

Introduction

La mondialisation et la numérisation de l'économie ont entraîné de profonds bouleversements des régimes fiscaux et considérablement accru la mobilité géographique du point de vue fiscal. Ces bouleversements ont suscité une concurrence entre les régimes fiscaux, ce qui fait craindre un impact sur l'équité et les conditions inégales de politique fiscale à l'échelle mondiale.

La crise financière et économique est venue mettre l'accent sur la politique fiscale, ce qui a poussé les États membres de l'Union européenne à augmenter rapidement les impôts afin de générer les recettes nécessaires au financement des dépenses, à la réduction des déficits budgétaires et à l'assainissement des finances publiques. La lutte contre l'évitement de l'impôt, l'évasion fiscale et la fraude est également l'une des priorités de l'Union et des gouvernements nationaux, dont le but n'est pas uniquement de récupérer les recettes fiscales non perçues, mais aussi de renforcer la justice fiscale dans l'intérêt des budgets publics et des contribuables de l'Union.

La politique fiscale devrait contribuer à faire face aux défis économiques et sociaux actuels, et notamment à stimuler la croissance économique et monétaire. À cet effet, la lettre de mission¹ remise au commissaire Pierre Moscovici, chargé de la politique fiscale, insiste en particulier sur l'importance des régimes fiscaux:

«Tout en reconnaissant la compétence des États membres, il est essentiel de moderniser les régimes fiscaux pour réaliser les objectifs prioritaires du semestre européen de coordination des politiques économiques. Les réformes devraient notamment encourager un élargissement de l'assiette fiscale, l'allègement de la charge fiscale sur le travail en privilégiant d'autres bases d'imposition et lutter contre le statut privilégié de la dette dans l'impôt des personnes physiques et des sociétés. Il convient également de déployer tous les efforts possibles en vue de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales».

La politique fiscale se trouve à la croisée des chemins: elle reste une compétence nationale, mais nécessite une coopération et une coordination croissantes au niveau de l'Union comme au niveau international pour faire face à des problèmes et défis spécifiques.

2. La fiscalité dans l'Union européenne

2.1. La fiscalité en perspective

2.1.1. *Comment l'Union s'est trouvée impliquée dans les questions fiscales*

Les traités comprennent des aspects fiscaux depuis les débuts de l'Union. Les questions fiscales sont néanmoins restées étroitement liées à la souveraineté des États membres (tout comme les questions liées à la police et aux forces armées). Elles sont protégées par l'exigence d'unanimité et par une procédure législative spéciale qui place fermement les questions fiscales sous le contrôle du Conseil.

Parallèlement, les traités de l'Union [et avant cela le traité instituant la Communauté économique européenne (CEE) et le traité instituant la Communauté européenne (CE)] ont traité de manière spécifique la nécessité d'harmoniser les dispositions nationales

¹ [Lettre de mission](#) du président de la Commission Jean-Claude Juncker, datée du 10 septembre 2014.

en matière de fiscalité indirecte (taxe sur le chiffre d'affaires et taxe sur la valeur ajoutée (TVA) droits d'accises et autres impôts indirects), en raison de leur potentiel de distorsion du marché unique. L'harmonisation de tous les principaux éléments de la taxe sur la valeur ajoutée remonte à 1967², et celle des droits d'accises remonte au début des années 1970³.

L'harmonisation de ces impôts est nettement plus avancée que dans le cas des impôts directs, qui ne sont pas mentionnés dans les traités. Cependant, les principes fondateurs du marché unique (et notamment la libre circulation des services et la non-discrimination) font que les compétences de l'Union s'étendent désormais aux impôts directs du fait du compromis entre les dispositions fiscales nationales et le marché unique. La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)⁴ a ainsi été amenée à statuer sur l'articulation entre les dispositions fiscales nationales et le marché unique. Dans plusieurs affaires, elle a invalidé des dispositions fiscales nationales. La fiscalité directe a été abordée en particulier par le biais des mesures visant à supprimer les obstacles fiscaux et à prévenir la concurrence fiscale.

2.1.2. Principales dispositions européennes pertinentes en matière de politique fiscale

Hormis les dispositions fiscales spécifiques, différentes dispositions et différents principes d'application générale des traités de l'Union sont pertinents en matière fiscale.

Le **chapitre relatif aux dispositions fiscales** (articles 110 à 113) du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (traité FUE) prévoit «l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence». Il maintient également une procédure législative spéciale dans le cadre de laquelle le Conseil agit à l'unanimité et le Parlement européen est uniquement consulté.

