineté fiscale à l'heure du retour de l'harmonisation

## PRÉSIDENTE :



### Gauthier BLANLUET,

Professeur à l'Université Paris II (Panthéon-Assas)  
Avocat, Sullivan & Cromwell LLP  
Co-directeur scientifique de la revue Fiscalité Internationale

## INTERVENANTS :



### Polina KOURALEVA-CAZALS,

Professeur à l'Université Savoie Mont Blanc



### Valère MOUTARLIER\*,

Directeur Fiscalité directe, coordination fiscale, analyse économique et évaluation, Direction générale de la fiscalité et de l'union douanière, Commission européenne



### Emmanuel RAINGEARD

#### DE LA BLÉTIÈRE,

Maître de conférences à l'Université de Rennes I,  
Avocat associé, PwC Société d'avocats

## Introduction

**1. Gauthier BLANLUET** - La première table ronde a parfaitement analysé la façon dont les systèmes fiscaux sont encadrés par la jurisprudence de la Cour de justice, encadrement généralement vécu comme « subi ». Nous en arrivons maintenant à l'encadrement « voulu » et nous parlerons donc d'harmonisation, ou plus précisément de rapprochement des fiscalités au sein de l'Union. C'est depuis longtemps l'un des enjeux majeurs de la construction européenne. Trois sujets seront successivement abordés.

Le premier sujet touche aux objectifs de l'harmonisation : pourquoi harmonise-t-on et quel est l'impact sur la souveraineté des États ? À l'origine, la demande d'harmonisation provenait plutôt des entreprises qui étaient à la recherche - elles le sont toujours, d'ailleurs - de plus de simplicité, de plus

de neutralité, de plus de fluidité dans les échanges commerciaux. Depuis la crise financière de 2008, la perspective a un peu changé et l'évolution s'est accélérée sous la pression de l'opinion publique, bien sûr, mais aussi des gouvernements, puisque l'harmonisation est aujourd'hui vue comme l'un moyen de limiter la concurrence fiscale entre les différents États au sein de l'Union et surtout de combattre la fraude et l'évasion fiscales. Pour nous parler de ces évolutions, nous avons la chance d'accueillir Valère Moutarlier.

Mais il ne suffit pas de se donner des objectifs, encore faut-il pouvoir les atteindre. Polina Kouraleva-Cazals nous éclairera donc sur les instruments de l'harmonisation, en particulier sur cette règle de l'unanimité dont tout le monde parle mais dont personne ne connaît au fond vraiment très bien les aspects techniques.

Enfin, parce que l'unanimité crée des contraintes, l'harmonisation suit un chemin qui n'est pas tout à fait rectiligne, il y a différentes formes, différents degrés dans l'harmonisation. Emmanuel Raingeard de la Blétière nous aidera à nous y retrouver.

\* Les propos de l'Auteur n'engagent que lui et aucunement la Commission européenne.

## I. Les objectifs de l'harmonisation : l'exercice de la souveraineté, seuls ou ensemble ?

**2. Valère MOUTARLIER** – La Commission européenne a deux principaux objectifs dans le travail d'harmonisation fiscale :

> le premier est l'objectif traditionnel : renforcer le marché intérieur en améliorant son fonctionnement, notamment par la lutte contre les doubles impositions ; telle est la raison d'être des directives mère-fille, intérêts et redevances et fusions ;

> le second objectif, plus récent, est la recherche de l'équité fiscale à travers notamment l'agenda de lutte contre la fraude, l'évasion fiscale, la planification fiscale agressive. La période récente a vu l'adoption de nombreuses directives<sup>1</sup> dans le domaine de la fiscalité directe, notamment les directives ATAD 1 et 2. Cette activité législative, sous le mandat du Président Juncker et sous l'autorité de Pierre Moscovici, figurait en haut de la liste de nos priorités, dans un environnement post-crise financière de 2008. La pression était très importante, ce qui a permis de recueillir l'unanimité des États membres.

Mais si beaucoup de progrès ont donc été réalisés s'agissant de ce deuxième objectif, cela ne doit pas masquer une évidence : sur les sujets structurants du marché intérieur, comme l'harmonisation de la base fiscale pour l'impôt des sociétés ou l'amélioration du régime intracommunautaire de TVA, la situation reste bloquée. Lorsque l'on veut mettre en œuvre des projets plus larges dans leur champ d'application, qui touchent finalement au droit d'exercer ou non l'autorité de lever l'impôt, la complexité est plus grande et la progression moins rapide.

**3.** Parallèlement aux deux objectifs principaux évoqués ci-dessus, continue de se développer un troisième objectif, celui de la coopération administrative, de manière à ce que les règles européennes fassent l'objet de plus de discussions et créent des obligations pour les administrations publiques en vue d'apporter un service commun aux contribuables. Cette coopération administrative se fonde en réalité dans les deux premiers objectifs, car certaines mesures donnent aux États plus d'instruments pour la lutte contre la fraude et l'évasion, tandis que d'autres les forcent à plus de coopération pour éliminer des doubles impositions à travers des mécanismes de résolution des différends.

**4.** Dans le domaine de la fiscalité des entreprises, les deux objectifs principaux se retrouvent parfaitement dans le projet ACCIS de base commune consolidée pour l'impôt des sociétés. Dans sa version révisée de 2016, le projet comprend toujours l'objectif d'offrir aux entreprises un cadre plus simple et moins onéreux pour intervenir dans le marché intérieur, mais il a également repris un grand nombre d'éléments liés aux directives ATAD pour devenir également un instrument de lutte contre le transfert des bénéficiaires et l'érosion des bases.

<sup>1</sup> J'ouvre une parenthèse : une directive n'est pas un instrument intergouvernemental, comme cela a pu être affirmé précédemment, il s'agit bien d'un instrument qui appartient à l'ordre juridique de l'Union.

Force est de constater que la volonté des États membres d'adopter cette proposition de directive est relativement modeste, et c'est l'une des raisons pour lesquelles la Commission a choisi de lancer le débat sur l'utilisation possible de voies alternatives à l'unanimité pour décider dans le domaine de la fiscalité. Sur ce sujet du mode de décision, nous sommes véritablement confrontés à ce que l'on pourrait appeler un « choc de souverainetés » ; il s'agit de concilier la souveraineté de chacun des États membres avec le besoin d'action commune à chaque fois que l'enjeu dépasse tellement une souveraineté nationale qu'il est bien évident qu'il y a un déséquilibre entre la capacité d'agir au niveau national et cet enjeu.

