

# QUESTIONS GÉNÉRALES

## Politique fiscale de la Commission européenne 2019-2024 : à quoi peut-on s'attendre ?



**Vincent DANIEL-MAYEUR**  
Avocat associé,  
Freshfields Bruckhaus  
Deringer, Paris



**Jordan SERFATI**  
Avocat, Freshfields  
Bruckhaus Deringer,  
Paris



**Nikolaas VAN ROBBROECK\***  
Avocat, Freshfields  
Bruckhaus Deringer,  
Bruxelles

La mise en place d'une nouvelle Commission européenne implique la définition de nouvelles priorités politiques au niveau européen, notamment en matière fiscale. La lettre de mission adressée par la présidente de la Commission, Mme von der Leyen, au commissaire en charge de l'Économie, M. Gentiloni, met en lumière le

programme fiscal de la nouvelle Commission. Outre la poursuite des chantiers fiscaux entrepris sous l'égide des Commissions précédentes (V. § 13), les principales priorités fiscales de la nouvelle Commission porteront sur les mesures relatives à la digitalisation de l'économie (V. § 4) et au changement climatique (V. § 8).

### Introduction

1. La nouvelle présidente de la Commission européenne, Mme Ursula von der Leyen (allemande, membre du parti chrétien-démocrate), élue le 16 juillet 2019 par le Parlement européen, a dévoilé le 10 septembre la composition de son collège de commissaires européens.

Le portefeuille de l'Économie, comprenant notamment la supervision des politiques fiscales européennes, est dévolu à l'ancien Premier ministre et ministre des Affaires étrangères italien, M. Paolo Gentiloni, qui succède ainsi à M. Pierre Moscovici. Tous deux appartenant à la famille politique des sociaux-démocrates, leur positionnement ne devrait pas être trop éloigné.

Mme von der Leyen s'est également entourée de trois « super-commissaires », tous trois membres de la Commission sortante présidée par M. Jean-Claude Juncker, cette fois désignés en qualité de vice-présidents exécutifs ; ils joueront un rôle important dans la définition et la conduite des politiques fiscales européennes au cours des cinq prochaines années :

- M. Frans Timmermans (néerlandais, membre du parti socialiste), occupera la fonction de commissaire en charge des politiques d'action pour le climat et de la mise en œuvre du « *Green Deal* » européen. Il devra accroître les objectifs climatiques de l'UE en vue d'atteindre la neutralité carbone à l'horizon 2050. A ce titre, il sera amené à superviser et intervenir sur les questions de fiscalité verte ;

- Mme Margrethe Vestager (danoise, membre du parti libéral), commissaire en charge de « l'Europe à l'ère du numérique » et de la concurrence, aura notamment pour fonction d'adapter l'Europe à l'ère numérique. Au cours de son précédent mandat de Commissaire à la concurrence, l'un de ses objectifs était la

\*Les auteurs remercient **Léa BAREIL** de sa collaboration à la rédaction du présent article.

lutte contre la concurrence fiscale déloyale des États. Elle s'est notamment impliquée dans plusieurs décisions rendues en matière d'aides d'État à l'encontre de géants du numérique. Ses nouvelles attributions la conduiront à s'attaquer aux problématiques de fiscalité numérique ;

- M. Valdis Dombrovskis (letton, membre du parti chrétien-démocrate), commissaire aux services financiers, sera également en charge de « L'économie au service des citoyens ». Les questions importantes sur lesquelles il travaillera sont l'évolution des règles prudentielles applicables au secteur bancaire ou encore la lutte contre le blanchiment.

Le nouveau collège des commissaires doit encore être officiellement approuvé par les eurodéputés. S'il était initialement prévu que le nouveau collège entre officiellement en fonction le 1<sup>er</sup> novembre, cette date a finalement dû être reportée au 1<sup>er</sup> décembre au plus tôt, en raison du rejet de trois commissaires-candidats par le Parlement européen, ce qui a considérablement retardé le début de la nouvelle législature.

La mise en place d'une nouvelle Commission implique la définition de nouvelles priorités politiques au niveau européen, notamment en matière fiscale. La Commission étant seule en charge de l'élaboration des propositions législatives présentées au Parlement et au Conseil, on peut s'attendre à ce que son programme ait une incidence significative sur les développements fiscaux à l'échelon européen au cours des prochaines années.

