

# Dossier

## Les ressources de l'Union européenne Impôt et droit fiscal



Vincent DUSSART  
Professeur à l'Université Toulouse Capitole  
Institut Maurice Hauriou (EA 4657)

### Un Parlement sans consentement à l'impôt Une Union sans pouvoir fiscal ?

**Mots-clés :** budget de l'Union européen - ressources propres - fiscalité - Parlement européen

La détermination des ressources de l'Union européenne relève presque exclusivement des États sans que le Parlement européen puisse exercer un pouvoir quelconque. La création d'un impôt européen reste très hypothétique. Il existe cependant un droit fiscal européen dont l'élaboration repose sur l'unanimité des États membres. Mais le Parlement n'intervient pas pour donner un consentement à l'impôt ; ce qui constituerait la base d'un ordre fiscal européen.

Les élections européennes qui ont eu lieu dans les 28 États membres de l'Union européenne entre le 23 et le 26 mai 2019 ont permis l'élection d'un nouveau Parlement européen. Comme d'habitude, pourrait-on dire, le débat en France n'a porté que sur des questions purement nationales. A part les spécialistes, personne ne s'interroge sur la nature exacte du pouvoir du Parlement européen. L'appropriation de la représentation européenne reste limitée. Comme le dit Fabrice Bin, les citoyens européens « sont appelés tous les cinq ans à élire un parlement dépourvu de la compétence fiscale fondamentale des parlements nationaux<sup>1</sup> ».

En France, le Parlement en application de la DDHC (Article 14 consacré dans l'article 34) dispose du pouvoir fiscal au nom du principe du consentement à l'impôt<sup>2</sup>. Ce principe est commun d'ailleurs aux démocraties européennes<sup>3</sup>.

Rien de tel pour le Parlement européen qui ne possède ainsi pas de véritable légitimité fiscale et en réalité pas de pouvoir de création de recettes pouvant alimenter le budget de l'Union européenne et ce malgré le fait qu'il soit élu au suffrage universel depuis 1979. De plus, il ne rentre pas réellement dans le processus de décision en ce qui concerne le droit fiscal européen. Même si l'histoire n'est pas linéaire, les institutions parlementaires sont étroitement liées avec

<sup>1</sup> F. Bin, La politique fiscale peut-elle contribuer à la citoyenneté européenne. *Revue française d'Histoire des idées politiques*, 2016/1 n° 43, p. 207.

<sup>2</sup> Voir notamment, E. De Crouy-Chanel, Le consentement à l'impôt, *Pouvoirs* 2014/4, n°151, p. 5-14. A. Barilari, *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po, coll. La bibliothèque du citoyen, 2000 ; Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie, *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1 p. 27-34. A. BAUDU, *Contribution à l'étude des pouvoirs budgétaires du Parlement en France*. Dalloz, Bibliothèque parlementaire et constitutionnelle. 2010, passim. M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. LGDJ, COLL. Systèmes, 2020, Passim.

<sup>3</sup> J.L. Albert, *Finances publiques*, Dalloz, coll. Cours, 11<sup>e</sup> édition, 2019, p. 12 et 13.

## Dossier

## &gt; Les ressources de l'Union européenne Impôt et droit fiscal

les questions fiscales. Certes, comme le rappelle E. De Crouy-Chanel, « un système fiscal peut parfaitement exister, voire prospérer dans un État qui ne connaîtrait aucune forme de participation des citoyens au pouvoir<sup>4</sup> ». Dès lors pourrait-on, de manière quelque peu provocatrice, se demander si le Parlement européen est bien un ... Parlement ?

Les élections au Parlement européen de 2019 se sont déroulées dans un contexte marqué par la crise de la dette publique. De plus, depuis plusieurs années, l'évasion, de la fraude et de la concurrence fiscale sont au cœur des débats fiscaux. Le Parlement européen s'est d'ailleurs saisi de ces questions à de nombreuses reprises sans réel pouvoir de décision cependant. On peut parler de pouvoir d'influence. La compétence fiscale restant principalement aux États membres par le biais du Conseil. Les pouvoirs réels du Parlement européen dans le domaine de la fiscalité ne sont pourtant pas faciles à comprendre.

La question des ressources de l'Union est fondamentalement liée à l'absence de réel pouvoir fiscal du Parlement européen. L'Union européenne dispose de pouvoirs sur la fiscalité des États membres mais pas de pouvoir fiscal autonome si l'on veut bien excepter l'impôt sur les fonctionnaires et agents de l'UE perçu à son profit mais qui, à l'évidence, reste marginal<sup>5</sup>. Ces derniers sont, en effet, soumis à un impôt sur leur traitement en application des articles 12 et 13 du Protocole sur les privilèges et immunités (PPI) de l'Union européenne<sup>6</sup>. Ce dernier dispose, « Dans les conditions et suivant la procédure fixée par le Parlement européen et le Conseil statuant par voie de règlements conformément à la procédure législative ordinaire et après consultation des institutions concernées, les fonctionnaires et autres agents de l'Union sont soumis au profit de celle-ci à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments versés par elle ». Il a fallu attendre le 29 février 1968 pour que le Conseil des communautés européennes adopte alors un règlement fixant les règles d'assiette et de perception de cet impôt spécifique<sup>7</sup>. Les recettes de cet impôt sont certes minimales dans le financement du bud-

get de l'Union : elles se situent à un peu moins de 0,5 % du besoin de financement de ce dernier. Cet impôt est donc davantage un symbole. Il fonctionne à l'image de l'imposition des revenus salariaux dans les pays européens par la mise en œuvre d'un prélèvement à la source.