La fiscalité du numérique et l'allocation des droits à taxer les grandes entreprises est un autre exemple de cette tension qui existe entre le niveau national, le niveau européen et le niveau mondial. Sur ce sujet, force est d'admettre, même si cela est politiquement difficile, que la souveraineté de n'importe lequel des États membres est limitée et qu'il est nécessaire de trouver des accords globaux, donc d'inscrire sa propre souveraineté dans un cadre plus général de compromis. La question qui se pose ensuite est de savoir quel est le cadre approprié pour trouver le meilleur compromis. Une chose nous paraît certaine, les États membres ne peuvent négocier à l'OCDE chacun de leur côté, parce qu'il y a des spécificités au sein de l'Union, à la fois positives, comme le maintien des libertés, et négatives, comme les contraintes budgétaires et économiques, qui nous obligent à avoir une idée commune de la direction à prendre sur l'allocation des bases taxables. Il y a également un enjeu de contrôle démocratique, politique, sur les évolutions de l'environnement fiscal international et ce qu'elles impliquent pour chacun.

## II. Les moyens de l'harmonisation : retour sur la règle de l'unanimité

**5. Polina KOURALEVA-CAZALS** – En théorie, des alternatives à la règle de l'unanimité existent, et nous allons examiner dans quelle mesure elles peuvent être mises en pratique. Mais commençons par définir un certain nombre de notions.

La **souveraineté implique certaines caractéristiques** : d'une part, c'est un pouvoir originaire, dans le sens où il tire sa propre légitimité et sa propre compétence d'aucune source externe mais de lui-même, et d'autre part, c'est un pouvoir illimité, qui s'exprime à travers la possibilité d'adopter des normes juridiques. En France, en vertu de l'article 3 de la Constitution, la souveraineté appartient au Peuple, éventuellement à la Nation, il y a là matière à un grand débat de droit constitutionnel, mais l'idée est qu'elle appartient à la collectivité des citoyens français.

*Quid* de l'articulation de cette souveraineté nationale avec l'Union européenne ?

Du **point de vue du Conseil constitutionnel français, aucun transfert de souveraineté n'est possible** ni envisageable, donc il n'y a pas eu de transfert de souveraineté vis-à-vis de l'Union européenne. Ce qui a eu lieu effectivement, reconnaît le Conseil constitutionnel, c'est un transfert de

compétences et un exercice de compétences en commun. La compétence peut être entendue ici comme une mesure de fonction étatique, donc il s'agit d'une légitimité à exercer une fonction qui normalement est exercée par l'État, mais il ne s'agit pas d'un transfert de souveraineté. Cependant, il est bien évident que cet exercice de compétences au niveau de l'Union européenne peut donner lieu à des limites à la souveraineté, c'est le sujet qui a été abordé par la première table ronde, du fait que, même en étant dans leur domaine de compétence les États membres doivent respecter le droit de l'Union européenne, ce qui constitue une limite à leur souveraineté.

Précisons enfin - cela aura son importance comme nous le verrons plus loin - qu'il résulte de la jurisprudence du Conseil constitutionnel que le **Parlement européen**, dans la mesure où, selon les termes des Traités, il représente le peuple européen qui n'est pas un peuple souverain<sup>2</sup>, n'est pas une institution de représentants de titulaires de souveraineté. C'est une institution qui a une nature profondément différente des Parlements nationaux du point de vue du Conseil constitutionnel, et il convient donc de bien les distinguer.

6. Le tableau ci-dessous présente quelques **rappels sur l'harmonisation**.

	Harmonisation négative en matière fiscale	Harmonisation positive en matière fiscale
Comment ?	En sanctionnant les législations nationales contraires au droit de l'UE	En prescrivant – d'une façon plus ou moins précise – au législateur national les objectifs à atteindre
Qui décide ?	La CJUE La Commission (ex: aides d'Etat)	Le Conseil (donc les ministres et États membres)
Jusqu'où ?	Fixent un cadre dans lequel le législateur national est libre d'agir	Fixent des objectifs communs que les législateurs nationaux doivent atteindre

Nous allons parler à cette table ronde essentiellement de l'harmonisation positive, l'harmonisation négative ayant été abordée par la première table ronde. L'harmonisation positive ne consiste pas en une uniformisation de la législation mais il s'agit de fixer des objectifs communs et donc d'harmoniser les différentes législations nationales pour atteindre ces objectifs communs. Évidemment, le degré de précision demandé aux États peut être variable, et parfois très important : la directive mère-fille, par exemple, interdit à l'*État de la source de prélever des retenues à la source, ce qui va au-delà d'un objectif à mon sens.*

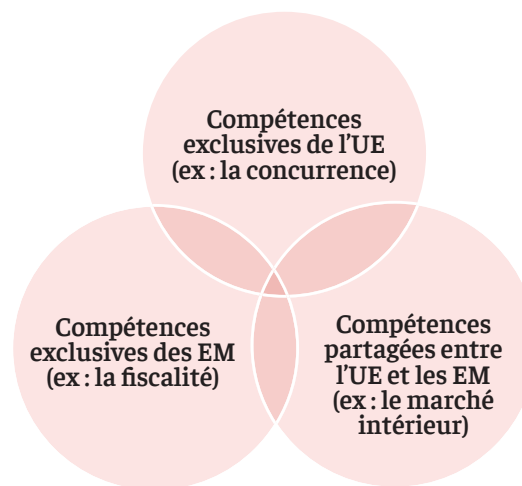
7. Qui décide en matière d'harmonisation positive ? C'est essentiellement cette question que nous allons aborder maintenant, en trois parties : après quelques mots sur les justifications de la règle d'unanimité, nous présenterons quelques

exemples d'inconvénients avant d'aborder les alternatives possibles à cette règle de l'unanimité.

## A. Les justifications de l'unanimité en matière fiscale

8. Les justifications de l'unanimité sont très simples, il y a une logique politique qui a une expression juridique.

La **logique politique** : des compétences ont été transférées à l'Union européenne, d'autres sont partagées entre les États membres et l'Union européenne et d'autres encore qui en principe relèvent des États membres. Le problème est qu'il ne s'agit pas de trois domaines complètement distincts, sans aucune intersection. Certains sujets relèvent de plusieurs domaines à la fois, comme l'illustre le schéma ci-dessous, et il faut alors permettre à l'Union européenne d'agir dans les domaines qui relèvent de sa compétence tout en préservant la souveraineté des États dans ces domaines.



