

Jean-François BOUDET

Maître de conférences (HDR) en droit public, Université de Paris (FDEG)

L'attractivité fiscale de l'Union européenne

Mots-clés : budget de l'Union européen - fiscalité - lutte contre la fraude et l'évasion fiscale

Au sein de l'Union, le principe de neutralité n'a pas empêché la concurrence fiscale en Europe. Vis-à-vis de l'extérieur, l'offre fiscale diverse est parfois attractive pour une évasion fiscale faiblement combattue faute d'une stratégie qui dépasse les intérêts étatiques.

L'Europe a mauvaise presse et il semble difficile de pouvoir s'exprimer clairement sur les apports de la construction européenne sans avoir de débats politiques passionnés. De ces états d'âme, le président Juncker pouvait ainsi affirmer au sortir de ses fonctions européennes en mai 2019 : « *Si les européens observaient le monde tel qu'il est, ils s'apercevraient que seuls, divisés entre nations, nous ne compterons plus. Chaque fois que je suis dans une autre partie du monde – L'Afrique qui m'est très chère, l'Asie que j'admire de loin –, je constate que je suis reçu, moi, président de la Commission européenne, comme un messenger du bonheur. Ils me disent tous : nous voulons faire comme vous. Lorsque je descends de l'avion à Bruxelles, je me retrouve dans une vallée de larmes ! Sans devenir romantiquement puéril, je vois les yeux des jeunes Africains regarder les Européens pleins d'espoir* »¹.

L'Europe serait-elle attractive ?

Un peu plus de 10 ans après le colloque international et européen intitulé « Finances publiques et Union européenne » que les Professeurs Dusart et Molinier organisaient à l'Université de Toulouse I (en partenariat la SFFP et sous l'égide de l'IRDEIC, 11 et 12 mai 2007), la question des « *Ressources de l'Union européenne, Impôt et droit fiscal* » reste de toutes acuités comme l'indique le titre de cette troisième séance du séminaire itinérant 2019 de la Société Française de Finances Publiques (SFFP) organisé en collaboration avec l'Institut Fédératif de Recherche sur les Mutations des normes juridiques de Toulouse – axe UTEFI – et l'Institut Maurice Hauriou, à l'Université Toulouse Capitole, le 27 septembre 2019². Ainsi, pour Marie-Annick Barthe, « *le traité de Rome a enclenché un processus d'intégration suffisamment attractif pour servir de cadre de ré-*

¹ États d'âmes, dans la Libre Belgique, 25 et 26 mai 2019, p.50-53.

² Les actes du colloque ont été publiés sous le titre « Les Finances communautaires à l'aube des perspectives financières 2007/2013 » (s.d. V. DUSSART ; avant-propos J.-C. GAUTRON) aux Presses de l'université de Toulouse 1 Capitole, Etudes de l'IRDEIC, VII/2011.

férence. L'UE se présente comme le prototype même d'une "union régionale" »³. De ce fait, la fiscalité est devenue une question européenne en raison de ses interactions avec le marché intérieur et le principe de la libre circulation des personnes, des services et des capitaux, mais sans pour autant qu'il y ait un interventionnisme fiscal européen similaire à celui mise en place par les droits internes⁴. Il n'y a ici qu'un ensemble de politiques fiscales qui concourraient aux objectifs assignés par les traités européens⁵.

L'Europe serait-elle fiscalement attractive ?

La réponse est de prime abord positive dès lors qu'aucune région du monde n'est aussi intégrée sur le plan économique que l'Union européenne. Sa population est de 513,4 millions d'habitants ; son PIB mondial se situe devant les États-Unis si l'on additionne les PIB de chaque État membre ; elle est au premier rang mondial pour l'automobile, pour de nombreux produits agricoles (lait, viande) ou l'acier ; le taux de chômage en Europe est de l'ordre de 11% de sa population active. L'Union européenne constitue l'un des trois pôles de la Triade avec l'Accord de libre-échange nord-américain (ALENA) et l'ASEAN Plus Trois⁶. Le budget européen engage 125 614 M€ sur la période 2014-2020 aux politiques de compétitivité et concoure ainsi à consolider les efforts nationaux d'investissement dans l'économie européenne, à soutenir les entreprises en particulier les PME, à appuyer la recherche, le développement technologique et l'innovation, à renforcer les infrastructures paneuropéennes de transport, d'énergie et de TIC, à promouvoir l'éducation, la formation et les échanges européens⁷.