Le pouvoir d'imposer relève donc bien de la compétence des seuls États membres et la décision fiscale reste aux mains des parlements nationaux. L'Union européenne n'a, en apparence, que des pouvoirs limités.

La politique fiscale de l'Union européenne n'existe finalement que dans un cadre limité par les traités malgré l'activisme de la Cour de justice pour étendre la compétence fiscale en utilisant les libertés de circulation par exemple. Il existe un droit fiscal européen mais dont les sources sont très dissemblables des sources du droit fiscal national.

Le consentement à l'impôt reste une question étrangère au fonctionnement du Parlement européen. L'impôt est, en effet, envisageable sous deux angles. Il reste une ressource étatique exclusive des États membres mais qui doit obéir plus ou moins aux règles édictées par le droit de l'Union. Il pourrait être une ressource du budget européen. Dans les deux cas, la question du consentement se pose. Le Parlement européen se trouve, pour l'instant, fort dépourvu en la matière. I

Il faut rappeler, comme ont pu le souligner de nombreux observateurs, que les progrès en matière fiscale restent lents et limités du fait de la nécessité de l'unanimité pour l'adoption de mesures de droit dérivé.

Il est utile d'évoquer dans un premier temps la question du pouvoir du Parlement sur les ressources de l'Union européenne marquée par l'absence de pouvoir fiscal propre (I). Dans un second temps on peut se demander dans quelle mesure le pouvoir en matière de fiscalité de l'Union ne préfigure pas la construction d'un ordre fiscal européen plus contraignant dans lequel le Parlement devrait pouvoir trouver sa place (II).

## 1 Les ressources de l'Union européenne et le Parlement européen

La question des ressources de l'Union reste très largement du ressort des États membres au travers notamment du processus de décision. Le Parlement européen reste pour l'instant en retrait. On peut se demander si la création d'un impôt européen serait le moyen d'associer enfin le Parlement européen au regard notamment du principe du consentement à l'impôt.

### A. Le rôle mineur du Parlement européen en matière de ressources

Le budget de l'Union est principalement financé par des ressources propres<sup>8</sup>. En application de l'article 311 du TFUE, le système budgétaire européen doit normalement assurer l'autonomie financière de l'Union européenne, dans le respect

<sup>4</sup> E. De Crouy-Chanel, Le consentement à l'impôt, *Pouvoirs* 2014/4, n° 151, p. 5.

<sup>5</sup> Voir V. Dussart, Un impôt méconnu : l'impôt sur les fonctionnaires européens, *Mélanges en l'honneur du Professeur Beltrame*, PUAM, 2010, p. 227 et s.

<sup>6</sup> Protocole n°7 sur les privilèges et immunités de l'Union européenne. C115/266. JOUE 9 mai 2008.

<sup>7</sup> Règlement n°260/68 (CEE, Euratom, CECA) du Conseil portant fixation des conditions et de la procédure de l'impôt établi au profit des Communautés européennes. JOCE L 56 du 4 mars 1968, p. 8 à 10.

<sup>8</sup> Voir A. Potteau, Recherches sur l'autonomie financière de l'Union européenne. Dalloz, nouvelle bibliothèque de thèses, Vol. 38, 2004. Passim. A. Boissenin, Le système budgétaire de l'Union européenne à la lumière de ses modes de financement, *Revue de l'Union européenne* 2020, p. 138 et s.

de la discipline budgétaire. Le Parlement européen tient un rôle mineur dans cette question.

Il est précisé dans cet article que le budget est, sans préjudice des autres recettes, intégralement financé par des ressources propres. Le pouvoir du Parlement européen apparaît au total singulièrement limité. En effet, le Conseil, doit statuer conformément à une procédure législative spéciale. Cette dernière exige l'unanimité des États membres et une « simple » consultation du Parlement européen. Il s'agit alors d'adopter une décision fixant les dispositions applicables au système des ressources propres de l'Union<sup>9</sup>. Les recettes doivent couvrir les dépenses, le budget européen est soumis à la règle de l'équilibre. Le système des ressources propres fait l'objet d'une décision unanime du Conseil, qui tient compte de l'avis du Parlement européen, et doit être ratifié par les États membres.

Il est possible, dans ce cadre, d'établir de nouvelles catégories de ressources propres ou d'abroger une catégorie existante. Cette décision n'entre en vigueur qu'après son approbation par les États membres. Si le Parlement européen est simplement consulté, il n'en va pas de même pour les parlements nationaux qui le sont généralement au travers d'une procédure de ratification. Comme l'indique justement le sénateur Pierre Bernard-Reymond : « Le consentement à l'impôt des parlements nationaux est sauvegardé. L'autonomie fiscale de l'Union signifierait en réalité que le Conseil et le Parlement européen puissent ensemble créer de nouvelles ressources propres. Or, les traités ne le permettent pas<sup>10</sup> ». Cette formule résume bien toute la problématique fiscale dès lors que l'on raisonne en termes de ressources du budget. On associe les parlements nationaux seuls titulaires du pouvoir fiscal en vertu du consentement à l'impôt.