Comment faire ? Il faut se référer aux Traités. L'Union européenne ne peut pas agir sans **fondement juridique**. En matière fiscale, il s'agit des articles 113 et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Ce ne sont pas les seuls fondements possibles de l'action de l'Union européenne en matière fiscale mais ce sont les seuls qui ont été utilisés jusque-là. L'article 113 est spécifique aux impôts indirects, et l'article 115 vise tout type de législation. Il n'est donc pas propre au domaine fiscal puisqu'il vise tout type de législation, mais la législation fiscale n'est pas exclue.

Ces deux textes prévoient non seulement la possibilité pour l'Union d'agir mais également la procédure à suivre. Cette procédure est dérogatoire de la procédure ordinaire, c'est une procédure spéciale. Il y a deux différences entre les procédures législatives ordinaires et les procédures législatives spéciales. D'une part, le vote dans la procédure ordinaire se fait à la majorité qualifiée alors que dans la procédure spéciale, il se fait à l'unanimité ; d'autre part, le Parlement européen est un co-législateur à part entière sur un pied d'égalité avec le Conseil dans la procédure ordinaire, alors qu'il n'est que consulté par le Conseil dans la procédure législative spéciale applicable en matière fiscale. La procédure législative spéciale permet ainsi à l'UE d'adopter des mesures d'harmonisation

<sup>2</sup> La souveraineté appartient au peuple français, au peuple allemand, au peuple italien, etc., mais pas au peuple européen.

des législations nationales sans porter atteinte aux compétences des États membres dans la mesure où l'accord de tous les États est nécessaire.

## B. Les inconvénients de l'unanimité

9. La Commission européenne a avancé trois arguments, qui paraissent importants :

> certains États peuvent sur le principe être d'accord mais vont néanmoins chercher à négocier leur accord en échange d'autres choses de la part des institutions, ou de la part d'autres États ;

> les États s'impliquent moins dans la négociation pour chercher un compromis puisqu'ils savent que si la solution ne leur convient pas, il suffit d'opposer un veto ;

> enfin, une législation adoptée à l'unanimité est difficile à modifier parce que la modification nécessitera à nouveau l'unanimité, ce qui incite à une adoption de mesures lente et surtout a minima.

## C. Les alternatives à l'unanimité

### 1° Les alternatives existantes

10. Des alternatives existent déjà : ce sont les coopérations renforcées et les traités intergouvernementaux. Aucune n'est nouvelle mais aucune n'a encore fonctionné en matière fiscale.

11. La **mise en œuvre d'une coopération renforcée** est subordonnée à une autorisation du Conseil, qui doit constater que les deux conditions suivantes sont remplies :

> il est impossible d'arriver à une harmonisation pour tous les États membres dans un délai raisonnable ; la Cour de Justice est très vigilante sur ce point et rappelle que l'Union européenne n'est pas une union « à la carte » ;

> au moins 9 États membres doivent être intéressés.

Une fois que la coopération renforcée est autorisée, tout se passe selon les mêmes règles qu'en dehors de la coopération renforcée : une décision en matière fiscale devra donc être

adoptée à l'unanimité de États membres participant à la coopération renforcée.

Certaines coopérations renforcées ont abouti à une législation harmonisée entre les États membres participants, comme celle ayant donné lieu au règlement en matière de loi applicable au divorce et à la séparation de corps pour les situations des familles binationales, ou encore l'Union Economique et Monétaire. Mais en matière fiscale, si la coopération renforcée pour la taxe sur les transactions financières a été autorisée par le Conseil en 2013, elle n'a jamais réussi à recueillir l'unanimité nécessaire pour aboutir.

12. La voie des **traités intergouvernementaux** n'est pas propre à l'Union européenne. Ce sont des traités internationaux comme les autres, mais que l'on peut toujours intégrer par la suite dans l'Union européenne. Les exemples sont nombreux : l'espace Schengen a commencé avec les accords internationaux de Schengen et n'a été intégré que par la suite dans les traités européens ; le Traité de Prüm signé en 2005 portant sur la coopération policière notamment pour les échanges d'empreintes digitales, a été intégré dans l'Union européenne en 2008.

Comme ces traités se situent en dehors du cadre juridique de l'Union européenne, les États disposent de la même liberté que pour n'importe quel traité international.

### 2° Les clauses passerelles

13. Les clauses passerelles ne sont pas véritablement une nouveauté. Il était possible, à l'époque où les Communautés européennes fonctionnaient avec des piliers, de faire transférer une matière d'un troisième pilier, où les décisions se prenaient à l'unanimité, vers le pilier dit « communautaire » où les décisions se prenaient à la majorité. Ce transfert devait être ratifié par tous les États. Depuis, le Traité de Lisbonne a supprimé cette exigence de ratification, mais la décision de transfert se prend toujours à l'unanimité, et les Parlements nationaux peuvent s'y opposer. Par conséquent, si un seul Parlement national s'oppose à l'utilisation de la clause passerelle, tout est bloqué.

Il y a **différents types de clauses passerelles**, résumés dans le tableau ci-dessous.

	Clauses passerelles générales		Clauses passerelles spéciales		
Fondement	48 §7 al 1 TUE	48 §7 al 2 TUE	192 §2 TFUE		333 TFUE
Contexte	Révision simplifiée des Traités		Actions de l'UE en matière d'environnement		Coopération renforcée
Objectif	Passer de l'unanimité à la majorité	Passer de la PLS à la PLO	Passer de la PLS à la PLO		PLS à PLO Unanimité à la majorité
Qui décide?	Conseil européen		Conseil		Conseil
Procédure	Décision prise à l'unanimité Les Parlements nationaux ont 6 mois pour s'opposer à cette décision		Décision prise à l'unanimité Sur proposition de la Commission Après consultation du PEE, du CES et du CR		Décision prise à l'unanimité des membres qui participent à la CR Consultation du PE

Les clauses passerelles, en fonction des clauses et des choix opérés, peuvent donc soit simplement remplacer le vote à l'unanimité par le vote à la majorité, mais c'est toujours le Conseil qui décide, ou de façon plus générale passer de la procédure législative spéciale à une procédure législative ordinaire, ce qui aurait pour effet d'associer le Parlement européen qui deviendrait alors un co-législateur à part entière avec le Conseil. Ce pourrait être un argument que de renforcer la démocratie au sein de l'Union européenne en matière fiscale, tout en gardant en tête que le Parlement européen n'est théoriquement pas représentatif d'un peuple souverain mais d'un ensemble de peuples souverains.