L'activité économique ne se distribue pas au hasard dans l'espace et la « vieille Europe » garderait toute sa vitalité. Son territoire, entendu à la fois comme un espace vécu, complexe et actif et comme un construit social permanent et en constante appropriation, reflèterait la perception de l'avantage concurrentiel recherché par les acteurs économiques et politiques. Pratiquement absente du vocabulaire des économistes à la fin des années 1980, la notion d'attractivité a suscité au cours des vingt dernières années un intérêt de plus en plus marqué au point de constituer aujourd'hui l'un des thèmes centraux des débats de politiques économiques⁸. L'attractivité renvoie aux notions d'attraction et de mobilité d'acteurs ; elle est tout autant utilisée dans les espaces physiques qu'elle ne l'est en géographie, en économie spatiale et en aménagement lorsqu'elle renvoie au concept de territoire. En d'autres termes, l'attractivité cible l'attraction et la mobilité des personnes physiques et morales dans un contexte de compétitivité et de concurrence. Dans son mouvement, la construction européenne participe à sa manière à ce dessein structurant et macroéconomique⁹. Un nombre multiple de critères fondamentaux qui enveloppent différentes branches scientifiques sont à citer pour comprendre cette notion d'attractivité, notamment les efforts de marketing territorial, de création de communautés, d'infrastructures, de formation de capital humain et surtout, dans une vision plus chiffrée et chiffrable, la fiscalité et le droit fiscal sujets d'évasions et d'enfous tant intellectuels que pratiques bousculés par des rhétoriques partisans¹⁰. Parmi d'autres, l'indice d'attractivité fiscale (TAX) se distingue l'*International Tax Competitiveness Index* (ITCI). Autant ce dernier vise à mesurer dans quelle manière le système fiscal d'un pays a une fiscalité compétitive qui se traduit par des taux marginaux bas et une fiscalité neutre qui permet un maximum de revenus avec le minimum de distorsions économiques, autant le premier mesure l'attractivité de l'environnement fiscal pour les sociétés de 100 pays à travers le monde. L'indice d'attractivité fiscale apparaît surtout comme un indice composite qui englobe un large éventail d'aspects fiscaux pertinents pour les décisions d'implantation d'une entreprise. L'indice est compris entre zéro et un, les valeurs les plus élevées indiquant une plus grande attractivité fiscale du point de vue des entreprises. Il est composé de vingt composants de poids égaux : règles anti-évitement, règlement CFC, taux d'imposition des sociétés, dépréciation, États membres de l'UE, régime d'imposition des groupes, conserver le climat fiscal, report de perte, perte reportée, régime de brevets, taux d'imposition du revenu des particuliers, R & D, imposition des gains en capital, imposition des dividendes reçus, règles de capitalisation, règles de prix de transfert, réseau de traité, dividendes au taux de retenue à

³ BARTHE (M.-A.), *Economie de l'Union européenne*, Paris, Economica, 5^e éd., 2014, p.42.

⁴ V. déjà : ORSONI (G.), *L'interventionnisme fiscal*, Paris, PUF, coll. Fiscalité, 1995, p.211.

⁵ Le changement des titres de l'ouvrage de Dominique BERLIN est évocateur de ces mutations : BERLIN, D., *Droit fiscal communautaire*, Paris, PUF, coll. Droit fondamental : droit financier, 1988 ; BERLIN, D., *Politique fiscale*, Bruxelles, ULB, Institut d'études européennes, coll. Commentaires J. Mégret, 2 vol., 2012. V. aussi : DELAUNAY (B.), *Droit de l'Union européenne et politique fiscale*, RFFP, n°126, 2014, p.51.

⁶ Le premier est un traité, entré en vigueur le 1^{er} janvier 1994, qui institue une zone de libre-échange entre les États-Unis, le Canada et le Mexique. Il couvre environ 500 millions d'habitants et vise essentiellement à réduire voire éliminer les barrières commerciales entre les trois pays signataires, tout en maintenant celles qui sont politiques (en anglais : *North American Free Trade Agreement*, NAFTA).

Le deuxième est moins formalisé puisque l'ASEAN Plus Trois (APT : *ASEAN Plus Three*) est une rencontre entre les pays de l'ASEAN ainsi que la Chine, le Japon et la Corée du Sud. Elle se tient durant les sommets de l'ASEAN, association des nations de l'Asie du Sud-Est (ANASE ou ASEAN pour Association of South East Asian Nations). Fondée en 1967 à Bangkok, cette organisation politique, économique et culturelle regroupe aujourd'hui dix pays d'Asie du Sud-Est (Birmanie ; Brunei ; Cambodge ; Indonésie ; Laos ; Malaisie ; Philippines ; Singapour ; Thaïlande ; Viêt Nam). Elle représente un peu de 620 millions d'habitants. Pour plus de précisions, V. ORCIER (P.), *L'Europe entre associations, alliances et partenariats. L'état de l'union européenne, de la zone euro, de l'espace Schengen et de l'Otan au 1^{er} juillet 2019*, Géoconfluences, 11 juin 2019 (URL : <http://geoconfluences.ens-lyon.fr/doc/etpays/Europe/EurDoc13.htm> consulté le 13 juin 2019).

⁷ Ce soutien à la croissance et à la compétitivité se trouve dans les politiques au titre de la sous-rubrique « Compétitivité pour la croissance et l'emploi » (sous-rubrique 1.a.). V. SAUREL (S.), *Le budget de l'Union européenne*, Paris, La Documentation française, coll. Reflexe Europe, séries Institutions & Politiques, 2018, p.127 sq.

⁸ V. BOUTHEVILLAIN (C.), DUFRENOT (G.), FROUTE (Ph.) et PAUL (L.), *Les politiques budgétaires dans la crise. Comprendre les enjeux actuels et les défis futurs*. Préface de Michel BOUVIER, Bruxelles, De Boeck, coll. ouvertures économiques, 2013, p.131-132.

⁹ V. en ce sens le dernier rapport sur l'attractivité internationale du cabinet de conseil EY (anciennement Ernst & Young) publié le mardi 4 juin 2019.

¹⁰ Sur ces rhétoriques, V. plus part. BEAUVIRONNET (E.) et BOUDET (J.-Fr.), « La géographie des Finances publiques », *Pyramides*, 2020 (à paraître).

la source, taux d'intérêt de retenue à la source, retenues à la source sur les redevances¹¹.