L'article 311 du TFU ouvre cependant une compétence facultative au Parlement européen. : « Le Conseil, statuant par voie de règlements conformément à une procédure législative spéciale, fixe les mesures d'exécution du système de ressources propres de l'Union dans la mesure où la décision adoptée sur la base du troisième alinéa le prévoit. Le Conseil statue après approbation du Parlement européen ». Comme l'indique Jean-Paul Jacqué, il s'agit là d'une concession à l'égard du Parlement européen<sup>11</sup> instituée par le Traité de Lisbonne. Les modalités d'exécution des décisions sur les ressources propres peuvent être adoptées à la majorité qualifiée avec l'approbation du Parlement. Concession limitée et facultative, elle ne peut s'appuyer d'aucune manière sur l'idée d'un consentement à l'impôt. La dernière décision date du 26 mai 2014 et vise la période 2014-2020<sup>12</sup>.

Le Parlement européen n'a donc qu'un rôle mineur dans la procédure d'élaboration et de mise en œuvre des ressources de l'Union d'autant

plus que sa démocratisation ne date que de la fin des années 70. A l'origine de la construction européenne, les ressources budgétaires étaient fondées sur des contributions des États membres comme c'est la règle habituelle de financement des organisations internationales. Il faut cependant rappeler que la Communauté européenne du charbon et de l'acier a pu bénéficier de ressources propres – au sens strict du terme - dès l'origine contrairement à la Communauté économique européenne et Euratom. La CECA bénéficiait en effet d'un prélèvement créé en application de l'article 49 du traité fondateur. Pour Alexandre Maitrot de la Motte, ce prélèvement n'est cependant pas en soi un impôt européen. Il a été créé par les États membres et affecté à la CECA<sup>13</sup>.

Le financement du budget communautaire repose sur des ressources propres depuis la décision du Conseil du 21 avril 1970, qui affecte à la Communauté des recettes de nature fiscale exigibles de plein droit. Six « décisions ressources propres » se sont succédé depuis 1970<sup>14</sup> qui ont mis en place diverse catégories de recettes<sup>15</sup>.

On trouve d'abord des ressources propres dites « traditionnelles ». Il s'agit des des droits de douane, des droits agricoles et des cotisations « sucre » et « isoglucose ». Elles ont été créées par la décision de du 21 avril 1970. Elles représentent environ 14,5 % des recettes en 2020. La seconde recette historique est la ressource TVA issue du transfert à l'Union d'une part de la TVA perçue par les États membres. Cette ressource n'a été perçue réellement qu'à partir de l'harmonisation de l'assiette de cette taxe en 1979. La ressource « TVA » représente généralement environ 12,3 % des recettes de l'Union. La troisième recette est la ressource propre fondée sur le revenu national brut (RNB). Cette ressource est emblématique de l'échec d'autonomiser financière l'Union européenne. D'une recette qui devait servir à équilibrer le budget on est passé à une recette qui en constitue l'essentiel. En effet, elle représente environ 72 % des recettes totales du budget européen. Il existe enfin une quatrième catégorie regroupant des recettes mineures telles que les impôts versés par les fonctionnaires et agents de l'Union de l'Union sur leurs rémunérations, les contributions de pays tiers à certains programmes de l'Union ou encore les amendes payées par les entreprises qui enfreignent les règles de concurrence ou d'autres législations. S'ajoute, enfin, l'éventuel excédent du budget précédent.

Le système de ressources propres de l'Union devrait être réformé. Sur la base du Traité de Lisbonne qui prévoit que « le budget doit être entièrement financé à partir des ressources propres et autorise le Conseil, après consultation du Parlement, à adopter à l'unanimité une décision relative au système des ressources propres de

<sup>9</sup> On parle de « décision ressources propres » dans le langage européen.

<sup>10</sup> P. Bernard-Reymond, Les ressources propres du budget de l'Union européenne, Rapport d'information n° 385, février 2012.

<sup>11</sup> Sur la procédure d'adoption des décisions ressources propres voir J.P. Jacqué, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Dalloz, Coll. Cours 9ème édition 2018, p. 236-237.

<sup>12</sup> Décision du Conseil, 26 mai 2014 relative au système des ressources propres de l'Union européenne. 2014/335 UE, Euratom. JOUE 7 juin 2014.

<sup>13</sup> A. Maitrot de la Motte, Le consentement à l'impôt et les autorités européennes, *Revue française de finances publiques*, 2020, n° 150, p. 67 et s.