**14. Une communication de la Commission européenne du 15 janvier 2019 a proposé au Conseil d'utiliser les clauses passerelles générales, c'est-à-dire les clauses passerelles de l'article 48, § 7 du Traité de l'Union européenne.** Cette communication n'est pas une proposition législative, puisque le Conseil européen se prononce sur ce sujet sans qu'il y ait une proposition de la Commission. À l'inverse, le Conseil européen peut ne pas du tout discuter de cette communication et ne rien répondre à la Commission, il n'y a aucune obligation dans ce domaine.

La Commission propose une modification progressive du processus décisionnel en matière fiscale. Elle évoque « *le passage de l'unanimité à la majorité et le passage de la procédure législative spéciale vers la procédure législative ordinaire* », dans les domaines ci-dessous :

- 1<sup>re</sup> étape : mesures visant à améliorer la coopération et l'assistance mutuelle entre les EM dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale ;
- 2<sup>e</sup> étape : mesures concernant la fiscalité qui soutient d'autres objectifs stratégiques (changement climatique, santé publique) ;
- 3<sup>e</sup> étape : mesures visant à moderniser les règles déjà harmonisées (TVA)
- 4<sup>e</sup> étape (d'ici à 2025) : autres projets fiscaux (ACCIS)

L'idée est donc de séparer la matière fiscale par domaines, et de passer au vote à la majorité ou à la procédure législative

ordinaire plus ou moins vite en fonction des domaines.

Le premier domaine est la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Comme ce sont des règles qui ne sont pas censées affecter la base imposable, ni les règles de détermination de l'impôt, la Commission considère que l'unanimité requise pour mettre en œuvre la clause passerelle ne devrait pas soulever de difficultés. Les domaines suivants sont ceux dans lesquels l'unanimité sera moins facilement acquise. Par exemple, le domaine de l'impôt sur les sociétés avec par exemple le projet ACCIS ne devrait être concerné que d'ici à 2025 selon la communication.

### 3° Fondements alternatifs

**15.** Une autre solution pour harmoniser les législations nationales en contournant l'exigence de l'unanimité consisterait à choisir d'autres fondements dans les Traités. En effet, des articles autres que ceux déjà évoqués permettent à l'Union européenne d'agir pour atteindre des objectifs particuliers et n'excluent pas le domaine fiscal : les articles 116 et 325 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Le premier article permet d'agir pour éliminer les distorsions en matière de concurrence, et pourrait très clairement être mobilisé en matière d'IS, le second permet de protéger les intérêts financiers de l'Union européenne, donc de combattre la fraude et pourrait ainsi être particulièrement important en matière de TVA. La communication de la Commission du 15 janvier 2019 indique que « la Commission ne serait pas opposée éventuellement à avoir recours à ces fondements le cas échéant dans des situations spécifiques ». Si la Commission utilise ces textes, elle peut le faire selon la procédure législative ordinaire, donc avec à la fois un vote à la majorité qualifiée et le Parlement européen comme véritable co-législateur.

### 4° Tableau récapitulatif

**16.** Le tableau ci-dessous récapitule les différentes alternatives à la procédure d'adoption à l'unanimité.

	Coopération renforcée	Traités inter-gouvernementaux	Clauses passerelles	Fondements alternatifs
Fondement juridique	Art. 20 TUE	Hors UE	Art. 48 §7 TUE	Art. 116 et 325 TFUE
Conditions de la mise en œuvre	- Impossible d'aboutir à un accord de tous les EM - Au moins 9 EM souhaitent une CR	Aucune	Décision du Conseil européen à l'unanimité	Objectifs spécifiques à poursuivre
Changement opéré	Unanimité entre certains EM seulement	Accord de quelques Etats suffit	Procédure législative ordinaire	
Effets	Harmonisation des législations des EM participants		Harmonisation des législations de tous les EM	

Il y a finalement tout un éventail de possibilités pour contourner l'obstacle de l'unanimité, avec plus ou moins de conditions pour y parvenir et avec des effets tout de même différents. Les coopérations renforcées par exemple gardent l'unanimité, mais en réduisant le nombre d'États concernés. Le degré au-dessus consiste à passer à la procédure législative ordinaire. Le débat reste ouvert sur le degré d'atteinte à la souveraineté des états que pourraient générer de telles modifications.

**17. Valère MOUTARLIER** – La Commission a lancé un débat car la compétence pour décider ne lui a pas été attribuée mais relève des États membres à travers le Conseil. **La règle de l'unanimité pose deux problèmes principaux :**

- la lenteur de certains projets, qui sont pourtant des projets que l'on estime nécessaires et bénéfiques pour le marché intérieur et ses opérateurs, notamment les entreprises ;

- lorsque l'on parvient à un accord, le résultat n'est pas forcément satisfaisant du point de vue de la qualité des textes : ceux-ci sont souvent complexes, comportent beaucoup d'options, de dérogations, de mesures de transition, etc.

Le sujet est sensible, bien sûr, et c'est pourquoi la Commission lance le débat en proposant d'avancer progressivement, en commençant par les sujets les plus consensuels aujourd'hui.

L'option préférée de la Commission est à la fois la majorité qualifiée et un rôle de co-législateur du Parlement européen car, sans rentrer dans le débat de savoir quel peuple est souverain, l'absence d'implication dans le processus décisionnel fiscal d'un Parlement européen directement élu par les citoyens européens nous paraît anachronique.

Les coopérations renforcées nous semblent représenter une vraie-fausse alternative, parce qu'au final, le principe de l'unanimité est conservé. L'expérience de la coopération renforcée sur la taxe sur les transactions financières montre que l'on rencontre les mêmes difficultés pour progresser.