Dans cette optique, on serait tenté de confirmer les propos de Mireille Delmas Marty pour qui « *Le modèle [européen] doit être attractif, car d'autres régions commencent à mettre en place des dispositifs à portée juridique.* » et ce quand

bien même existe-t-il différents « *potentiels d'intégration* »¹². Plus exactement, l'attractivité fiscale de l'Union européenne paraît contrastée voire paradoxale tant au regard de son économie (I) que de la mondialisation (II) puisqu'elle recherche tantôt la neutralité (A) ou la concurrence (B) fiscales, propose tantôt une offre (A) ou une stratégie (B) fiscales.

1 L'attractivité contrastée de la fiscalité de l'UE au regard de l'économie européenne

A. La recherche d'une neutralité fiscale en Europe

Le traité de Rome du 25 mars 1957 créant la Communauté économique européenne restait prudent en matière fiscale. Son dessein premier était l'instauration et l'observation de la neutralité fiscale dans les échanges communautaires entre six États (l'Allemagne, la Belgique, la France, l'Italie, le Luxembourg et les Pays-Bas), à savoir le traitement fiscal égal entre produits nationaux et ceux en provenance des autres États membres. Pour le reste, le Traité invitait la Commission européenne à faire converger les intérêts nationaux dans le seul but d'harmoniser les taxes sur le chiffre d'affaires.

Il n'en demeure pas moins que, consciemment, les rédacteurs du Traité de Rome ont prévu l'harmonisation de deux impôts au niveau européen, à savoir la TVA – laquelle est considérée comme le seul impôt général sur la consommation – et les droits d'accises – lesquelles pouvant se définir comme frappant le commerce du tabac, de l'alcool du pétrole et de ses produits dérivés.

- Animée par le souci de neutralité fiscale nécessaire à la libéralisation des échanges et l'élimination des frontières fiscales entre les États membres, la politique d'harmonisation fiscale des impôts indirects a donné lieu à l'adoption de directives qui ont permis la mise en place progressive d'un droit commun européen en matière de TVA¹³.

- L'autre succès – mais moins abouti – est celui de l'harmonisation des droits d'accises. La nécessité d'une harmonisation européenne des droits d'accises a été défendue par le Comité fiscal et financier en 1962 (dit « rapport Neumark ») selon lequel la mise en place de droits d'accises européens constituait un préalable à la mise en œuvre d'une union économique et monétaire et devait surtout permettre de renforcer l'attractivité des investissements étrangers en provenance des États-Unis.

- Quant aux autres impôts indirects qui frappent les capitaux, l'idée de se doter d'un dispositif européen en la matière visait plus modestement à rendre plus attractive et plus visible l'économie

européenne en favorisant les mouvements des capitaux. Cet objectif a globalement été atteint avec la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, laquelle consacre en son article 7 un principe d'irréversibilité : tout État membre qui renoncerait à taxer les droits d'apports, qui réduirait l'assiette imposable ou qui diminuerait ses taux ne peut jamais revenir sur ces mesures favorables aux investisseurs.

Il s'agit plus spécifiquement ici de l'expression d'une intégration positive qui est codifiée à l'article 113 TFUE. Ce dernier dispose que : « *Le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à 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.* ». Aussi, l'objectif de neutralité fiscale consacré par les traités européens est conçu pour lutter contre tout dysfonctionnement et distorsion éventuels de concurrence dans le cas où la production des opérateurs économiques serait taxée de manière différente d'un État à un autre. Cet objectif permet également d'éviter tout effet gênant les conditions d'établissement des entreprises au sein du marché intérieur ou influençant négativement le comportement des consommateurs personnes physiques, ce qui par truchement pourrait aussi perturber les conditions d'établissements des entreprises en Europe. Pour les impôts directs, le traité ne prévoyait en revanche ni harmonisation ni orientation de l'action communautaire, de telle sorte que l'on pouvait même facilement affirmer l'existence d'un échec cuisant de l'action fiscale des autorités européennes en la matière. La période 1960-1975 fut malgré tout un moment de grande détermination des institutions européennes pour ce qui est de l'attractivité fiscale européenne et qui peuvent se résumer successivement dans le rapport Neumark précité (1962) ou le rapport

¹¹ V. LEROY (M.), « Les enjeux de la territorialité fiscale », *Gestion et management public*, vol. 4/3, n°1, 2016, p. 5. Et plus particulièrement : <https://www.tax-index.org/> (indice d'attractivité fiscale) et <https://fr.irefeurope.org/Publications/Etudes-et-Monographies/article/Indice-de-compétitivité-fiscale-internationale-2019> (indice de compétitivité fiscale).

¹² DELMAS MARTY (M.), *Les forces imaginantes du droit. Le relatif et l'universel*, Paris, Le Seuil, coll. la couleur des idées, 2004, p.11. V. plus spéc. BALASSA (B), *The theory of economic integration*, R.-D. Irwin, Homewood, Ill., 1961.

¹³ V. en dernier lieu la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Ce système s'est progressivement généralisé dans le monde. Ainsi les États-Unis et l'Inde appliquent une taxe sur les ventes payées par le consommateur final (mais pas à chaque niveau), ce qui est équivalent à la TVA dès lors que cette dernière imposition est récupérée sur les consommations intermédiaires. De même, la majeure des pays en développement ont adopté des systèmes similaires de TVA même si certains secteurs, tels les services, les commerces de gros et de détails y sont souvent exemptés.