2. La Commission sortante présidée par M. Junker s'est fortement concentrée sur les mesures fiscales visant à lutter contre la planification fiscale des grands groupes internationaux. Au cours de la période 2014-2019, des pans importants du Plan d'action de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (en anglais *Base erosion and profit shifting*, BEPS) ont été adoptés au niveau européen par voie de directives. Citons par exemple les mesures anti-évasion fiscale prévues par les directives dites ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*)<sup>1</sup>, à savoir des règles de limitation de la déductibilité des charges financières, des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, une « exit tax » sur les plus-values latentes d'actifs transférés, une clause anti-abus générale ainsi que des mesures destinées à lutter contre les dispositifs hybrides, l'extension du système d'échange automatique des informations fiscales initiée par les directives DAC 1<sup>2</sup> et DAC 2<sup>3</sup>, la transmission automatique des rescrits fiscaux prévue par la directive DAC 3<sup>4</sup>, les règles de *reporting* pays par pays (*Country-by-Country*

*Reporting*, CbCR) prévue par la directive DAC 4<sup>5</sup>, ou encore l'obligation instituée par la directive DAC 6 à la charge des conseils et autres intermédiaires ou, le cas échéant, du contribuable lui-même, de déclarer les transactions internationales remplissant certains critères (*hallmarks*)<sup>6</sup>.

Cette tendance en matière de politique fiscale s'est également illustrée par plusieurs enquêtes très médiatisées relevant du droit de la concurrence, qui ont donné lieu à des condamnations imposant à plusieurs groupes multinationaux de rembourser des sommes considérables, parfois des montants records, à certains États membres au motif que lesdits groupes auraient bénéficié d'aides d'État illicites. Mme Vestager, qui s'apprête, de manière inédite dans l'histoire de la Commission, à entamer un second mandat en tant que commissaire à la concurrence, a d'ores et déjà annoncé que d'autres enquêtes de la même nature suivraient.

3. La lettre de mission du 10 septembre, adressée par Mme von der Leyen à M. Gentiloni, met en lumière le programme fiscal de la nouvelle Commission européenne. Outre la poursuite des chantiers fiscaux entrepris sous l'égide des Commissions précédentes (II), les principales priorités fiscales de la nouvelle Commission porteront sur les mesures relatives à la digitalisation de l'économie et au changement climatique (I).

## I. Le numérique et l'écologie : les deux piliers de la nouvelle politique fiscale européenne

### A. Taxer une économie de plus en plus numérisée

4. La révolution numérique a suscité l'émergence de nouveaux modèles d'affaires. Ces mutations économiques soulèvent de nouvelles difficultés en matière de fiscalité internationale. En particulier, grâce aux nouvelles technologies, les entreprises du secteur numérique peuvent capter la création de valeur attachée aux utilisateurs situés dans un pays sans toutefois y disposer de présence physique. Il en résulte un décalage entre les lieux d'imposition et la création de valeur. L'un des grands chantiers de la prochaine Commission sera de convenir d'une approche concertée permettant de pallier ces difficultés en collaboration avec l'OCDE et les pays du G20 après que la tentative de légiférer sur cette question au niveau européen a échoué.

1 Dir. (UE) 2016/1164 du Conseil, 12 juill. 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (« ATAD 1 »). – Dir. (UE) 2017/952 du Conseil, 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers (« ATAD 2 »).

2 Dir. (UE) 2011/16 du Conseil, 15 févr. 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.

3 Dir. (UE) 2014/107 du Conseil, 9 déc. 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

4 Dir. (UE) 2015/2376 du Conseil, 8 déc. 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

5 Dir. (UE) 2016/881 du Conseil, 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

6 Dir. (UE) 2018/822 du Conseil, 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

**5. Les travaux entrepris dans le cadre du plan d'action BEPS** ont posé les jalons d'une réflexion sur la fiscalité du numérique au niveau international<sup>7</sup>. Ces travaux ont permis d'identifier que certaines problématiques de transfert de bénéfices sont accentuées par l'économie numérique. Si quelques-unes des propositions ont donné lieu à des recommandations, dont certaines ont été transposées dans les clauses pertinentes de l'Instrument multilatéral<sup>8</sup> (en particulier aux articles 12 et 13 relatifs à l'établissement stable), les principales mesures s'attaquant aux problèmes de fond soulevés par l'économie numérique (dont la plus emblématique consistait dans la refonte de la notion d'établissement stable et la définition d'un nouveau critère de rattachement des revenus reposant sur l'existence de présence économique significative, le lien « nexus »), n'ont pas abouti.