La Commission se réserve le droit, si les conditions du Traité sont remplies, d'utiliser par exemple l'article 116 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne en cas de distorsion de concurrence manifeste dans le marché intérieur. Si jamais le débat sur les clauses passerelles n'a pas de suite opérationnelle, ce qui n'est pas une hypothèse d'école puisque que ces clauses nécessitent non seulement l'unanimité des États membres au Conseil mais aussi aucun veto des parlements nationaux, il est probable que le prochain collège des commissaires sera mis sous une certaine pression pour utiliser l'article 116 du Traité comme voie alternative.

Nous précisons, afin d'enlever son caractère dramatique à la question de la souveraineté, que les propositions de la Commission sont formulées bien entendu à compétences constantes. Sont visées ici des mesures qui, conformément aux articles 113 pour la fiscalité indirecte, et 115 pour la fiscalité directe, concernent le fonctionnement du marché intérieur. Il ne s'agit donc absolument pas de tout décider à la place des États membres.

**18. Polina KOURALEVA-CAZALS** – Il est intéressant d'examiner les réactions des autorités nationales au sujet ses clauses passerelles au moment du projet constitutionnel puis de la

ratification du Traité de Lisbonne. Pour les autorités nationales, ces clauses représentent une forme d'atteinte à la souveraineté nationale<sup>3</sup>. Par exemple, au Royaume-Uni, l'article 6 de l'European Union Act en 2011 prévoit que le gouvernement britannique ne pourrait accepter de voter pour l'utilisation de clauses passerelles que suite à la fois à une autorisation du Parlement et à un référendum. En France, la décision du Conseil constitutionnel sur le projet constitutionnel relève qu'une telle clause « dans une matière inhérente à l'exercice de la souveraineté nationale permet même en subordonnant un tel changement à une décision unanime du Conseil européen de substituer un mode de décision majoritaire à la règle de l'unanimité ». On sent dans la formulation que cela pose un problème au Conseil constitutionnel par rapport à la souveraineté. Il juge donc qu'on ne peut ratifier ce traité même si les clauses passerelles sont seulement prévues et non pas utilisées. On ne peut le ratifier qu'à la suite d'une révision de la Constitution et ce d'autant plus qu'au moment de l'utilisation des clauses passerelles, il n'y aura plus de contrôle de constitutionnalité puisqu'il n'y a pas de ratification. En effet, les Parlements peuvent s'opposer, mais il n'y a aucune possibilité de contrôle de constitutionnalité. Il a été procédé à une révision de la Constitution, mais d'ampleur limitée par rapport aux inquiétudes du Conseil constitutionnel. En 2008, l'article 88-7 a été introduit dans la Constitution française et prévoit que « par le vote d'une motion adoptée en termes identiques, l'Assemblée nationale et le Sénat peuvent s'opposer à une modification des règles d'adoption d'actes dans l'Union européenne ». Cet article ne fait donc que confirmer la possibilité pour le Parlement national de s'opposer à une clause passerelle, en établissant une égalité entre l'Assemblée nationale et le Sénat par la nécessité d'un accord entre les deux chambres.

### III. L'évolution des processus d'harmonisation

**19. Emmanuel RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE** - Si l'on regarde ces dernières années beaucoup d'avancées dans l'harmonisation peuvent être constatées, que ce soit en matière de droit « dur » avec les directives, ou de droit souple. En termes de tendances, on peut remarquer que le droit dur laisse de plus en plus de marges de manœuvre aux États membres ; au contraire, le droit souple s'autonomise et leur laisse moins de marges de manœuvres. Autrement dit : **le droit dur s'assouplit et le droit souple se durcit.**

#### A. Le droit dur s'assouplit

**20.** Les directives mère-fille, fusions, intérêts et redevances, avaient pour objet de créer un régime fiscal commun, très encadré, avec peu de marges de manœuvres, des règles

<sup>3</sup> À noter d'ailleurs que l'article 48 TUE est consacré aux procédures de révision des Traités. Ainsi, la clause passerelle du § 7 de l'article 48 est une procédure simplifiée de révision des Traités.

précises. Bien évidemment, l'instrument restait une directive, donc les États membres pouvaient aller plus loin dès lors qu'ils allaient dans le sens de l'objectif poursuivi par la directive. Par ailleurs, les directives, notamment la directive mère-fille, prévoyaient quelques options.

S'agissant de la directive sur la coopération administrative, l'encadrement et les contraintes sont fortes concernant les modalités procédurales. Il faut prévoir des délais fixes, des procédures précises, car le flou rendrait la norme inopérante et la coopération administrative ne fonctionnerait pas. C'est ce qui s'est passé pour la première version de la directive sur la coopération administrative, qui a dû être révisée en 2015. Cette directive laissait aussi beaucoup de marges de manœuvre concernant d'autres mécanismes de coopération plus poussée, tels que les contrôles simultanés.

**21.** Cette tendance à l'assouplissement des contraintes que s'imposent les États membres est visible dans les directives récentes.

La **directive sur le règlement des différends** pourrait être le parfait contre-exemple, avec une procédure très encadrée et contraignante. Néanmoins, un certain nombre de clauses de sortie sont prévues et permettent d'échapper à certaines règles. Surtout la procédure est conditionnée à l'existence d'un différend dans l'application ou dans l'interprétation d'une convention fiscale ou de la convention européenne d'arbitrage. S'il faut, bien évidemment, saluer l'avancée que représente son adoption, nous regrettons que la proposition de la Commission européenne qui ait été retenue. Celle-ci prévoyait que toute situation de double imposition devait

être éliminée à l'intérieur de l'Union européenne, indépendamment de l'existence d'un différend ou d'une convention bilatérale.

L'arrêt *Kerckhaert et Morres*<sup>4</sup> a été évoqué lors de la première table ronde, à propos d'une situation de double imposition juridique jugée compatible avec le droit de l'Union européenne. La directive sur le règlement des différends aurait-elle permis d'aboutir à une solution différente, de résoudre ce différend ? Il est probable que non puisqu'il n'y aurait pas eu de différend. En effet, la convention fiscale bilatérale entre la France et la Belgique prévoyait la possibilité pour la France de prélever une retenue à la source et du côté de la Belgique, l'octroi d'un crédit d'impôt dans les conditions prévues par la législation nationale. Or la législation belge ne prévoyait pas l'octroi du crédit d'impôt. Si la double imposition n'était pas contraire à la convention fiscale, il n'y aurait pas eu matière à différend et le contribuable n'aurait pas pu y recourir.