<sup>14</sup> Décisions du Conseil des 21 avril 1970 qui créa les ressources propres traditionnelles et la ressource TVA, décision du 7 mai 1985 qui relève le plafond de l'assiette TVA et les modalités de calcul de la « correction britannique », décision du 24 juin 1988 portant création de la ressource propre dite « ressource RNB », décision du 30 octobre 1994 qui procède au relèvement du plafond des ressources propres par rapport au RNB et abaisse le taux d'appel TVA, décision du 29 septembre 2000 qui abaisse notamment encore le taux d'appel TVA et augmente les frais de perception sur les ressources propres traditionnelles, décision du 7 juin 2007 qui diminue le rabais britannique et baisse le taux d'appel de la ressource TVA. Voir le rapport de P. Bernard-Reymond précité p. 9.

<sup>15</sup> Voir notamment J.P. Jacqué, *op. cit.*, p. 237 et s.

## Dossier

> Les ressources de l'Union européenne Impôt et droit fiscal

l'Union, avec la possibilité de créer de nouvelles catégories de ressources propres et de supprimer les catégories existantes<sup>16</sup> ». Le Parlement devrait, dans cette perspective, être impliqué en application de la règle selon laquelle les mesures d'exécution de cette décision ressources propres doivent être ratifiées par le Parlement. Il n'est bien évidemment toujours pas question de consentement à l'impôt.

Depuis plusieurs années, le Parlement européen persiste cependant à se préoccuper de la question des ressources de l'Union. Il l'a fait notamment au moyen d'un certain nombre de résolutions qu'il serait trop long de rapporter ici<sup>17</sup>.

## B. L'impôt européen et le consentement à l'impôt

Dans un article publié par le journal l'Express, l'économiste Jacques le Cacheux, auteur d'un rapport commandé par la commission européenne<sup>18</sup> a évoqué, comme d'autres, la question de la création d'un impôt européen<sup>19</sup>. Cette interrogation est récurrente depuis très longtemps notamment au Parlement européen<sup>20</sup>. L'impôt européen « reste surtout une marotte d'universitaire en mal d'exposé pour une raison très simple : il n'a aucune chance d'aboutir ». Ainsi fut résumé, avec un réalisme certain, le problème par un connaisseur avisé du budget européen<sup>21</sup>. La création d'impôts reste, pour l'instant, le monopole des États membres et de leurs parlements en application des principes constitutionnels les plus fondamentaux et notamment du consentement à l'impôt. Il est donc impossible de faire un parallèle avec le pouvoir du Parlement européen sur les ressources du budget européen, car comme on l'a dit le principe du consentement à l'impôt ne lui appartient pas. L'envie ne lui fait

défait pourtant comme l'a exprimé son président en 1998. José-Maria Gil-Robles, déclarait ainsi : « le meilleur moyen d'établir un lien solide entre les citoyens et la construction européenne, c'est d'associer ses citoyens au système de financement de l'Union, en créant une ressource propre qui serait alimentée par un impôt direct fondé sur les revenus des personnes, indépendamment de leur nationalité<sup>22</sup>. De même Romano Prodi, dans un discours prononcé le 29 mai 2001 à l'Institut d'études politiques de Paris, indiquait que « la démocratie européenne n'échapperait pas aux grandes questions du droit constitutionnel dont fait partie le consentement à l'impôt ». Il indiquait aussi que « dans la perspective de l'élargissement, la création d'un impôt européen (à définir) remplaçant le système actuel de contributions nationales, source permanente de conflits entre États, serait sans doute une solution opportune [...] ». Le rôle budgétaire du Parlement européen restera limité tant qu'il ne comprendra pas une compétence fiscale autonome. En théorie, il faudrait, en effet, créer un lien fiscal tel que celui qui existe par exemple entre l'État ou les collectivités territoriales et le citoyen contribuable, même si ce lien est vécu parfois négativement. Il aurait le mérite d'exister. La prise de décision en matière fiscale dans les instances européennes reste encore le résultat de concessions difficiles et de compromis marqués par d'importantes différences entre vingt-sept systèmes fiscaux.

**Les justifications de la création d'un impôt européen sont multiples.** Le premier tient dans l'opacité du système de financement de l'UE<sup>23</sup> dont nous avons rappelé les caractéristiques plus haut. La deuxième justification, parfois avancée par certains, est le développement de la citoyenneté européenne : le paiement d'un impôt serait un moyen pour unir les citoyens d'une même entité politique. L'argument semble bien léger, au-delà de sa charge purement emblématique. Elle pourrait même avoir un effet inverse : unir les citoyens européens contre sa création. Il faut rappeler que le consentement à l'impôt reste un standard théorique et les réformes fiscales ne sont pas toujours acceptées loin s'en faut.

Une troisième justification a été avancée indirectement, en 2010, par Janusz Lewandowski (ancien commissaire européen au budget) : « J'entends de la part de plusieurs capitales, y compris des grosses comme Berlin, qu'elles aimeraient faire baisser leurs contributions [...] Cela ouvre une réflexion sur des ressources propres qui ne soient pas prélevées par les ministres des finances<sup>24</sup> ». En clair, ce commissaire à l'instar de Romano Prodi souhaitait pouvoir substituer des prélèvements européens directs aux contributions nationales qui constituent l'essentiel du budget désormais. Il envisageait alors un impôt sur les transactions financières ou une taxe sur le transport aérien. Ce sont toujours ces deux impôts qui sont évoqués dans les réflexions les plus récentes<sup>25</sup>.