Dans le prolongement du projet BEPS, l'OCDE a publié en mars 2018 un rapport intermédiaire<sup>9</sup>, afin d'examiner les incidences possibles de la numérisation en matière de fiscalité internationale. Le rapport dresse le constat qu'il subsiste de profondes divergences entre les États quant à la nature des problématiques fiscales liées à l'économie numérique et aux solutions permettant d'y remédier. Compte tenu de ces divisions, aucune proposition de réforme à long terme n'a pu émerger. Le rapport expose également les mesures provisoires susceptibles d'être mises en œuvre, sans toutefois parvenir à une conclusion.

En janvier 2019, l'OCDE a publié une note de politique générale intitulée « Relever les défis fiscaux de la numérisation de l'économie »<sup>10</sup>, puis a lancé, le 12 février 2019, une consultation pour recueillir les points de vue des parties prenantes sur des propositions concrètes<sup>11</sup>. La proposition est divisée en deux « piliers », le premier concerne le lien « nexus » et la répartition des bénéfices, le second est consacré aux questions d'érosion de la base imposable et de transfert de bénéfices identifiées dans le cadre du projet BEPS. Au terme de cette consultation, l'OCDE a adopté, le 28 mai 2019, un programme de travail visant à élaborer une solution consensuelle à horizon 2020<sup>12</sup>. Ce programme a été approuvé par les ministres des Finances du G20 lors de leur réunion à Fukuoka les 8 et 9 juin 2019, et par les dirigeants du G20 à Osaka les 28 et 29 juin 2019. Plus récemment, l'OCDE a diffusé, pour consultation auprès

du public, une proposition d'« Approche unifiée » au titre du Pilier 1<sup>13</sup>. La réunion de consultation publique s'est tenue à Paris les 21 et 22 novembre 2019. Une consultation publique relative au Pilier 2 a également été lancée. Le document de consultation a été publié le 8 novembre 2019<sup>14</sup> et la réunion de consultation publique est prévue le 9 décembre 2019.

**6. En marge des travaux entrepris par l'OCDE et les pays du G20, certains États ont décidé de privilégier une approche unilatérale** axée exclusivement sur la taxation des géants du numérique comme le montrent par exemple les dispositifs adoptés récemment en France<sup>15</sup> ainsi qu'en Autriche, les propositions en cours de discussion au Royaume-Uni<sup>16</sup>, ou encore en Italie, ou celles annoncées comme par exemple en Espagne<sup>17</sup>. Dans la majeure partie des cas, ces initiatives unilatérales ont une nature temporaire et ont vocation à disparaître lorsqu'un accord international sera trouvé.

**7. Eu égard aux pressions politiques exercées par certains États membres, la Commission présidée par M. Junker a décidé d'avancer sur une proposition au niveau européen**<sup>18</sup>. Après avoir dans un premier temps soutenu l'approche proposée par l'OCDE visant à s'attaquer aux problèmes en repensant en profondeur les systèmes fiscaux existants, la voie finalement retenue par la Commission, du moins à court terme, consiste dans l'instauration d'une taxe basée sur les recettes ciblant spécifiquement les géants du numérique, du même type que celle récemment adoptée en France, qui était l'instigateur principal et le plus important soutien du projet de la Commission. La proposition est toujours à l'état de projet car un accord n'a pas pu être trouvé à cause de l'opposition de quatre États membres (l'unanimité des membres du Conseil est requise en matière fiscale au niveau européen). Cependant, la proposition législative de la Commission et les différents amendements proposés par le Conseil sont toujours officiellement sur la table (la Commission n'a pas retiré sa proposition et n'entend pas le faire pour le moment) mais sont mis en suspens, dans l'espoir qu'un compromis plus global puisse émerger au niveau de l'OCDE. Telle qu'actuellement proposée, la taxe européenne basée sur les recettes des géants du numérique s'appliquerait à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022 et serait abrogée dès lors qu'une solution adaptée aurait pu aboutir au niveau de l'OCDE.