**22.** La directive ATAD illustre l'assouplissement du droit dur et les marges de manœuvre laissées aux États membres. Elle a pour objet de parvenir à un degré minimal essentiel de coordination. À comparer avec l'objet des directives mère-fille, fusions et intérêts et redevances, qui était de créer un régime fiscal commun.

Intéressons-nous à ce degré minimal de coordination, que l'on peut illustrer par le tableau ci-dessous relatif à l'article 4 de la directive.

4 CJCE, gde ch., 14 nov. 2006, C-513/04, *Kerckhaert et Morres*.

Règles prévues	Options	Options « harmonisation minimale » (ATAD, art. 4)
<b>Champ d'application :</b> sociétés assujetties à l'IS	Exclusion des entités autonomes <b>et/ou</b> Exclusion des entreprises financières	Cons. 6 : possibilité de prendre des mesures ciblées (e.g. règles contre la sous-capitalisation)
<b>Principe :</b> les surcoûts d'emprunt, qui correspondent à la différence entre : - les charges d'intérêt (...) et - les revenus d'intérêt (...)	Exclusion des emprunts contractés avant le 22 mai 2016 <b>et/ou</b> Exclusion des emprunts finançant un projet d'infrastructures publiques à long-terme	Un EM peut-il considérer des paiements de loyers, redevances... comme des charges financières ? Un EM peut-il exclure les emprunts contractés avant une autre date ?
sont déductibles à hauteur de 30%	Déduction des surcoûts d'emprunt à hauteur de 3 M€	Cons. 6 : plafond inférieur à 30% Cons. 8 : seuil inférieur à 3 M€
- de l'EBITDA fiscal		Cons. 6 : mesure de substitution (référentiel autre que l'EBITDA fiscal)
- du contribuable	Application au niveau du groupe fiscal	
<b>Effet :</b> non déductibilité de l'excédent	Deux clauses de sauvegarde alternatives (ratio de fonds propres ou ratio EBITDA) Utilisation de l'excédent : trois scénarios alternatifs (report en avant, en arrière...)	Un EM peut-il modifier les conséquences des clauses de sauvegarde ou les règles d'utilisation des intérêts non déductibles ?

De nombreuses options sont laissées donc à l'appréciation des États membres, touchant au champ d'application, aux principes et aux effets de la mesure. Grâce à ces options, certains ont calculé qu'il y aurait 288 versions possibles de l'article 4, ce qui en termes d'harmonisation est assez limité... Si l'on ajoute le fait que cette directive ne prévoit qu'un minimum de protection et que les États membres peuvent aller plus loin, où est l'harmonisation ? On peut comprendre que les États membres puissent aller plus loin, prendre des mesures ciblées, par exemple contre la sous-capitalisation, prévoir un plafond de déduction inférieur à 30 % de l'EBITDA ou un seuil inférieur à 3 millions d'euros. Mais jusqu'où peuvent-ils aller dans les divergences avec les principes de la directive ? Peuvent-ils décider, par exemple, que les loyers sont des charges financières ? Ce n'est pas un exemple totalement théorique au regard de la loi de finances pour 2019. Autre exemple, alors que la directive contient une clause de selon laquelle dans certaines circonstances l'intégralité des surcoûts d'emprunt peuvent être déduits du résultat fiscal de l'entreprise, un État membre pourrait-il décider de n'autoriser, dans les mêmes circonstances, la déduction de seulement 75 % de ces surcoûts d'emprunt ? Si les États membres peuvent aller au-delà de ce qui nous semble être des dispositions prescriptives, les versions possibles de l'article 4 deviennent illimitées et l'on peine à apercevoir une quelconque harmonisation.

**23.** L'assouplissement du droit dur nous permet de revenir un instant sur le débat de la première table ronde. Certes, la Cour de Justice empiète sur la souveraineté des États, qui peuvent difficilement appliquer leurs clauses anti-abus. Cette harmonisation négative a souvent été mise en avant et critiquée. Mais les États membres, par l'harmonisation vont retrouver, à mon sens, cette souveraineté ou du moins des marges de manœuvre par rapport, notamment, aux libertés fondamentales. Pourquoi ? Parce qu'une restriction est une différence de traitement qui n'est incompatible que si elle est injustifiée et disproportionnée. Si les États membres estiment tous ensemble, dans une directive, que la mesure est proportionnée à l'objectif poursuivi, cette appréciation de la proportionnalité ne va-t-elle pas se substituer, ou du moins influencer le juge du droit de l'Union européenne qu'est la Cour de justice ? À notre avis, tel sera le cas.

## B. Le droit souple se durcit

**24.** Le droit souple a été utilisé historiquement par la Commission européenne pour mettre en œuvre le droit dur.

En 2006, les communications de la Commission sur l'exit tax ou sur les pertes transfrontalières visaient à inciter les États membres à mettre en œuvre de manière coordonnée les interprétations du droit de l'Union par la Cour de justice de l'Union européenne. Cette initiative n'a pas été couronnée de succès.

Le Groupe code de conduite a tenté également d'aider à la mise en œuvre de la directive sur la coopération administrative en 2011, avec un certain nombre de lignes directrices

visant à expliciter les *rulings* transfrontaliers qui devaient faire l'objet d'un échange automatique. Cette initiative n'a pas, non plus, été couronnée de succès. Dans un second temps, une ligne directrice a été adoptée sur le modèle d'un « *model instruction* », apparemment avec plus de succès.

À côté de la mise en œuvre du droit dur, on trouve, en 1997, dans la résolution du Conseil qui adopte le code de conduite en matière de concurrence fiscale dommageable, un embryon de droit souple, visant l'émergence de principes et de règles nouvelles. Il s'agissait alors, d'un non-droit car les principes étaient très vagues et il était difficile de discerner une direction. Ce non-droit a toutefois produit des effets grâce à la Commission européenne et à son utilisation du droit dur que constitue la législation sur les aides d'État. Aujourd'hui, au sein du Groupe code de conduite, on peut constater un durcissement des contraintes que s'imposent les États membres. Les travaux de ce groupe donnent naissance à des principes nouveaux qui font l'objet de règles formalisées, structurées et transparentes permettant, me semble-t-il, l'émergence d'un droit souple autonome. Les critères de la concurrence fiscale dommageable sont approfondis et détaillés<sup>5</sup>. Le Groupe code de conduite identifie les activités qui *a priori* ne sont pas des activités économiques réelles, telles que le financement intra-groupe, et affirme que si un État membre adopte un régime favorable à ces activités, il devra prévoir des règles en matière de substance. Ces règles en matière de substance concernent le nombre de salariés, leur qualification, les locaux, etc. Elles sont très détaillées, et permettent de constater que le droit souple va désormais très loin.