<sup>16</sup> Parlement européen, Fiche technique sur les recettes de l'Union européenne. 2020. [www.europarl.europa.eu/factsheets/fr](http://www.europarl.europa.eu/factsheets/fr)

<sup>17</sup> Voir Parlement européen, Fiche technique sur les recettes de l'Union européenne. 2020. P. 4 et 5. [www.europarl.europa.eu/factsheets/fr](http://www.europarl.europa.eu/factsheets/fr)

<sup>18</sup> J. Núñez Ferrer, J. Le Cacheux, G. Benedetto and M. Saunier, Study on the potential and limitations of reforming the financing of the eu budget. *Expertise commissioned by the European Commission on behalf of the High Level Group on Own Resources under service contract n°14/PO/04*. Juin 2016. [https://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/library/highlights/hlgor-studies-external-studyonfinancingofeu-budget-june-2016\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/library/highlights/hlgor-studies-external-studyonfinancingofeu-budget-june-2016_en.pdf)

<sup>19</sup> [https://l'expansion.lexpress.fr/actualite-economique/creer-un-impot-europeen-le-graal-des-pro-ue\\_1827628.html](https://l'expansion.lexpress.fr/actualite-economique/creer-un-impot-europeen-le-graal-des-pro-ue_1827628.html).

<sup>20</sup> Sur cette question voir, V. Constantinesco, le financement de l'Union européenne : contributions nationales ou impôt européen, *Revue française d'administration publique*, 2012/4 n° 144, p. 1079-1084, V. Dussart, l'impossible création d'un impôt européen, *Revue française d'administration publique*, 2012/4 n° 144, p. 1085-1091, A. Maitrot de la Motte, L'impôt européen, Enjeux juridiques et politiques, *Revue de l'OFCE*, 2014/3, n°134, p. 149-160, Le consentement à l'impôt et les autorités européennes, *Revue française de finances publiques*, 2020, n° 150, p. 67 et s. R. Caesar, « L'impôt européen unique, une fausse bonne idée », *Problèmes économiques*, février 2002, n° 2. 749 20, p. 9 à 11., J.L. Clergerie, L'impôt européen : Mythe ou réalité », *Les petites affiches*, n° 51, 28 avril 1995.

<sup>21</sup> N.-J. Brehon, *Le Monde*, 16 août 2008.

<sup>22</sup> Discours prononcé le 24 octobre 1998 à Pörtsbach et cité par Denis Badré dans son Rapport d'information : le financement de l'Union européenne 2000-2006, Rapport de la Délégation du Sénat pour l'Union européenne n° 136, 1999, p. 27.

<sup>23</sup> Voir Constantinesco (V.), « Le financement de l'Union européenne : contributions nationales ou impôt européen ? », *RFAP*, 2012/4 n° 144, p. 1079.

<sup>24</sup> <https://www.lefigaro.fr/flash-eco/2010/08/09/97002-20100809FILWWW00420-vers-un-impot-europeen.php>

<sup>25</sup> A. Maitrot de la Motte, Le consentement à l'impôt et les autorités européennes, *Revue française de finances publiques*, 2020, n°150, p. 67 et s.



**La question du choix de l'impôt est dès lors posée.** L'impossible création d'un impôt direct européen semble insurmontable même si des réflexions ont fait bouger les positions. La première possibilité serait de créer un impôt européen sur les sociétés. Cette solution a été étudiée depuis longtemps et notamment dans le rapport Spinelli de 1978 ou encore le rapport Colom I Naval en 1990. Du point de vue de la technique fiscale deux moyens pourraient être utilisés. Le premier est la création d'un tel impôt avec prélèvement au niveau des États. Dans ce cas, l'obstacle principal tiendrait dans la nécessaire harmonisation des bases d'imposition qui, on le sait, est très difficile, comme le montrent les débats sur le projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS).

Une deuxième formule serait de prélever cet impôt de manière uniforme au niveau européen. Cela impliquerait alors la création d'une administration fiscale européenne ce qui n'est pas, non plus, sans inconvénient, ou un système de délégation des fonctions opérationnelles aux administrations nationales comme pour les droits de douane ou comme cela existe en Allemagne entre le *Bund* et les *Länder*. Ajoutons que cet impôt n'est pas forcément le meilleur lien entre les contribuables européens et les institutions de l'UE. En effet, la fiscalité de l'entreprise ne crée pas de rapport réel du citoyen avec les institutions bénéficiaires. Il existerait encore, au titre des inconvénients, une forte dépendance entre les rentrées fiscales – donc le budget européen – et la conjoncture économique. Dans le contexte de crise sanitaire actuelle on imagine une importante baisse des recettes fiscales. Dans ce cas, le budget de l'Union aurait les mêmes contraintes économiques que les budgets des États membres et il faudrait lui accorder, peut-être, le droit à l'emprunt pour lisser les mouvements conjoncturels, ce qui ouvrirait la boîte de Pandore pour certains pays européens opposé à l'endettement public massif !