7 V. not. OCDE (2017), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique (Action 1), Rapport final 2015.

8 Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

9 OCDE (2018), Cadre inclusif sur le BEPS, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, rapport intermédiaire 2018.

10 Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Note politique approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019.

11 Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Document de consultation publique, 13 févr.-6 mars 2019. - V. C. Silberstein et M. Brauge, Vers un nouvel équilibre fiscal international ? : FI 2-2019, n° 1.1.

12 OCDE (2019), Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Cadre inclusif sur le BEPS. - V. C. Silberstein et M. Brauge, Fiscalité internationale : vers un nouveau droit d'imposition au profit des juridictions de marché : FI 3-2019, n° 1.3.

13 Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1, Document de consultation publique, 19 oct.-12 nov. 2019. - V. dans le présent numéro D. Gutmann, Comprendre le Pilier I... : FI 4-2019, n° 01.

14 Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") - Pillar Two, Document de consultation publique, 8 nov.-2 déc. 2019.

15 L. n° 2019-759, 24 juill. 2019 : JO 25 juill. 2019 ; FI 4-2019, n° 1.2.

16 FI 1-2019, n° 11, § 61.

17 FI 1-2019, n° 11, § 18.

18 Proposition de Directive du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques. Notons que le 21 mars 2018, la Commission européenne a également proposé une Directive établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative. Sur ces deux propositions, v. W. Roels, L'approche de la Commission européenne quant à la répartition des compétences fiscales entre États membres : FI 2-2019, n° 02.4, § 2.

Une telle taxe soulève de nombreuses questions sur l'interaction et la compatibilité avec les règles fiscales existantes, auxquelles s'ajoutent les tensions politiques et les menaces de guerre commerciale, notamment avec les États-Unis, comme en témoigne le récent durcissement des relations transatlantiques suscité par la nouvelle taxe française sur le numérique.

C'est pourquoi la **nouvelle Commission a fait entendre qu'elle concentrerait ses efforts en vue de convenir d'une approche commune en matière de fiscalité numérique au niveau de l'OCDE et du G20** dans le but de surmonter les tensions bilatérales entre les États. Mais elle a également clairement exprimé que si un tel consensus ne peut être atteint à fin 2020, elle prévoirait d'avancer sur un projet de taxe numérique européenne « équitable »<sup>19</sup>. Lors de son audition devant le Parlement européen le 3 octobre dernier, M. Gentiloni a même averti que ses services se tiendraient prêts à travailler sur une proposition européenne dans le « troisième trimestre de 2020 » s'il n'y a pas d'accord international d'ici là. Mais pour ce faire, encore faut-il que la Commission obtienne l'accord unanime des États membres, ce qui est loin d'être acquis.

## B. La contribution fiscale au « Green Deal » européen

**8.** La fiscalité jouera un rôle central dans le « Green Deal » européen<sup>20</sup>. Il est prévu qu'un plan global soit présenté au début de 2020 en vue d'atteindre un objectif de neutralité climatique à horizon 2050. Orienter la politique fiscale en vue de permettre à l'Europe de réaliser ses ambitions en matière de climat sera ainsi une priorité tant pour M. Gentiloni que pour M. Timmermans, vice-président exécutif en charge de la mise en œuvre du « Green Deal ».

La **réforme de la directive européenne sur la taxation de l'énergie (DTE)** devrait être l'axe principal de la politique fiscale verte européenne de la nouvelle Commission<sup>21</sup>.

**9.** La DTE fixe des niveaux minima devant être respectés par les États pour la taxation des produits énergétiques utilisés comme carburant ou combustible de chauffage et pour l'électricité. Les autres modes d'utilisation des produits énergétiques (par exemple en tant que matière première) se situent hors du champ d'application de la directive. La DTE prévoit en outre certaines exonérations et réductions (par exemple, les exonérations applicables aux produits énergétiques utilisés en vue de produire de l'électricité, ou encore celles applicables aux secteurs de la navigation aérienne et du transport maritime).