Wermer (1970). Ambitieux, l'un comme l'autre visait l'amélioration de l'attraction des investissements étrangers en Europe et le renforcement de la compétitivité des entreprises européennes. Les crises économiques des années 1970 comme l'opposition systématique des États membres à tout transfert de souverainetés ou de compétences fiscales lorsque les autorités européennes essayaient tant que faire se peut de se pencher sur la question des pertes transfrontalières des entreprises dont l'harmonisation aurait rendu les entreprises plus compétitives au niveau international, ont cependant mis à mal le projet européen jusqu'à ce jour¹⁴. Consciente de ses oppositions et des difficultés à avancer par voie de directives, la Commission européenne a fait le choix d'une intégration négative par la prohibition des restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux d'une part et d'autre part par la prohibition des aides d'États sous forme fiscale incompatible avec le marché intérieur. Bon gré mal gré, la concurrence fiscale en Europe est dès lors maintenue malgré un contentieux européen fourni en matière fiscale (défaut ou mauvaise transposition, exécution tardives, manquement, questions préjudicielles, etc.) et conséquemment un coût budgétaire national exponentielle¹⁵.

B. Le maintien d'une concurrence fiscale en Europe

Il n'existe pas de consensus sur les conséquences réelles de la concurrence fiscale entre les États membres à partir du moment où cette dernière est liée à plusieurs facteurs économiques, géopolitiques ou politiques que sont aussi les intérêts nationaux ou les orientations idéologiques en confrontation. Ses défenseurs insistent sur la dynamique que la concurrence fiscale crée : elle serait porteuse de discipline luttant contre les égoïsmes nationaux ou l'incompétence des femmes et des hommes politiques ; elle bénéficierait davantage aux plus grandes entreprises, aux travailleurs les plus qualifiés ou les détenteurs des plus grosses fortunes qui participent à l'attractivité fiscale de l'Union européenne. Ainsi, les entreprises ont pu diversifier leurs implantations et multiplier leurs établissements dans différents États membres grâce au marché unique. Plus exactement, il leur est loisible d'exploiter les différences de fiscalités, notamment sur leurs bénéficiaires, en jouant autant sur les taux d'impositions nationales, sur les prix de transfert entre établissements au sein d'un même groupe que sur les techniques plus générales de financement à base d'endettement. De fait, l'espace européen est aujourd'hui la zone de concurrence fiscale la plus élevée entre pays¹⁶. S'il n'est pas dans le propos de ce qui suit d'apporter une réponse complète à une question aussi vaste et complexe, la notion de concurrence n'en

constitue pas moins l'arrière-plan de réflexions qui ont pour objet commun d'interroger les ressorts conjoints de l'attractivité des territoires, de la délocalisation et de la concurrence fiscale. Et ce qui est davantage prégnant depuis le début de ce siècle est que la concurrence se renforce dans l'espace communautaire européen entre collectivités géographiques au détriment de la coopération¹⁷.

Cette concurrence fiscale se manifeste cependant en Europe comme dommageable et en totale contradiction avec le projet de Communauté puis d'Union européenne, à partir du moment où elle ne porte aucune politique d'intégration normative sur le plan de la fiscalité européenne. Malgré les débats récurrents et sans pouvoir dépasser la règle de l'unanimité au sein du Conseil européen, il n'y a pas d'impôts européens strictement définis, exception étant évidemment des droits de douanes¹⁸. Bien au contraire, chaque juridiction fiscale nationale préfère taxer les entreprises sur le propre territoire au lieu d'assurer la mise en place d'une imposition consolidée sur l'ensemble du territoire européen. C'est en ce sens que la Commission européenne a relancé le projet ACCIS pour « assiette consolidée commune pour l'impôt sur les sociétés » en 2001 dont l'orientation permettrait aux entreprises de considérer l'Union européenne comme un marché unique aux fins de l'impôt sur les sociétés et ainsi stimuler le projet d'attractivité fiscale de l'Union européenne¹⁹. Dans la même période, la Commission européenne a adopté en 1996 un « code de conduite sur la fiscalité des entreprises » qui identifie les mesures fiscales potentiellement dommageables et énonce les critères pour les détecter. Ce Code crée également un groupe chargé de superviser le travail d'évaluation des mesures instituées, il dispose d'une clause de gel destinée à empêcher l'entrée en vigueur de nouvelles mesures ; il fixe enfin des délais pour assurer le démantèlement de mesures considérées comme effectivement dommageables. Par suite, la Commission européenne comme la Cour de Justice ont rendu indispensable le régime des aides d'État prévu à l'article 107 TFUE surtout en matière fiscale. Les règles de ce régime couvrent en effet les avantages fiscaux accordés par les pouvoirs publics à certaines entreprises, aides qui par leur nature représentent une dépense fiscale pour l'État et une réduction des coûts de fonctionnement courants pour le bénéficiaire. Ils peuvent cependant être autorisés par la Commission s'ils remplissent les conditions prévues à l'article 107 TFUE. Autrement dit, la volonté de l'Union européenne de lutter contre la concurrence fiscale dommageable est animée par le seul objectif d'atténuer au maximum les obstacles fiscaux à l'établissement des entreprises dans l'espace européen et de limiter l'interventionnisme public dans le jeu de la concurrence²⁰. Par manque d'ambition politique et par le jeu de

¹⁴ V. en ce sens, Commission des Communautés européennes, « Proposition de directive relative à un régime de prise en compte par les entreprises des pertes subies par leurs établissements stables et leurs filiales situées dans d'autres États membres ». De manière laborieuse et incomplète : directive (UE) n° 2016/1164 du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

¹⁵ V. Les Echos du 5 novembre 2019 : « Budget : la facture des contentieux fiscaux repart à la hausse ».