Le chapitre relatif au **rapprochement des législations** (articles 114 à 118 du traité FUE) couvre les taxes qui ont un effet indirect sur la mise en place et le fonctionnement du marché intérieur, les dispositions fiscales n'étant pas soumises à l'application de la procédure législative ordinaire. Par ailleurs, en vertu de l'article 115 du traité FUE, l'harmonisation fiscale ne peut se faire que par la voie de directives.

Parmi les autres dispositions pertinentes, on peut citer également la **libre circulation** des personnes, des services et des capitaux (articles 45 à 48 du traité FUE pour les travailleurs, 49 à 55 pour le droit d'établissement, 56 à 62 pour les services et 63 à 66 pour les capitaux et les paiements). Les dispositions relatives à l'**environnement** (articles 191 et 192 du traité FUE) présentent également des aspects fiscaux. Les dispositions en matière de **concurrence**, et notamment l'interdiction des aides d'État inscrite aux articles 107 à 109 du traité FUE, sont pertinentes pour la politique fiscale.

² Les taxes sur le chiffre d'affaires ont fait l'objet de dispositions européennes dès 1967 (taxes sur le chiffre d'affaires à cascade mais non cumulatives, directive 67/557/CE du Conseil), et un régime commun en matière de TVA a été établi par la 6^e directive TVA (directive 77/388/CEE du Conseil), refondue en 2006 (directive 2006/112/CE).

³ Voir la page web de la DG TAXUD consacrée aux [accises](#).

⁴ Pour une présentation approfondie de la jurisprudence de la CJUE en matière d'impôts directs, voir la publication du Département thématique intitulée «[The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010: study](#)» (*L'incidence des arrêts de la Cour de justice européenne dans le domaine de la fiscalité directe — 2010*).

Les **principes généraux** particulièrement pertinents en matière fiscale sont la non-discrimination, la proportionnalité, la sécurité juridique ou l'enrichissement sans cause. Le principe de loyauté envers l'Union prévu à l'article 4, paragraphe 3, du traité FUE contribue à garantir l'efficacité et l'équivalence des dispositions fiscales européennes pour les citoyens de l'Union. Il permet également de clarifier les obligations exactes des États membres lorsque le traité lui-même ne le fait pas. En particulier, les droits dérivés de la législation européenne doivent être équivalents à ceux qui régissent des situations nationales équivalentes, et la législation fiscale nationale ne peut pas rendre l'exercice des droits dérivés de la législation européenne excessivement difficile ou quasiment impossible.

La coopération renforcée (articles 326 à 334 du traité FUE) peut être utilisée en matière fiscale.

Aspects territoriaux

Le **champ d'application** territorial est défini dans les traités (notamment en ce qui concerne les territoires dépendants, d'outre-mer et associés), et dans des instruments spécifiques de la législation secondaire⁵; c'est par exemple le cas pour la TVA.

Un autre aspect est la détermination du **lieu d'une activité imposable** (par exemple, une transaction entre deux parties basées dans deux États membres peut être réalisée dans un autre État membre). Cet aspect est d'autant plus important que la fiscalité n'est pas harmonisée, ou pas entièrement, et que les dispositions nationales peuvent être très différentes (y compris pour ce qui est des différences de taux).

2.1.3. Acteurs et instruments de la politique fiscale

Le cadre applicable à la politique fiscale est le suivant: les États membres sont libres de choisir le régime fiscal qu'ils jugent le mieux adapté conformément à leurs préférences, pour autant qu'ils se conforment aux règles européennes. En outre, toute proposition d'action de l'Union dans le domaine fiscal est soumise aux principes de subsidiarité et de proportionnalité.

La caractéristique principale des dispositions fiscales européennes en matière d'adoption d'actes est le fait que le Conseil se prononce sur une proposition de la Commission à l'unanimité, le Parlement européen étant uniquement consulté. Les dispositions adoptées dans le domaine fiscal incluent les directives rapprochant les dispositions nationales et les décisions du Conseil. Outre ces dispositions, la Commission adopte des actes d'exécution et des actes délégués (règlements, directives ou décisions) lorsque l'acte de base le prévoit.

S'ajoutent à ces actes juridiquement contraignants, des instruments non contraignants créant une approche commune, par le biais de recommandations, de codes de conduite (fiscalité des entreprises), de plans d'actions, de guides ou d'avis explicatifs qui fournissent des orientations pratiques et informelles concernant la législation et la réglementation européennes.