La DTE a été principalement adoptée en vue de renforcer le fonctionnement du marché intérieur en réduisant les risques de distorsion de concurrence susceptibles de résulter de la disparité des taux d'imposition applicables dans chaque

État. Elle visait également à soutenir les politiques des États membres en matière de protection de l'environnement, d'efficacité énergétique, de compétitivité des entreprises, de transport et d'emploi<sup>22</sup>.

Si le cadre posé par la DTE a facilité la convergence des législations nationales des États membres en matière de taux d'imposition, **un certain nombre d'imperfections ont pu être identifiées au fil des années**, en particulier quant à la création de conditions de concurrence équitables et de libre circulation des produits énergétiques au sein de l'Union européenne. Notamment, les minima instaurés par la DTE n'obéissent à aucune logique spécifique et sont trop bas, ce qui n'encourage pas les technologies moins énergivores et les activités ne produisant aucune émission. De plus, certaines activités comme l'aviation et les transports maritimes sont purement et simplement exonérées de taxe sur les carburants.

En 2011, la Commission a proposé de modifier le champ d'application et la structure de la directive afin de corriger ces déséquilibres<sup>23</sup>. La proposition visait notamment à taxer les produits énergétiques d'une manière qui reflète à la fois leur contenu énergétique et leurs émissions de CO<sub>2</sub>. Le Parlement européen et le Comité économique et social européen avaient rendu un avis positif. Toutefois, faute d'accord entre les États membres, la Commission a décidé, en 2015, de retirer sa proposition.

Plus récemment, un rapport d'évaluation publié par les services de la Commission<sup>24</sup> a conclu que la DTE n'était plus adaptée aux engagements européens et internationaux en matière climatique.

**10.** L'un des principaux objectifs de la nouvelle Commission sera donc de moderniser la DTE. Reste à savoir si elle proposera des modifications ciblées de la DTE ou une refonte plus complète du système de taxation de l'énergie, mais il ne fait aucun doute que les propositions auront vocation à orienter la taxation de l'énergie en vue de promouvoir les technologies et les produits énergétiques écologiquement durables tout en continuant d'assurer la convergence des taux d'imposition au sein de l'Union européenne. La Commission devrait très bientôt commencer à travailler sur son analyse d'impact qui permettra d'orienter plus concrètement sa révision de la DTE.

**11.** Le secteur des transports devrait occuper une place centrale dans le débat. Les transports représentent près d'un quart des émissions de gaz à effet de serre en Europe et sont la principale cause de pollution atmosphérique dans les villes.

À cet égard, les exonérations spécifiques applicables aux carburants utilisés dans les secteurs de l'aviation et du transport maritime contrastent fortement avec les objectifs environnementaux de l'Union européenne. Elles pourraient ainsi être remises en question. Les discussions sur la réforme de la taxation de l'énergie ont commencé, sous l'égide de la

<sup>19</sup> Lettre de mission du 10 septembre 2019 et réponses de M. Gentiloni au questionnaire du Parlement européen.

<sup>20</sup> *Idem*.

<sup>21</sup> Dir. 2003/96/CE du Conseil, 27 oct. 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité.

<sup>22</sup> Pts 6, 7, 8, 11, 12, 19, 23, 25, 26, 28 et 29 du préambule de la directive 2003/96/CE précitée.

<sup>23</sup> Proposition de directive du 13 avril 2011 modifiant la directive 2003/96/CE.

<sup>24</sup> Rapport SWD (2019) 329, 11 sept. 2019 évaluant la directive 2003/96/CE.

Finlande qui préside le Conseil de l'Union européenne, lors de la réunion informelle des ministres des finances et de l'économie (Ecofin) qui s'est tenue à Helsinki, le 14 septembre 2019. L'échange s'est déroulé à huis clos, mais il se dit que trois États membres (Estonie, Malte et Chypre) ont repoussé de manière significative la proposition du gouvernement suédois d'instaurer une taxe aérienne européenne sur le kérosène. Si la ministre suédoise des finances semblait opposée à l'utilisation du vote à la majorité qualifiée (V. § 17) pour surmonter le veto de certains États membres, elle semble déterminée à créer une « coalition de la volonté » au sein du Conseil, de sorte que les États membres disposés à la création d'une taxe sur le kérosène puissent travailler sur un projet commun.