¹⁶ Cette concurrence se caractérise plus spécialement par une baisse générale du taux d'impositions des sociétés. Ainsi entre le milieu des années 1990 et aujourd'hui, ce taux a diminué de près de 40 %.

¹⁷ V. déjà en ce sens, le n° 94 de la revue de l'OFCE, n° 2005/3.

¹⁸ Sur cette distinction, V. particulièrement ALBERT (J.-L.), Le droit douanier de l'Union européenne, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit européen, 2019, p. 24 sqq.

¹⁹ PIROTTE (N.), La mesure générale anti-abus en droit européen : de la réalité juridique à la réalité économique », dans L'Europe au présent ! Liber amicorum Melchior Wathelet, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 860. Sur le projet ACCIS, V. en dernier lieu la proposition de directive concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) du 25 octobre 2016.

²⁰ Le cas le plus manifeste ici est celui des aides versées par les aéroports aux compagnies aériennes : V. MARTY (Fr.), Politiques d'attractivité des territoires et règles européennes de concurrence, Revue de l'OFCE, 2005/3, n° 94, p. 97.

confrontations entre États membres, il ne s'agit que d'assurer une « fiscalité de marché » (pour reprendre un nouveau concept de la Cour de

Justice²¹) et non une quelconque attractivité ou compétitivité de l'Union européenne au niveau mondial²².

2 L'attractivité contrastée de la fiscalité européenne au regard de l'économie mondialisée

A. L'offre fiscale en Europe

L'un des objectifs affichés et ultimes des gouvernements occidentaux depuis la crise de 2008 est de lutter contre la fraude fiscale. Ne faisant pas exception à cette dérive de la mondialisation économique, l'Union européenne est souvent brandie par ses États membres comme étant la seule à pouvoir prendre des mesures efficaces contre ce qu'ils estiment être le fléau de l'endettement public. Comme le faisait justement remarquer l'avocat général G. Tesaurò sous l'arrêt de la Cour du 12 mai 1998 « Alexandros Kefalas e.a. contre Elliniko Dimosio (État hellénique) et Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE) », Aff. C-367/96 : « *Tout ordre juridique qui aspire à un minimum d'achèvement doit contenir des mesures, pour ainsi dire, d'autoprotection afin d'éviter que les droits qu'il confère soient exercés de manière abusive, excessive ou déformée* ». Plus clairement, la Cour identifie davantage la fraude dans une affaire C-100/99 « Emsland-Stärke GmbH c/ Hauptzollamt Hamburg-Jonas » du 14 décembre 2000 sous l'angle de l'abus de droit à partir de deux éléments, objectif et subjectif²³. Elle définit par la suite l'abus de droit dans sa décision C-2555/02 « Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd contre Commissioners of Customs & Excise » du 21 février 2006 comme une opération à but essentiellement fiscal : la fraude à la loi repose a priori sur l'existence d'un but essentiellement fiscal ainsi qu'un but autre que fiscal qui reste néanmoins négligeables par rapport à l'avantage en impôt recherché. De même, la lutte contre les paradis fiscaux passe souvent par la catégorisation en tant qu'ennemis communs des paradis fiscaux, et notamment par la mise à jour régulière depuis 2017 de listes noires de telles enclaves²⁴. Cette distribution médiatique permet cependant aux États membres de l'Union européenne de citer des juridictions étatiques extra-européennes en occultant certaines places fortes ou pratiques fiscales dans l'espace européen. L'offre fiscale en Europe n'est donc qu'exclusivement étatique au nom du principe affiché de subsidiarité et chaque État essaie de maintenir et de cultiver son attractivité fiscale en procédant à des stratégies non-coopératives dans un espace économique mondialisé. Depuis l'analyse de Macur Olson sur « La logique de l'action col-

lective » (1965), cette tentation est d'autant plus forte que plus le groupe est nombreux, plus les membres de petite taille est hétérogène. Or, l'élargissement de la Communauté européenne passant de quinze à vingt-huit États membres a considérablement augmenté le nombre de « petits » États au sein de l'Union européenne, les plus grandes économies devenant désormais minoritaires. C'est d'autant plus vrai avec la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne et l'intégration des cinq candidats qui y négocient actuellement leur entrée (Monténégro, Serbie et Turquie, éventuellement Albanie et Macédoine du Nord) que ces stratégies fiscales non coopératives sont plus présentes chez les « petits » pays dès lors que ces instruments demeurent plus efficaces dans de tels pays ayant une économie plus ouverte que les plus États qui auront tendance à privilégier des politiques budgétaires davantage orientées vers le soutien à la demande intérieure. Pour exemple, l'harmonisation européenne des taux de l'impôt sur les sociétés reste un projet lointain et un sujet électoral pour les États membres de l'UE alors même que cet impôt a toujours été pressenti pour devenir un impôt européen²⁵. On comprend mieux la position de la Commission européenne se contentant de travailler sur la seule assiette de l'impôt sur les sociétés et en acceptant de ce fait que, pour les États membres, l'harmonisation des taux de cet impôt en Europe n'est pas souhaitable et que les pays ont une préférence pour des taux faibles. C'est peut-être aussi comme cela qu'il convient de comprendre les convergences des taux de l'IS depuis 2017 en France, en Allemagne et dans les pays du Benelux. La question épineuse de la taxation des GAFAM au sein des pays occidentaux manifeste également cette absence d'offre fiscale commune au sein de l'UE, d'autant que ces entreprises mondialisées fondent toutes leurs stratégies d'optimisation fiscale sur l'extraterritorialité (qui prennent la forme notamment en Europe de « double irlandais » ou de « sandwich hollandais »). De fait, l'existence de ce type de taxation à l'échelle d'un État membre comme la France ou hypothétiquement au sein de l'UE ne se mesurera qu'à l'aune des objectifs qui seront fixés par l'OCDE et sa réussite sera surtout tributaire de la coopération entre juridictions fiscales nationales et l'administration américaine. Ces lectures égoïstes et géopolitiques montrent à quel point l'Europe reste divisée et cette com-