La création d'un impôt direct européen sur le revenu des personnes n'a jamais été sérieusement envisagée. En effet, il apparaît d'abord que l'Union n'a pas de compétence en ce domaine, ce qui impliquerait une révision majeure des traités mais aussi des constitutions des États membres. De plus, on imagine difficilement les États renoncer à tout ou partie de leur deuxième source de recettes fiscales (après la TVA). Pourtant, si l'on souhaite développer la citoyenneté européenne, c'est la solution la plus logique. La création d'un impôt direct européen sur le revenu n'a jamais emporté l'adhésion des États membres. En réalité, c'est vers la fiscalité indirecte que se sont portés les principaux projets.

**La fiscalité indirecte seule piste envisageable.** La première piste envisagée fut l'institution d'une fiscalité de type environnemental. Ainsi, une éco-

taxe dite « taxe CO2 » avait été proposée dès 1991 par la Commission européenne. Elle n'a guère connu de grand succès auprès du Conseil, même après de nouvelles propositions à partir de 1995. Les engagements pris au sommet de Kyoto avaient, certes, donné un nouveau souffle à l'idée d'une taxation écologique. La taxation des poids lourds pourrait être une autre piste à envisager. En effet, peu à peu les États ont été contraints d'harmoniser la fiscalité routière. Certains États ont adopté ce que l'on appelle l'euro-vignette. Il serait louable d'aller en ce sens. Mais, là encore, la volonté politique semble manquer : la révolte des « bonnets rouges » en France a mis fin à toute volonté des autorités étatiques en la matière. Une taxe sur les emballages plastiques non recyclés fait partie des pistes envisagées pour compléter les recettes de l'Union.

Le deuxième secteur envisagé est celui des transactions financières. Au milieu des années 1990, il avait été proposé d'instituer un impôt sur le seigneurage de la Banque centrale européenne (BCE). Ce projet d'impôt consistait à faire payer aux États membres un droit sur les transactions monétaires opérées dans le cadre de la gestion de l'euro. Ce mécanisme n'a pas été mis en œuvre. Il reste dans les réflexions de nombres de partisans de l'impôt européen. L'idée de taxe européenne sur les transactions financières est une solution envisagée depuis quelques années mais qui a pris corps réellement le 28 septembre 2011 par une importante proposition de la Commission européenne<sup>26</sup>. En théorie, cette taxe serait prélevée sur toutes les transactions sur instruments financiers entre institutions financières lorsqu'au moins une des parties à la transaction est située dans l'Union. On est ici très loin de la création d'un lien fiscal entre les citoyens européens et leurs institutions communes. On imagine difficilement construire une forme de consentement à l'impôt fondée sur ce type de taxe.

**Un projet hypothétique.** Il y a un peu moins de vingt ans lors d'un sommet européen le 10 juillet 2001, la présidence belge avait proposé de créer un impôt européen destiné à financer le budget de l'Union européenne. José Manuel Barroso et Hermann Van Rompuy ont envisagé à nouveau cette idée en 2010. En 2001, seul le ministre des finances luxembourgeois se montra ouvertement favorable à cette proposition. Le reste des États membres s'y opposa, parfois avec une certaine mauvaise foi. En témoigne ainsi l'attitude de la France. Dans une réponse à une question écrite du 6 septembre 2001 d'un député français, Pierre Moscovici, alors ministre des affaires européennes (futur commissaire), ne s'était pas déclaré hostile à la création d'un impôt européen pourvu que ce projet « ne signifie pas une augmentation de la pression fiscale ». Ce préalable méthodologique posé, la France a toujours re-

<sup>26</sup> Communiqué de presse de la Commission du 28 septembre 2011 (IP/11/2085) et proposition de Proposition de directive du Conseil établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE (COM/2011/594). Voir aussi le site de la Commission européenne sur la question : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/other\\_taxes/financial\\_sector/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/other_taxes/financial_sector/index_fr.htm).

## Dossier

> Les ressources de l'Union européenne  
Impôt et droit fiscal

culé sur cette initiative comme l'ont montré les événements. La situation actuelle n'a pas changé.

De manière plus politique, les États européens, et notamment le Royaume-Uni lorsqu'il était « pleinement » dans l'Union, avancent l'argument traditionnel résumé par la proposition suivante : no taxation without representation. Sans réforme institutionnelle majeure et donc sans transfert d'une partie du pouvoir fiscal au niveau de l'Union et en particulier au Parlement européen, il n'y aura pas de fiscalité européenne autonome. Cet argument peut être combattu en rappelant qu'existait au niveau de la CECA un prélèvement fiscal autonome – certes assez modeste – pour alimenter le budget de cette communauté. En réalité, c'est la question du fédéralisme budgétaire et fiscal qui se pose. Il faut considérer que la création d'un impôt européen serait un indice supplémentaire de fédéralisation de l'Union européenne. Or, le choix en faveur d'une telle évolution n'est pas tranché. Pourtant, les défis fondamentaux induits par l'élargissement de l'Union et

la lutte contre la crise économique comprennent des aspects financiers extrêmement importants dont la prise en compte semble avoir été sous-estimée.