Lors de son audition de confirmation devant le Parlement européen le 8 octobre 2019, M. Timmermans a déclaré : « notre directive européenne sur la taxation de l'énergie n'est pas adaptée et nous devons la revisiter. Je veux aussi avoir la possibilité, à tout le moins d'envisager, de taxer le kérosène, car il n'est pas logique que cette source d'énergie soit exonérée d'impôt ».

Au-delà de la taxation du kérosène, certains États membres (dont la France, l'Allemagne, l'Autriche, l'Italie, le Royaume-Uni et la Suède) ont introduit ou envisagent d'introduire une taxe sur les billets d'avion. Contrairement à la taxe sur le kérosène, cette taxe est considérée comme se substituant à l'exonération de TVA sur les billets et les carburants. Si de telles initiatives unilatérales des États membres se multiplient, la Commission pourrait proposer des mesures d'harmonisation afin d'éviter des distorsions dans le marché intérieur.

**12.** Avec la hausse des prix du carbone dans l'Union Européenne, en particulier dans le cadre du système communautaire d'échange de quotas d'émission (« SCEQE »), **l'industrie européenne** sera de plus en plus désavantagée par rapport aux biens et services produits dans les pays qui ne prennent pas de mesures similaires en matière de changement climatique. Afin de rétablir des conditions de concurrence équitables et d'éviter les fuites de carbone (les entreprises délocalisant leur production vers des pays où le coût du carbone est moins élevé), **la nouvelle Commission considère l'introduction d'une taxe carbone aux frontières comme une priorité essentielle**<sup>25</sup>. Cette taxe frontalière sur le carbone serait prélevée sur les biens et services importés afin de compenser la différence entre le coût du carbone au sein de l'Union européenne et l'État tiers où les biens et services sont produits. La mise en œuvre d'une telle taxe soulève un certain nombre de difficultés, notamment quant à l'estimation de l'empreinte carbone afférente à chaque produit ainsi que du prix du carbone dans l'Union européenne et dans le pays d'origine. Outre sa complexité, on peut s'attendre à ce que l'introduction d'une taxe sur le carbone à la frontière soit confrontée à des réticences politiques de la part des partenaires commerciaux de l'Union européenne, qui pourraient percevoir cette mesure comme un outil protectionniste. Enfin, tel que rappelé dans la lettre de mission adressée à M. Gentiloni, la taxe devra

25 Réponses de M. Gentiloni au questionnaire du Parlement européen, question n° 6.

être conçue en conformité avec les règles de l'Organisation mondiale du commerce (OMC), en particulier le principe de non-discrimination entre les États.

Sur ce point précisément, M. Gentiloni a déclaré lors de son audition devant le Parlement européen le 3 octobre dernier qu'il fallait « avancer rapidement sur la taxe sur le carbone à la frontière » car même si tout le monde est conscient des « contraintes juridiques et techniques [afférentes à cette taxe], cela ne veut pas dire qu'il faut attendre » pour la mettre en œuvre.

## II. La poursuite des chantiers en cours

### A. Des systèmes fiscaux plus simples et plus équitables

**13.** La prochaine Commission européenne prévoit de poursuivre les travaux visant à rendre les systèmes fiscaux plus simples, plus clairs et plus faciles à utiliser. En effet, certaines propositions de la Commission présidée par M. Juncker sont toujours en attente d'adoption par le Conseil.

**14. L'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS)** - L'ACCIS, véritable serpent de mer de la politique fiscale européenne, puise ses origines dans des travaux sur l'harmonisation en matière de fiscalité directe entrepris dans les années 60. Il a fallu attendre le début des années 2000 pour que la Commission commence à travailler sur un projet concret. Initialement formalisée dans une proposition de directive en 2011<sup>26</sup>, le projet d'ACCIS a été relancé en 2016 par deux propositions de directive<sup>27</sup>, sans toutefois aboutir à défaut de consensus entre les États membres. L'ACCIS figurera à l'agenda fiscal de la nouvelle Commission. Dans ses réponses aux questions du Parlement européen, **M. Gentiloni a ainsi indiqué qu'il considèrerait le travail sur l'ACCIS comme un élément crucial de son programme**<sup>28</sup>. Selon les propositions les plus récentes, l'ACCIS serait obligatoire pour les grandes multinationales et serait introduite en deux phases : la mise en place d'une assiette unique pour l'impôt sur les sociétés dans un premier temps, puis la définition de modalités de consolidation dans un second temps (cette seconde étape constituant le principal point d'achoppement entre les États membres). La proposition

26 Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121 final.