Quel sera l'effet de ce droit souple sur l'interprétation du droit dur (ici, des libertés fondamentales) ? Pourra-t-on qualifier un montage d'« artificiel » alors qu'il répondrait aux conditions de substance posées par la réglementation des États membres sur la base des lignes directrices du Groupe code de conduite ? En théorie, une réponse affirmative s'impose, mais le juge ne prendra-t-il pas en compte le droit souple ? Voici une belle question à soumettre au juge dans quelques années.

Dernier exemple des avancées du droit souple : la liste des paradis fiscaux. Il y a un accord au sein du groupe code de conduite sur des critères communs pour identifier les paradis fiscaux. Certes, on regrettera le fait que les mesures défensives ne sont pas pour le moment contraignantes, mais cela pourrait évoluer. Néanmoins, cet exemple illustre le changement de paradigme : aujourd'hui, le droit souple est mis en œuvre par le droit dur, alors qu'initialement le droit dur était mis en œuvre par le droit souple. En effet, la directive « DAC 6 » fait référence à la liste des paradis fiscaux, tout comme un certain nombre de règlements de l'Union européenne en matière de financement et les États membres dans leur droit interne. On ne peut que le constater, le droit souple se durcit !

**25. Valère MOUTARLIER** - Cette dialectique est vraiment très intéressante. Le tempo politique de la Commission, avec l'attente des États membres, l'opinion publique, les ONG, ne permet pas toujours de prendre le temps de réfléchir en

<sup>5</sup> Cf. conclusions du Groupe code de conduite de 2018 sur le critère de substance.



profondeur à la nature de l'instrument que l'on va utiliser. La théorisation exposée ci-dessus est donc très pertinente.

Revenons toutefois sur quelques points.

> La **directive sur la résolution des différends** est une très bonne directive, c'est une avancée majeure que l'Union offre aux contribuables. Mais ce n'est pas une directive destinée à se prononcer sur l'allocation des droits à taxer. Lorsqu'il n'y a pas de différend parce que, bilatéralement, à travers une convention fiscale, les États décident qu'il n'y a pas de différend sur le droit à taxer, la directive n'en crée pas un. En revanche, elle donne au contribuable toutes les garanties pour ne pas aboutir à un déni de reconnaissance de ce différend lorsqu'il existe. Si jamais les autorités ne sont pas d'accord, un recours auprès du juge est prévu pour établir l'existence d'un différend. Et s'il est vrai qu'il doit y avoir des conventions sous-jacentes, celles-ci sont très nombreuses au sein de l'Union ; ajoutons qu'avec la convention d'arbitrage, à laquelle la directive se réfère, les prix de transfert sont systématiquement couverts.

> Le groupe Code de conduite a développé un environnement finalement relativement contraignant pour les États membres. Prenons l'exemple du régime des brevets : le groupe Code de conduite a décidé d'une harmonisation des régimes des brevets. Auparavant, il s'agissait de savoir si un régime était dommageable ou pas. Désormais, le groupe définit une façon de faire et demande à chaque État membre de la mettre en œuvre. Mais il y a tout de même une grande différence avec le droit dur : que se passe-t-il si un État membre ne souhaite pas appliquer les préconisations du groupe ou ne souhaite pas le faire dans le calendrier identifié ? Pas grand-chose, parce que cela reste du droit souple et que le *namings and shaming* est généralement réservé aux pays tiers.

## IV. Discussion

**26. Gauthier BLANLUET** – Revenons un instant à la **directive ATAD**, qui est tout de même très différente des précédentes directives, dont l'objet visait essentiellement des flux internationaux, c'est-à-dire des relations entre les États membres. Il s'agissait essentiellement d'ajuster les systèmes fiscaux les uns aux autres pour éviter les doubles impositions afin de favoriser les échanges internationaux à l'intérieur de l'Union européenne et donc le développement du marché intérieur.

La directive ATAD, elle, touche au droit interne de façon beaucoup plus directe et plus approfondie, bien au-delà des seuls flux internationaux, comme en atteste exemple le dispositif sur la sous-capitalisation. C'est là un phénomène tout à fait nouveau, et c'est sans doute parce que la norme européenne se fait plus intrusive que la directive ménage davantage d'options. Il est en effet plus difficile de se mettre d'accord lorsqu'on touche aux règles d'assiette elles-mêmes.

Il est également remarquable que la directive ATAD ait été présentée comme un dispositif de lutte contre l'évasion fiscale alors qu'il y a dans cette directive des dispositions, à

nouveau celles sur la lutte contre la sous-capitalisation, qui ne sont pas du tout, à mon sens, des dispositions motivées par la lutte contre l'évasion fiscale. On a comme l'impression que l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale a été utilisé pour faciliter l'adoption de mesures qui, en réalité, sont des mesures d'harmonisation de l'assiette fiscale.

**27. Valère MOUTARLIER** - La directive ATAD s'inscrit dans le cadre du plan d'action BEPS de l'OCDE, et vise à identifier ce qui avait du sens pour l'Union européenne afin de protéger son marché intérieur, sans se laisser enfermer par ce que le consensus global avait décidé comme étant un standard minimum ou une bonne pratique. Si une règle doit être appliquée dans l'Union comme un standard minimum, c'est-à-dire en une obligation et non pas en une bonne pratique, c'est à nous de le décider.

L'objectif de cette directive est effectivement très différent de celui des directives précédentes : l'objectif n'est pas l'harmonisation dans les 28 États membres des cinq mesures contenues dans la directive ; l'objectif est d'avoir un socle minimum commun que chacun impose à son voisin. Parce qu'en parallèle de la directive ATAD, il y a les libertés dans le cadre desquelles nous nous inscrivons. Pour être conformes aux Traités, tout en obtenant un engagement minimal des États qu'une certaine pratique sera mise en œuvre qui vous donne une certaine garantie en termes de BEPS, nous avons choisi cette approche du socle minimum. Ensuite, compte tenu de leur souveraineté sur ces questions-là, les États sont libres d'ajouter une couche de protection supplémentaire. Encore une fois, l'objectif est de donner à chacun l'assurance que, dans un cadre de libertés de circulation, une approche commune suffisamment robuste en termes d'érosion des bases est mise en œuvre.