²¹ PEZET (F.), La « fiscalité de marché » : vers un nouveau concept de la Cour de Justice. Réflexions sur une limite raisonnée aux compétences fiscales des États membres », GFP, n° 2019, mars-avril 2019, p. 45.

²² Apple a dénoncé le 17 septembre 2019 devant la justice européenne la retentissante décision de Bruxelles lui demandant de rembourser à l'Irlande 13 milliards d'euros d'avantages fiscaux, estimant qu'elle défait « la réalité et le bon sens ». « Apple paie ses impôts et comprend l'importance de le faire. Nous pensons qu'Apple est le plus gros contribuable au monde », a déclaré Daniel Beard, le représentant du géant californien, qui présentait ses arguments face aux juges du Tribunal de l'Union européenne à Luxembourg. <https://www.afp.com/fr/infos/334/fiscalite-apple-sort-les-griffes-devant-la-justice-europeenne-doc-1kb9ga3>

²³ Pt. 52 : « La constatation qu'il s'agit d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint. Elle requiert, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation communautaire en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention ».

²⁴ On peut affirmer sans se forcer que ces mises à jour procèdent d'un jeu d'entrées et de sorties qui mérite à lui seul un ouvrage car si en sortir accroît l'attractivité, y entrer l'est tout autant !

²⁵ Cet impôt européen peut essentiellement prendre trois formes :

- un impôt sur les sociétés exclusivement européen ;
- un impôt européen spécifique sur les sociétés ;
- et un impôt européen sur les sociétés partageant la base fiscale harmonisée des impôts nationaux sur les sociétés.

Ces propositions ont été principalement initiées par la Commission dans sa communication au Conseil et au Parlement du 4 février 1983 « Le financement futur de la Communauté ».

pétition vicieuse entre États membres en Europe demeure prégnante et nocive tant pour la construction communautaire que pour l'attractivité fiscale au sein de l'Union européenne : cette dernière comme ces États membres ne sont que spectateurs d'un déchirement diplomatique et médiatique mondialisé entre les deux autres grandes régions américaine et asiatique, l'un défendant un protectionnisme latent, l'autre une compétition paradoxalement ouverte.

Il existe par ailleurs un certain nombre de « niches fiscales » au sein des États membres qui interrogent l'offre fiscale européenne.

- Ainsi, les niches à brevet (ou *patent boxes*) sont des ristournes fiscales pour les entreprises innovantes²⁶. Ces dispositifs se voient parfois reprocher d'être sans rapport avec les activités réelles de recherche et développement dans le pays concerné. C'est le cas par exemple au Royaume-Uni, pays dans lequel une entreprise peut réduire fortement son impôt sur les sociétés grâce à l'exploitation de brevets ou à certaines innovations. L'Irlande permet elle-aussi aux entreprises de ne pas payer du tout d'impôts sur les revenus tirés de la propriété intellectuelle, amplifiant un mécanisme déjà existant. L'Espagne assure la déduction d'une partie des bénéfices tirés de la cession ou de la transmission d'un brevet de l'impôt sur les sociétés. En France, le Crédit impôt en faveur de la recherche (CIR) est parfois accusé d'être la base de stratégies d'optimisation fiscale. Il permet de déduire de l'IS 30% des investissements Recherche & développement, dans la limite de 100 millions d'euros (5% au-delà). Ce plafond ne s'impose cependant pas au niveau du groupe. Ainsi, les grandes entreprises multiplient les filiales pour que chacune en bénéficie individuellement. En ce sens, la Commission a demandé des informations concernant les ces niches à brevet à neuf pays, mais aucune enquête formelle n'a été lancée à ce stade²⁷.

- Les stratégies d'optimisation fiscale jouent ensuite sur le lien « mère-fille ». L'Autriche a en ce sens créé en 1993 un statut très favorable aux fondations privées qui accorde une franchise d'impôts totale sur les dividendes versés à ces holdings par leurs filiales, sans incidences quant à leur nationalité (autrichienne ou étrangères) alors que les Pays-Bas, qui accueillent les sièges européens de nombreuses multinationales, ne taxent pas les bénéficiaires rapatriés depuis des filiales.