27 Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACIS), COM (2016) 685 final. - Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2016) 683 final.

28 Réponses de M. Gentiloni au questionnaire du Parlement européen, question n° 6.

de la nouvelle Commission pourrait également prévoir un taux d'impôt sur les sociétés minimum applicable au sein de l'Union européenne<sup>29</sup>, comme Mme Vestager l'a confirmé lors de son audition devant le Parlement le 8 octobre 2019. Elle a en fait expliqué qu'une « combinaison » d'ACCIS et d'un niveau minimum d'impôt sur les sociétés étaient nécessaires afin d'écartier toute possibilité pour les entreprises de pouvoir « jouer » avec leur assiette fiscale.

**15. La modernisation du système TVA** - Le système actuel de TVA, qui date de 1993, devait être transitoire. La Commission présidée par M. Juncker a entrepris des négociations avec les États afin de passer à un système de TVA définitif qui serait plus simple et plus efficace, réduirait les formalités administratives et combattrait le risque croissant de fraude. La Commission a travaillé en parallèle sur des solutions permettant de répondre aux besoins immédiats. Ces travaux ont conduit à l'adoption d'une directive du 5 décembre 2017 relative au commerce électronique<sup>30</sup>, ainsi que d'une directive du 4 décembre 2018<sup>31</sup> prévoyant quatre mesures temporaires (en anglais « quick fixes ») visant à réduire la charge administrative des entreprises, ainsi que la possibilité pour les États membres d'être autorisés par le Conseil à appliquer un mécanisme généralisé d'autoliquidation pour combattre la fraude carrousel. La nouvelle Commission aura la charge de continuer ces efforts de modernisation en proposant des solutions pérennes, notamment par la mise en place d'un régime TVA à l'épreuve de la fraude et l'amélioration de la coopération entre les autorités nationales. Il semblerait que la Commission étudie également la possibilité de réviser les exonérations de TVA qui existent actuellement pour les services financiers et d'assurance.

**16. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable entre les États** - La mission de M. Gentiloni comprendra également l'élaboration de mesures plus strictes pour lutter contre les régimes fiscaux dommageables entre les États membres de l'UE et les pays tiers. La « liste noire » européenne des juridictions tierces non coopératives en matière fiscale, qui est jusqu'à présent essentiellement un instrument politique, devrait être renforcée dans la lutte contre les régimes fiscaux dommageables. Aucune approche commune n'a été arrêtée quant aux éventuelles mesures défensives à l'échelle de l'Union européenne, mais on peut supposer que lesdites mesures tendront à pénaliser les personnes entretenant des relations d'affaires avec des entreprises situées dans des États figurant sur la liste noire européenne (non-déductibilité des paiements, retenues à la source, etc.).

29 Réponses de Mme Vestager au questionnaire du Parlement européen.

30 Dir. (UE) 2017/2455 du Conseil, 5 déc. 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens.

31 Dir. (UE) 2018/1910 du Conseil, 4 déc. 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'harmonisation et la simplification de certaines règles dans le système de taxe sur la valeur ajoutée pour la taxation des échanges entre les États membres.