2.1.4. Fiscalité directe et fiscalité indirecte

La fiscalité **directe** désigne les impôts perçus sur le revenu, le patrimoine et les capitaux, qu'il s'agisse de personnes physiques ou de sociétés.

⁵ Pour la TVA, par exemple, les articles 6 et 7 de la directive 2006/112/CE.

En matière d'impôt des personnes physiques (IPP), la libre circulation des personnes et l'interdiction de la discrimination font que, dans le cadre de la perception d'impôts directs par un État membre, un travailleur ayant la nationalité d'un autre État membre ne peut pas être traité de manière moins favorable que les ressortissants de l'État membre où il est taxé. Les dispositions européennes ne traitent pas l'IPP en tant que tel. Il continue de faire l'objet de traités bilatéraux, et le développement de l'action de l'Union dans ce domaine est lié à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

L'action de l'Union en matière d'impôt des sociétés est plus avancée, même si elle porte uniquement sur les mesures liées aux principes du marché unique. Des réflexions plus larges, lancées à plusieurs reprises, ont entraîné l'élaboration de mesures importantes liées au marché unique (directive sur les fusions, directive mères-filiales et, plus récemment, la proposition d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés).

La fiscalité **indirecte** englobe les impôts qui ne sont perçus ni sur le revenu, ni sur des biens. Elle inclut la TVA, les accises, les droits d'importation et les taxes sur l'énergie et autres taxes à caractère environnemental. Le principe fondamental de la fiscalité internationale est que les impôts indirects sur la consommation sont perçus dans le pays où sont consommés les biens et services concernés. Un tel système n'était pas possible pour la TVA, de sorte que des dispositions transitoires ont été adoptées en matière de TVA. Globalement⁶, les ventes à des personnes physiques sont régies par un système basé sur l'origine, tandis que pour la fiscalité entre assujettis, c'est un système basé sur la destination qui s'applique. Dans ce dernier cas, le mouvement transfrontalier de marchandises est scindé en deux transactions différentes: une fourniture intérieure à l'Union exonérée de TVA et une acquisition intérieure à l'Union soumise à la TVA dans le pays de destination. Les dispositions transitoires restent d'application, même si elles sont généralement jugées complexes et si elles entraînent des coûts de conformité élevés et des possibilités de fraude liée à la possibilité d'acheter des marchandises sans verser de TVA (fraude de type «carrousel») et de lacunes dans la perception (écart de TVA)⁷. À l'heure actuelle, comme l'indique le rapport d'octobre 2014, le passage à un système de TVA définitif appliqué dans l'Union comme il le serait dans un seul pays n'est pas encore réalisable politiquement⁸.

Les accises s'appliquent au tabac, aux produits alcoolisés et aux cigarettes. Les accises sont des taxes spécifiques partiellement harmonisées à travers l'Union sous la forme d'un montant donné par quantité de produit, et qui ne varie pas en fonction du prix de détail.

⁶ Il existe des [exceptions](#).

⁷ Voir, par exemple: «[Blanchiment du produit de la fraude à la TVA](#)», Groupe d'action financière (FATF-GAFI), 23 février 2007; concernant l'écart de TVA, [Mise à jour pour 2012 de l'étude destinée à quantifier et analyser le «trou» de TVA dans l'UE à 27 États membres](#), 22 octobre 2014.

⁸ Le lecteur trouvera une présentation récente de l'état de la situation dans le document des services de la Commission du 29 octobre 2014 [SWD\(2014\) 338 final](#) sur la mise en œuvre du régime TVA définitif pour les échanges intérieurs à l'Union («on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade»).

2.2. La fiscalité dans l'économie

Une sélection de données statistiques est présentée ci-dessous afin de donner une image globale de la fiscalité dans l'économie⁹. La plupart des indicateurs utilisés ne reflètent les modifications législatives et l'évolution de l'activité économique qu'une fois que celles-ci ont produit leurs effets.

La politique fiscale génère des recettes utilisées par les gouvernements nationaux. Les recettes fiscales (y compris les cotisations sociales) représentent la majeure partie des recettes publiques: 90 % du revenu total des pouvoirs publics. Les recettes fiscales des institutions de l'Union représentent 0,7 % des recettes fiscales de l'Union¹⁰.