Finalement, l'état d'esprit des différents gouvernants européens avait été parfaitement résumé il y a près de vingt ans par Laurent Fabius, alors ministre de l'économie, lors du Conseil pour les affaires économiques et financières du 10 juillet 2001 : « parmi les nombreuses manifestations qui se déroulent sous les fenêtres du ministère des finances, il y en a assez peu pour réclamer la création d'un impôt européen<sup>27</sup> ». Faut-il s'étonner que la création d'un impôt européen ne soit pas très populaire auprès de citoyens souvent méfiants vis-à-vis de l'Europe elle-même ? Il faudrait envisager la remise en cause globale du fonctionnement financier de l'Union européenne dont les équilibres politiques sont très fragiles dans une conjoncture de crise économique profonde qui peut cependant également servir de déclencheur à des changements importants.

## 2 La préfiguration d'un ordre fiscal européen ?

L'examen des compétences fiscales de l'Union peut permettre de se demander si la législation fiscale européenne ne préfigure pas la montée en puissance d'un ordre juridique fiscal européen autonome qui impliquerait nécessairement de revisiter le rôle du Parlement. En effet, l'accroissement des compétences fiscales de l'Union devrait logiquement permettre de repenser la question du consentement à l'impôt par les parlementaires européens. L'argument souvent posé contre cette évolution est que la procédure d'adoption des mesures fiscales est du ressort des États membres ayant la confiance de leur parlement en application des règles de responsabilité du régime parlementaire.

Le processus européen de décision en matière fiscale est profondément marqué par la règle de l'unanimité<sup>28</sup>. En effet, Les décisions portant sur les questions fiscales doivent être adoptées à l'unanimité des États membres de l'UE. Cette règle décisionnelle marque toute l'importance que les États accordent à leur souveraineté fiscale. Rien ni personne n'a pu faire évoluer cette règle malgré les profondes transformations des communautés et le passage à l'Union européenne. Florence Chaltiel définit l'unanimité comme « un principe de vote préservant la souveraineté des États. Il ne reste utilisé en droit européen que sur les questions les plus sensibles comme, par exemple, la fiscalité<sup>29</sup> ».

Il ne s'agit pas ici de traiter des buts et du contenu de la politique fiscale de l'Union européenne<sup>30</sup>. Cette dernière a surtout pour objectif

de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et notamment la libre circulation des marchandises, des services et des capitaux en matière de fiscalité indirecte. L'Union a également accru ses outils de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale ou européenne. On le sait, la fiscalité directe reste de la compétence propre des États membres. Seuls certains domaines ont fait l'objet de directives pour faciliter les opérations structurelles transnationales (Régimes de groupes par exemple). La fiscalité de l'épargne a également connu quelques avancées depuis 2003.

La prise de décision fiscale dans l'Union européenne obéit donc à des logiques politiques particulières mais qui ne sont pas empreintes du consentement à l'impôt. La Commission européenne est chargée de proposer les politiques de l'Union tout en respectant les principes de « proportionnalité » et de « subsidiarité », définis dans le Traité sur l'Union européenne. La commission a développé une analyse en profondeur de ses méthodes de gouvernance. En particulier depuis son célèbre livre blanc sur la gouvernance de 2001<sup>31</sup>, elle a très largement modernisé ses méthodes de rédaction des normes juridiques. Le droit fiscal européen, par sa place particulière dans l'ensemble des normes exige un processus décisionnel spécifique en raison de l'exigence d'unanimité au Conseil. Ce dernier fait très largement appel à la consultation d'experts mais aussi plus largement de ce que l'on appelle parfois la société civile. De nombreuses consultations ont

<sup>27</sup> Cité par Zecchini (L.), « L'idée d'un impôt européen pour financer l'Union suscite de nombreuses réserves parmi les quinze », *Le Monde*, 12 juillet 2001, p. 3.

<sup>28</sup> V. Dussart, Le processus européen de décision fiscale. In *La décision financière publique*. Sous la dir. De C. Delon Desmoulin et G. Desmoulin. Coll. *Système*. LGDJ, 2013.

<sup>29</sup> F. CHALTIEL, *Le processus européen de décision après le traité de Lisbonne*. La Documentation française, 2010, p. 204.

<sup>30</sup> Sur le droit fiscal européen voir notamment, D. Berlin, *Politiques de l'Union européenne*, Bruylant 2016, P. Marchesseous, et B. Trescher, *Droit fiscal international et européen*, Bruylant, 2018, A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2016,, 2<sup>e</sup> édition. J. Lamarque, L. Ayraut, O. Négrin, *Droit fiscal général*. LexisNexis, 4<sup>e</sup> édition, 2016, J.-M. Communier, *Droit fiscal communautaire*. Bruylant 2001. T. Lambert, *De l'harmonisation à l'intégration des législations nationales dans le cadre de l'Union européenne*. RTD Com, 2009, p. 517 et s.

<sup>31</sup> COM 428 *Gouvernance européenne*, un livre blanc. 2001.

été réalisées en ligne sur l'amélioration de la législation fiscale européenne.