**28. Gauthier BLANLUET** – Il est également intéressant de remarquer qu'une partie de la directive ATAD est née de l'ACCIS, puisqu'un certain nombre de dispositions qui étaient dans ACCIS et qui relevaient plutôt du volet BEPS ont été sorties d'ACCIS pour entrer dans ATAD, devenant au passage des dispositifs optionnels alors qu'ils avaient été conçus à l'origine comme devant être contraignants. On voit bien ici l'approche pour arriver à un consensus et un accord entre les États membres, même s'il s'agit d'un accord à minima. Cela m'amène à une autre réflexion sur les rapports entre l'OCDE d'une part et l'Union européenne d'autre part. Nous avons l'impression de mouvements concertés sans être pour autant parallèles.

**29. Valère MOUTARLIER** - L'agenda de ces dernières années a consisté pour partie à s'assurer de la mise en œuvre à travers le droit de l'Union d'un certain nombre de standards globaux définis à l'OCDE. L'OCDE définit un standard global en essayant d'aboutir sur un sujet déterminé à un consensus plus ou moins contraignant pour les États. La Commission européenne, en tant que membre de l'OCDE, participe à l'élaboration de cette norme globale, comme les États membres, avec une capacité de les coordonner variable en fonction des sujets. Nous devons notamment nous assurer que les

États membres ne prennent pas un engagement au niveau de l'OCDE qui ne pourra pas être mis en œuvre compte tenu des libertés de circulation.

Ensuite, la Commission examine les résultats de l'OCDE, échange avec les États membres pour déterminer quels sont les meilleurs instruments pour mettre en œuvre une règle leur permettant de respecter leurs engagements globaux au sein de l'OCDE, mais aussi de répondre aux particularités du marché intérieur. Par exemple, pour la limitation de la déductibilité des intérêts, l'Union a choisi le droit dur, pour le régime des brevets, elle a choisi la coordination.

La même répartition des tâches se profile sur la fiscalité du digital : contribution à la décision globale et agent de la meilleure mise en œuvre possible dans l'Union.

**30. Polina KOURALEVA-CAZALS** - L'harmonisation au niveau de l'Union européenne participe du mouvement global faisant émerger des standards internationaux. Dans quelle mesure les États vont-ils mettre en pratique ces standards chacun de leur côté dans leur législation nationale ou bien vont-ils le faire ensemble au sein de l'Union européenne ? Les enjeux relatifs à cette question sont à trois niveaux.

> Tout d'abord, bien sûr, il y a l'**enjeu d'efficacité** : certaines mesures, si elles sont prises chacun de son côté ne seront pas efficaces ; elles doivent évidemment être mises en œuvre collectivement.

> Ensuite, il y a un **enjeu des particularités de l'Union** : au premier abord, il n'y en a peut-être pas tant que cela, mais un exemple m'a beaucoup frappé, celui de la jurisprudence *Cadbury Schweppes* de la Cour de justice. La Cour y explique que le but des libertés est de créer des relations économiques entre les États. Il en résulte que, dès lors que vous avez une véritable activité économique dans un autre État, qui contribue à renforcer les liens entre les États<sup>6</sup>, le fait que ces liens ont été créés avec cet État pour des raisons fiscales n'a pas d'importance. Ce qui compte, c'est qu'il y a une véritable activité économique, de véritables liens entre les États qui se créent. Cet aspect est vraiment une spécificité par rapport à l'OCDE : au moment où l'Instrument multilatéral a proposé le *principe purpose test* sans se référer à l'activité économique réelle, la Commission a émis une recommandation en 2016 pour que les États membres qui modifient leurs conventions fiscales prévoient bien une exception en cas de véritable activité économique.

<sup>6</sup> C'est l'occasion de se rappeler que l'Union européenne et les Communautés ont été créées pour éviter la guerre par le renforcement des liens entre les États.

> Enfin, nous identifions un **troisième enjeu lié à l'articulation entre droit et économie**. Au vu des travaux de l'OCDE, nous avons le sentiment que le droit est de plus en plus perçu comme une sorte d'obstacle : la personnalité morale des sociétés permet de cacher des choses, d'élaborer des montages. Au contraire, l'économie serait quelque chose que l'on ne peut pas frauder, une sorte de vérité absolue : il y a des critères économiques, des indicateurs, et l'existence d'une fraude va dépendre de la correspondance ou non à la réalité économique. Ce phénomène est peut-être lié au fait que l'économie est appréhendée de façon quasi-universelle, donc bien adaptée pour gérer les situations globales, alors que le droit est à la fois étatique et très lié à la langue. D'où une question : le droit de l'Union, qui permet de dépasser ce côté étatique du droit et la barrière des langues, n'est-il pas un bon outil pour faire face à des situations globales et renforcer le droit face à l'influence économique ?

**31. Gauthier BLANLUET** - Il y a un autre enjeu, lié au fait que le monde est de plus en plus divergent. Un certain nombre d'États se replient sur eux-mêmes. L'Union européenne va-t-elle demeurer une oasis de libre échange au sein d'un monde peu à peu gagné par le protectionnisme ?

Il y a également la question des rapports entre l'Union européenne et le reste du monde, avec notamment le débat lancinant sur la liberté de circulation des capitaux qui s'applique également aux États tiers.

**32. Emmanuel RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE** - L'Union européenne commence à se replier sur elle-même : dans la directive ATAD, les règles CFC et les exit tax s'appliquent différemment dans les situations intra-UE et celles impliquant un pays tiers. Par exemple, s'agissant des règles CFC, les États membres n'ont pas l'obligation d'appliquer une clause de sauvegarde dans ces dernières situations. Ceci manifeste un certain protectionnisme de l'Union européenne. Instaurera-t-on également des barrières à l'entrée de l'Union européenne via des retenues à la source sur les flux sortants ? Les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne du 26 février 2019<sup>7</sup> sur le bénéficiaire effectif pourraient remettre cette question en débat.

<sup>7</sup> CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, N Luxembourg 1 e.a. - CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-116/16, C-117/16, T Danmark e.a. (FI 2-2019, n° 01 ; FI 1-2019, n° 5.2 ; FI 1-2019, n° 5.3).