2.2.1. Ratio de l'impôt au PIB

L'évolution du ratio de l'impôt au PIB reflète l'évolution de l'activité économique (emploi, ventes et services) et de la législation fiscale (taux, bases d'imposition, seuils d'exonération) ayant une incidence sur les recettes ainsi que l'évolution du produit intérieur brut (PIB).

Au niveau de l'Union, en moyenne pondérée, la charge fiscale (cotisations sociales comprises) représente 39,4 % du PIB (EU-28, 2012). Ce pourcentage a augmenté depuis 2009, ce qui reflète les mesures proactives prises par les États membres ces dernières années pour résorber leurs déficits publics. On peut également l'attribuer en partie aux mesures actives d'augmentation des recettes prises par certains États membres.

Figure 1: Fiscalité en % du PIB – évolution au cours des deux dernières décennies



Source: [Eurostat](#) 2014

Ce ratio varie d'un pays à l'autre, de 48,1 % (Danemark) à 27,9 % (Lettonie). Le ratio moyen de 39,4 % dans l'Union est supérieur à celui d'autres économies telles que les États-Unis ou le Japon, par exemple.

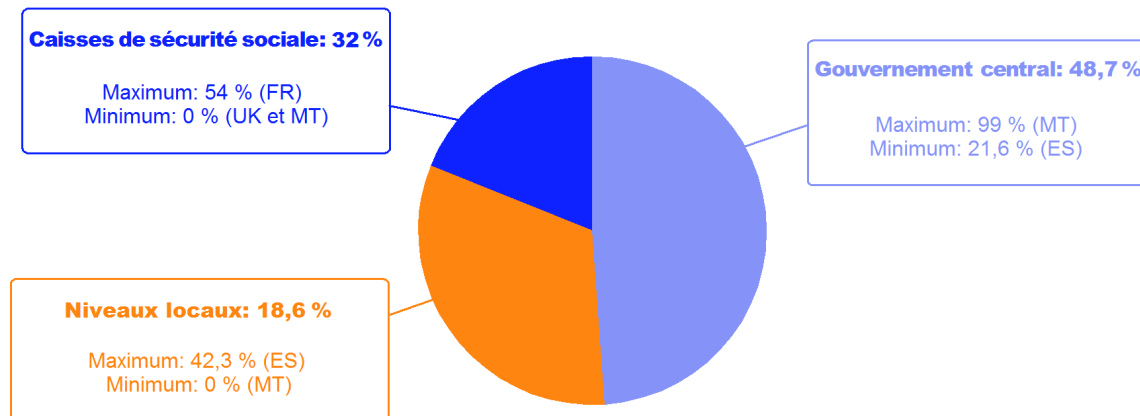
⁹ Pour de plus amples informations, voir [Tendances de la fiscalité dans l'Union européenne](#), Eurostat, juin 2014, y compris les données nationales.

¹⁰ [Statistiques en bref 4/2014](#)

2.2.2. Impôts nationaux, impôts locaux et cotisations sociales

En ce qui concerne la **source** des recettes fiscales (moyenne européenne), la part principale revient aux impôts nationaux (près de la moitié, 48,7 %), devant les régimes de sécurité sociale (un peu moins d'un tiers avec 32 %) et les impôts locaux (18,6 %).

Figure 2: Structure des recettes par niveau de gouvernement (% de la charge fiscale totale) 2012



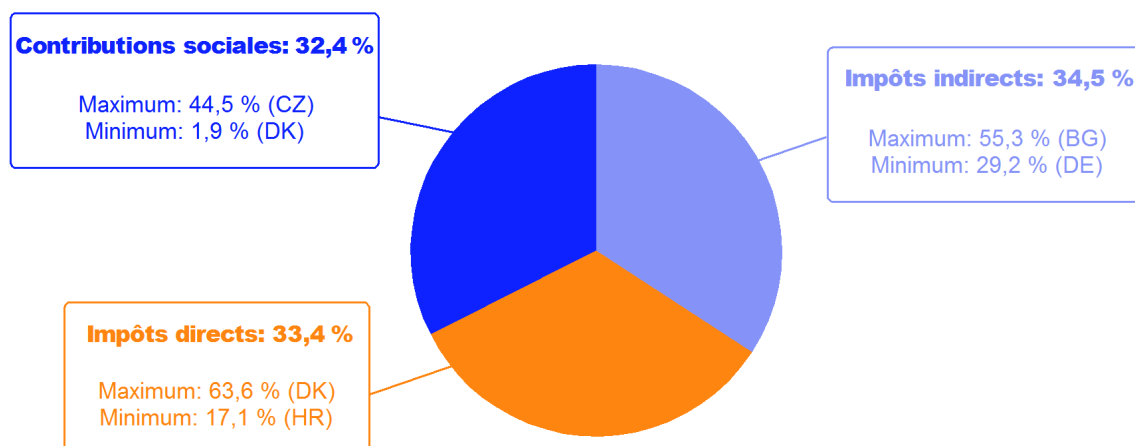
Source: [Tendances de la fiscalité dans l'Union européenne](#) (2014).