- De nombreux États se démarquent enfin sur le plan de la déductibilité des intérêts par leur fiscalité avantageuse. Tel est par exemple le cas de la Belgique qui a mis en place un mécanisme de la « déduction d'intérêts dits « notionnels » de la base imposable ». Il s'agit d'un intérêt théorique (notionnel) qui correspond à la rémunération théorique des actionnaires qui ont apporté des fonds à la société en faisant comme si cela correspondait à un emprunt dont les intérêts sont

déductibles. Si les entreprises qui investissent en s'endettant restent officiellement traitées à égalité avec celles qui s'autofinancent, elles usent dans les faits de montages juridiques ingénieux : des filiales basées en Belgique et peu taxées assurent le financement de l'opération tandis que des filiales opérationnelles domiciliées hors Belgique dans des juridictions fiscales encore plus favorables transfèrent leurs bénéfices outre-Québec. On rappellera aussi que les plus-values de vente de participations dans des entreprises ainsi que les plus-values retirées de ventes d'actions ne sont pas taxées en Belgique. Les sociétés de production cinématographique bénéficient enfin dans ce pays d'un traitement privilégié. L'offre fiscale en Europe est donc multiple et l'attractivité fiscale en son sein apparaît davantage comme la clef de voute du maintien de niches fiscales cultivées, voire entretenues par de conventions fiscales anciennes entre États membres, telles un *shopping center* par chaque État²⁸. Cette connivence fiscale demeure logique puisque l'intégration fiscale européenne est bloquée par la règle de l'unanimité au sein du Conseil et la décision fiscale apparaît très difficile sinon impossible à prendre, à l'exception notable mais timide de domaines où les objectifs communs peuvent s'imposer à tous comme cela pourrait être le cas en matière environnementale ou de transition énergétique. Cette voie limiterait l'intensité de la concurrence fiscale dans le cas de la création d'un impôt européen destiné au financement stratégique du budget européen²⁹.

B. La stratégie fiscale en Europe

La stratégie fiscale en Europe ne peut en l'état actuel des choses se fonder que sur une coopération fiscale entre États membres, c'est-à-dire une décision politique des gouvernants européens. Cette dernière peut prendre soit la forme d'une régulation en amont d'une certaine concurrence fiscale dommageable, soit une élimination en aval de pratiques fiscales déloyales. Il s'agit de logiques différentes puisque l'une s'entend volontairement comme une coopération européenne tandis que l'autre maintient des systèmes fiscaux nationaux devant interagir avec une composante transnationale que constitue le droit de l'Union européenne. Il ne peut pas s'agir par voie de conséquence d'une véritable collaboration fiscale entre États membres puisque cette notion renvoie à une participation concertée et effective en vue d'une œuvre commune : la création d'une fiscalité européenne *stricto sensu* renvoyant à la fameuse formule de Jèze selon laquelle « Il y a des dépenses, il faut les couvrir ». La réalité et les ambitions européennes sont tout autre dès lors que la coopération est une limite à la souveraineté des États membres. Il ne peut y avoir avec regrets que des contours à ces finances publiques européennes en gestation par la seule supériorité intrinsèque du droit de

²⁶ V. ALSTADSÆTER (A.), BARRIOS (S.), NICODÈME (G.), SKONIECZNA (A. M.) et VEZZANI (A.), *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D*, Commission européenne, Scientific and Technical Research Reports, 2018.

²⁷ ZAMMIT (I.), "Centralized Intellectual Property Business Models – Tax Implications of EU Patent Box Regimes", *Bulletin for international taxation*, septembre 2015, p.540.

²⁸ V. en ce sens l'art. 351 TFUE et l'interprétation encore ambiguë de la Cour : CJCE, 3 mars 2009, *Commission c/ Suède*, Aff. C-249/06 ; CJCE, 3 mars 2009, *Commission c/ Autriche*, Aff. C-205/06.

²⁹ BOISSEININ (A.), *Le financement de l'Union européenne : moteur d'une intégration politique ? Contribution à l'étude du système budgétaire européen*. Préface de Michel Bouvier, Paris, LGDJ, coll. *Bibl. des thèses*, t. 66, 2019, p. 304 sqq.

l'UE. A cet égard, la coopération fiscale entre les États membres, telle qu'elle existe aujourd'hui, fait appel à une multitude d'outils tendant à lutter contre la concurrence fiscale dommageable ou déloyale, à démanteler des aides d'États ou à éliminer des entraves fiscales en contradiction avec le droit du marché intérieur, et ce, sous couvert d'une tutelle tantôt bienveillante tantôt blessante du droit des États membres de la part la Cour de Luxembourg³⁰. Ces outils poursuivent un même but : préserver la souveraineté des États membres, malgré un système financier intégré. Ainsi, quand la commission européenne s'oppose à la planification fiscale agressive des entreprises, elle indique simplement mais avec assurance que « ces pratiques nuisent à l'équité, empêchent une concurrence loyale dans le marché intérieur et augmentent le fardeau des contribuables européens »³¹. L'attractivité fiscale commune semble donc bien maigre et montre à sa manière cette course au « moins-disant fiscal » des États membres. Ce concept médiatique nouveau en droit fiscal, entendu comme nivellement par le bas en matière fiscale ainsi que mise en relation d'éléments affectés par celui-ci (emploi, salaire, environnement, santé, social, etc.), vise à une forme de convergence en renvoyant au seul fait de se mettre à niveau et à égaliser à minima les législations européennes non déléguées, faute d'ambition européenne de la part des États membres et principalement de la dissension entre les États dits « de l'Europe du Nord » et ceux dits « de l'Europe du Sud » (les premiers estimant que l'on partagera les ressources fiscales quand les seconds sauront gérer leurs finances publiques).