## B. Sortir de l'impasse politique : vers le vote à la majorité qualifiée ?

**17.** Dans le domaine de la fiscalité, le processus décisionnel requiert actuellement l'unanimité des États membres<sup>32</sup>. Cette règle de l'unanimité nuit fortement à l'harmonisation européenne en matière fiscale. Certaines propositions sont ainsi mises en suspens depuis des années en raison de l'opposition d'une minorité d'États membres. Citons par exemple le projet d'ACCIS (V. § 14) qui malgré plusieurs propositions de directive n'a jamais pu voir le jour. Le 15 janvier 2019, la Commission européenne a présenté une communication<sup>33</sup> dans laquelle elle propose de passer progressivement (en quatre étapes) à un processus décisionnel fondé sur le vote à la majorité qualifiée : dès que possible, s'agissant des mesures visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (étape 1) et celles dans lesquelles la fiscalité soutient d'autres objectifs stratégiques (par exemple, la protection de l'environnement) (étape 2), puis, à horizon 2025 s'agissant de la modernisation des règles déjà harmonisées (la TVA ou encore les droits d'accise) (étape 3), ainsi que pour les grands projets fiscaux tels que l'ACCIS et la taxation du numérique (étape 4). En vue d'atteindre cet objectif, la Commission propose d'utiliser la « clause passerelle » prévue dans le traité de l'Union européenne (article 48, § 7 du TUE) qui prévoit déjà la possibilité de passer au vote à la majorité qualifiée dans certaines circonstances. La communication identifie expressément la quasi-totalité des priorités de politique fiscale susmentionnées comme des domaines dans lesquels il est nécessaire de s'écarter de l'unanimité en matière fiscale : amélioration de la coopération entre les administrations fiscales, lutte contre les abus fiscaux, fiscalité énergétique (pour laquelle les traités contiennent une « clause passerelle » spécifique), création d'un système TVA résistant à la fraude, fiscalité du numérique ou encore ACCIS.

Bien qu'elle s'annonce difficile à adopter dans la pratique, cette modification du processus décisionnel, si elle réussit, pourrait changer le cours des futures négociations sur les principales initiatives fiscales européennes. Mme Vestager, MM. Timmermans et Gentiloni ont tous récemment confirmé leur volonté d'utiliser ce mécanisme le cas échéant afin de s'assurer que leurs propositions de réforme fiscale puissent se concrétiser sans être affectées par la règle de l'unanimité.

Le Parlement européen, qui dans le système actuel n'a qu'une voix consultative sur les questions fiscales, est partisan du passage à la majorité qualifiée, laquelle pourrait également permettre aux eurodéputés de participer de manière plus prégnante au processus législatif en matière fiscale.

32 Pour une présentation d'ensemble, v. P. Kouraleva-Cazals et V. Moutarlier, Les moyens de l'harmonisation : retour sur la règle de l'unanimité : FI 2-2019, n° 02.3, § 5.

33 Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen et au Conseil, Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union, 15 janv. 2019.

## Conclusion

**18.** Le calendrier fiscal de la nouvelle Commission présidée par Mme von der Leyen s'annonce particulièrement chargé. Dès 2020, les nouveaux commissaires, en première ligne desquels M. Gentiloni, devront se mettre à pied d'œuvre afin de s'attaquer aux grands enjeux fiscaux de la prochaine décennie : l'avènement d'une fiscalité adaptée à une économie de plus en plus dématérialisée, et en phase avec les grands enjeux du XXI<sup>e</sup> siècle, en particulier la lutte contre le réchauffement climatique.

À ce programme déjà ambitieux, pourraient s'ajouter d'autres mesures qui ne figurent pas au rang des priorités fiscales de la nouvelle Commission, mais qui ont déjà fait l'objet de propositions dans un passé plus ou moins proche, et qui pourraient trouver un second souffle dans les prochaines années. Citons par exemple le « public *CbCR* » (obligation pour

les groupes internationaux de rendre publiques les informations concernant leurs activités et leurs impôts) ou la taxe sur les transactions financières européenne – deux dossiers qui sont de nouveau au centre des négociations bruxelloises en ce moment. En outre, d'autres opportunités et défis se présenteront sans doute. En raison du Brexit, l'Union européenne devra probablement négocier un partenariat avec le Royaume-Uni, qui comportera nécessairement un volet fiscal et douanier.

Face au spectre d'une nouvelle crise économique mondiale et dans un contexte d'instabilité géopolitique, la tâche de la nouvelle Commission sera loin d'être aisée. Nul doute que ce nouveau chapitre de l'histoire européenne nous réserve son lot de surprises.

**V. DANIEL-MAYEUR, J. SERFATI  
et N. VAN ROBBROECK ■**