Ces moyennes masquent toutefois des disparités considérables entre les différents États membres: alors que, dans certains d'entre eux, les impôts nationaux représentent près de la totalité des recettes fiscales, ou au moins les deux tiers (99 % à Malte, 94,3 % au Royaume-Uni et 66,2 % au Portugal), dans d'autres, ils en représentent moins d'un tiers (32,9 % en France, 30,4 % en Allemagne, 27,9 % en Belgique et 21,6 % en Espagne). En conséquence, la part des impôts locaux et des cotisations de sécurité sociale dans les recettes fiscales est considérable dans certains États membres et mineure, voire nulle, dans d'autres.

2.2.3. Principaux types d'impôts: impôts directs, impôts indirects et cotisations sociales

Il existe trois catégories ou types principaux d'impôts: les impôts directs, indirects et les cotisations sociales¹¹. En ce qui concerne la **ventilation** des recettes fiscales par type d'impôt, la répartition au niveau de l'Union se fait grosso modo en trois parts égales.

¹¹ Comprend les cotisations à verser aux fonds de sécurité sociale ou autres régimes d'assurance sociale ainsi que les cotisations sociales imputées reprises dans les statistiques dans la définition des prélèvements obligatoires afin de permettre de meilleures comparaisons dans le temps et entre pays. Voir [Tendances de la fiscalité dans l'Union européenne 2014](#), p. 270: «Dans la pratique, les cotisations sociales imputées concernent les gouvernements qui ne versent pas de cotisations réelles pour leurs salariés mais qui leur garantissent néanmoins une pension de retraite; les cotisations sociales imputées représentent les cotisations que le gouvernement devrait verser à un fonds de pension pour assurer à ses salariés une pension d'un montant équivalent».

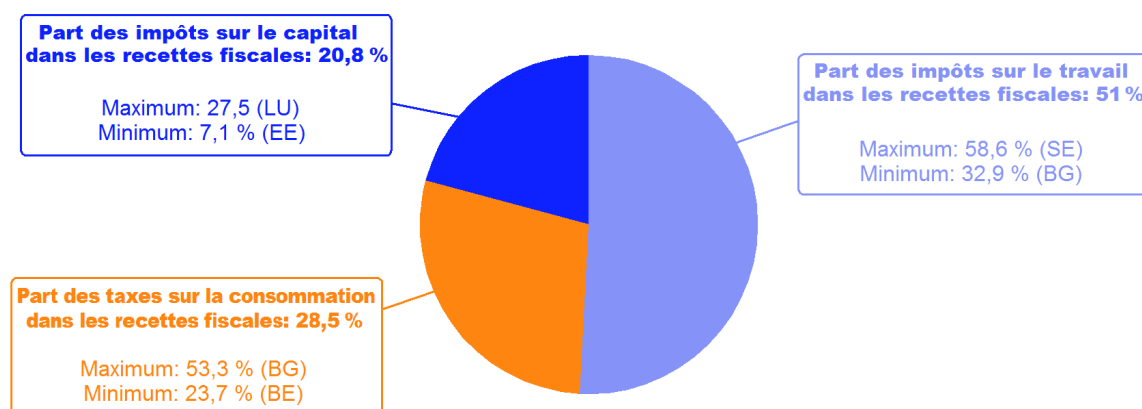
Figure 3: Recettes fiscales par type d'impôt majeur 2012 (% de la pression fiscale totale)

Source: [Tendances de la fiscalité dans l'Union européenne](#) (2014).

Cette répartition masque également des différences importantes entre les États membres¹².

2.2.4. Ventilation par fonction économique

La ventilation par fonction économique (**consommation, travail et capital**) indique qu'au niveau de l'Union, la **fiscalité du travail** représente une part majoritaire des recettes fiscales devant la fiscalité de la consommation et celle du capital. Il existe des différences considérables entre les États membres.

Figure 4: Répartition de la pression fiscale totale par type de base d'imposition (% de la charge fiscale)

Source: [Tendances de la fiscalité dans l'Union européenne](#) (2014).