Cette non-stratégie fiscale exprime ce nomadisme fiscal de la part des contribuables nationaux en Europe qui s'accroît d'autant plus avec l'accroissement des échanges, l'économie numérique et la mobilité des personnes physiques et morales d'une part et traduit d'autre part la promotion d'une simple coopération politique et administrative en matière fiscale. Ainsi, la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale se sont traduites par la production d'un certain nombre de rapports et de documentations de la part des autorités européennes sans que cela aboutisse obligatoirement à une action normative complète. Le rapport de Mario Monti en 1996 insiste par exemple sur les effets néfastes de la libéralisation des échanges conduisant à une concurrence fiscale dommageable et suggère une coordination plus avancée des États membres en matière de fiscalité directe. Il n'a été prolongé que par l'adoption d'un « code

de conduite » en dehors de l'action normative de la commission, et ce afin, non pas de lutter contre la concurrence fiscale dommageable, mais de sanctionner davantage les comportements fiscaux dommageables des entreprises en Europe³². Cette dérive n'est pas anodine et montre encore une fois les limites de la commission européenne en matière fiscale : elle ne peut être qu'un organe d'encouragement pour que les États membres puissent trouver en la matière une coopération et des politiques fiscales communes. La coopération administrative trouve également sa place en ce qui concerne les échanges d'informations entre administrations fiscales et la lutte contre l'évasion fiscale au sein du marché intérieur. Si ces mesures reprises désormais dans la directive dite « ATAD » du 12 juillet 2016 ont essentiellement pour but de faciliter l'imposition des contribuables localisés à l'étranger par les États membres, elles s'attachent à des objectifs fort perfectibles qui ne dépassent pas l'attractivité fiscale interétatique au sein de l'Union européenne³³. S'il s'agit bien entendu d'une coopération entre États membres, celle-ci ne vise en effet qu'à étendre la souveraineté nationale des États concernés et non à développer une véritable fiscalité à l'échelle européenne comparable à celle que l'on pourrait retrouver dans les États fédéraux. La directive ATAD s'inscrit d'ailleurs parfaitement dans la parfaite continuité interétatique du programme BEPS de l'OCDE³⁴. Cette coopération européenne porte paradoxalement la marque des égoïsmes nationaux bien plus que celle d'une volonté de construction commune comme si les autorités européennes et États membres se trouvent aujourd'hui à un palier nouveau et à franchir de la construction européenne. On pourrait certes y voir une énième crise européenne mais cette idée semble consubstantielle à l'histoire du Vieux continent³⁵. La solution consisterait davantage à dépasser l'ordre des discours pour consacrer la souveraineté européenne comme espace commun de compétences transférées, mutualisées et consenties. Cela demande des moyens budgétaires dépassant une seule discipline financière et des contours de fiscalité européennes ; cela nous pousserait à être davantage créatif et moins frileux. Le plan "How do we gradually improve decision-making in EU tax policy ?" suggéré le 15 janvier 2019 par la Commission européenne semble peut-être être une première réponse à travailler mais ce qui est certain et pour répondre à cette volonté d'être messager du bonheur telle que l'indiquait le président Juncker, l'Union européenne doit être plus ambitieuse en son sein et plus offensive dans le concert mondial pour être plus justement attractive³⁶. ■

³⁰ V. en ce sens la communication de la Commission européenne datée du 23 mai 2001 et intitulée « Politique fiscale de l'Union européenne - Priorités pour les prochaines années » qui a peu évolué dans son esprit. On pourrait aussi ce souvenir de la jurisprudence du 14 février 1995, aff. C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt/Schumacker comme véritablement audacieuse en matière de fiscalité européenne et selon laquelle la compétence étatique en matière de fiscalité directe, domaine qui est en principe réservé aux États, s'exerce dans le respect des libertés fondamentales de circulation. V. aussi de manière générale : MARTUCCI (Fr.), « Le tarif et la construction européenne : du libre-échange au néolibéralisme », Droits, 2017/1, p. 65.

³¹ A propos des intérêts notionnels et la déduction pour revenus d'innovation en Belgique, des « patent box » aux Pays-Bas, de l'absence de retenue à la source sur les royalties et les intérêts versés par des entreprises basées au Luxembourg ou en Irlande sus-évoqués V. par exemple : Les Echos du 7 mars 2018 : « Optimisation fiscale : Bruxelles épingle sept pays européens ».

³² V. plus part. : AUJEAN (M.) et MAIGNAN (Cl.), « Les raisons d'être du code de conduite contre la concurrence fiscale dommageable », Revue de droit fiscal, n° 25, juin 2013, actes de colloque : Les 15 ans du code de conduite, p.25.

³³ Plus précisément : directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

³⁴ On remarquera d'ailleurs la proximité temporelle entre la publication le 5 octobre 2015 par l'OCDE de son rapport final destiné à la lutte contre l'érosion de la base imposable et l'adoption de la directive ATAD par le Conseil Ecofin (12 juillet 2016).

³⁵ BLIN (O.), « Les crises de la construction européenne » dans LARRIEU (J.), Crise(s) et droit, Toulouse, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, coll. de l'IFR, 2012, p. 241.

³⁶ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/15_01_2019_qmv_factsheet_en.pdf