2.3. La fiscalité et les autres objectifs de politique

2.3.1. Marché intérieur

L'harmonisation des impôts indirects ainsi que les travaux entrepris sur les impôts directs sont liés à la mise en place d'un marché unique efficace. Les impôts peuvent créer des distorsions néfastes pour le marché unique et entraîner des discriminations faisant obstacles à la libre circulation (des personnes, des services et des capitaux).

¹² L'évolution des parts relatives entre 2010 et 2014 est présentée par exemple dans [Tax reforms in EU Member States — Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability 2014 Report](#) («Réformes fiscales dans les États membres de l'UE — enjeux de la politique fiscale pour la croissance économique et la viabilité budgétaire, rapport 2014»), p. 15: «Évolution des recettes fiscales».

Sur le marché unique, les administrations nationales suivent et contrôlent le flux des échanges intérieurs à l'Union et les impôts y afférents, principalement grâce au système d'échange d'informations sur la TVA (VIES) et au système de circulation et de contrôle des produits soumis à accise (EMCS). Ces deux systèmes contribuent à la lutte contre la fraude.

2.3.2. Politiques de concurrence

D'un point de vue commercial, il est rationnel de baser les entreprises là où les conditions sont plus favorables, ce qui peut entraîner un «chalandage de conventions fiscales» (planification fiscale). Lorsqu'un régime fiscal confère des avantages économiques à un opérateur spécifique (ce qui, par définition, fausse la concurrence), ces avantages peuvent soulever des questions relatives à l'interdiction des aides d'État inscrite aux articles 107 à 109 du traité FUE¹³. La Commission est habilitée à statuer sur la légalité des aides d'État sur la base des dispositions du traité, du droit dérivé et de la jurisprudence européenne. Elle peut contrôler, vérifier et restreindre les aides, et imposer aux États membres de recouvrer certaines aides. En ce qui concerne la forme, l'interdiction couvre toutes les formes et tous les niveaux, et les mesures constituant des aides d'État doivent être approuvées avant de pouvoir être mises en œuvre, sauf si elles sont exemptées au titre de mesures d'exonération de groupe.

Les dispositions fiscales peuvent avoir pour effet de conférer un avantage économique qui peut relever de l'interdiction des aides d'État, et qui doit être évalué et traité en conséquence. Plusieurs régimes fiscaux ont été évalués et ont fait l'objet d'enquêtes au titre des dispositions relatives à la concurrence.

La Commission de Jean-Claude Juncker a indiqué que les instruments de la politique de concurrence continueraient d'être utilisés dans la lutte contre la fraude fiscale à l'appui de la stratégie de la Commission pour la croissance et l'emploi¹⁴.

Exemples de problèmes de concurrence liés à la fiscalité

Les **décisions anticipées en matière fiscale ou rescrits fiscaux** désignent une pratique par laquelle les autorités fiscales donnent aux entreprises des indications et des garanties juridiques concernant la façon dont elles vont être traitées. Cette pratique peut poser problème dans la mesure où elle est susceptible de réduire les impôts futurs, ce qui est contraire au principe d'égalité des conditions fiscales et fausse la concurrence sur le marché unique en conférant des avantages fiscaux de manière sélective¹⁵. Une enquête menée par la Commission européenne sur les rescrits fiscaux¹⁶ sur la base règles en matière d'aides d'État a récemment été élargie pour couvrir tous les États membres.

Les régimes appliqués aux **entreprises offshore**¹⁷, par exemple, lorsqu'un régime fiscal particulier exempté des entreprises sans aucun échange ni activité commerciale de l'impôt sur les sociétés, peuvent également soulever des préoccupations en matière de concurrence.

¹³ Voir la [communication de la Commission](#) sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (Journal officiel C 384 du 10.12.1998, p. 3).

¹⁴ Lettre de mission au commissaire européen chargé de la concurrence, 10 septembre 2014.

¹⁵ Certaines de ces entreprises multinationales font également l'objet d'enquêtes dans d'autres juridictions (voir par exemple, l'enquête menée par les autorités américaines sur les impôts payés par Apple).

¹⁶ Voir la [page sur les aides d'État](#) de la Direction générale de la concurrence et le [communiqué de presse](#) du 17 décembre 2014.

¹⁷ Voir par exemple l'affaire C-106/09P de novembre 2011 concernant l'impôt sur les sociétés. Voir aussi la récente décision en matière d'aides d'État (SA.34914).