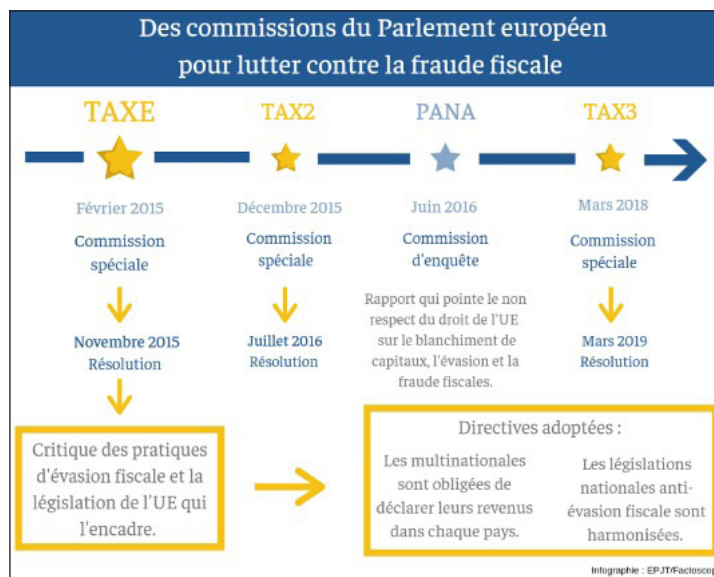
## A. L'élaboration de la législation fiscale européenne

La Commission dispose de l'initiative législative même si l'impulsion peut venir du Conseil mais aussi parfois du Parlement européen par le biais de résolutions et de recommandations. Elle peut et doit proposer les nouveaux actes législatifs dans le cadre du principe de subsidiarité qui en matière fiscale est particulièrement fort.

Il appartient donc à la Commission de réaliser les propositions d'actes législatifs pour reprendre la terminologie en usage depuis le Traité de Lisbonne. En effet, l'article 17§2 dispose qu'« Un acte législatif de l'Union ne peut être adopté que sur proposition de la Commission, sauf dans les cas où les traités en disposent autrement. Les autres actes sont adoptés sur proposition de la Commission lorsque les traités le prévoient ». Le Conseil dispose cependant d'un pouvoir d'impulsion en application de l'article 241 du TFUE. Il faut également rappeler que le Traité

de Maastricht a autorisé le Parlement européen à proposer à la Commission européenne d'agir. En pratique, nombre de députés européens sont très sensibles aux questions fiscales du fait d'une certaine inertie du Conseil en la matière.

Comme le reconnaît le Parlement lui-même son rôle se limite à être consulté ! Il agit donc par voie de résolutions dans lesquelles il a très souvent poussé à une harmonisation plus poussée notamment en matière d'imposition directe des entreprises ou des particuliers<sup>32</sup>. Le Parlement continue ainsi depuis plusieurs années à inciter la Commission à lutter plus efficacement contre la fraude et l'évasion fiscales<sup>33</sup>. Le Parlement européen a mis en place, par exemple, une commission d'enquête (PANA) en 2016, à la suite des révélations dites des « *Panama papers* ». Cette commission s'est penchée sur les questions de blanchiment de capitaux, d'évasion et de fraude fiscale. La commission PANA a entraîné la publication, en 2017, d'une recommandation au Conseil et à la Commission<sup>34</sup> montrant paradoxalement l'étendue limitée des pouvoirs du Parlement européen réduit à un organe consultatif de proposition.



Source : Parlement européen.

On rappellera enfin que l'article 11§4 du TUE autorise des initiatives citoyennes. En apparence, rien n'interdit une telle initiative en matière fiscale même si elle semble hautement improbable. Le consentement à l'impôt pourrait ainsi émerger même si cela reste très hypothétique.

## B. Les modalités d'adoption de la législation fiscale européenne

On le sait, la prise de décision en matière fiscale implique l'approbation unanime du Conseil. Le

Traité de Lisbonne, sans remettre en cause ce principe, a défini plus précisément ce que l'on doit appeler désormais « procédures législatives spéciales ». L'exemple du projet ACCIS a bien montré que la prise de décision de nature fiscale restait éminemment compliquée en particulier en matière de fiscalité directe. De plus, l'harmonisation de la TVA a transformé l'adoption des règles nationales en la matière en enregistrement par les parlements nationaux. Peut-on encore considérer qu'il y a là une forme de consentement à l'impôt au niveau national ? L'intervention du Parlement européen ne pourrait-elle être plus

<sup>32</sup> Dražen Rakić/Parlement européen. Fiscalité directe : l'imposition des personnes et des sociétés. 02/2020. [https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/fr/FTU\\_2.6.10.pdf](https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/fr/FTU_2.6.10.pdf).

<sup>33</sup> Voir par exemple : Résolution du Parlement européen du 25 mars 2015 sur le rapport annuel sur la fiscalité (2014/2144) ; Rapport sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale. 8 mars 2019 (2018/212 (INI)) ; Proposition de résolution sur une « Fiscalité équitable dans une économie numérisée et mondialisée : BEPS 2.0 » (2019/2901 (RSP)).

<sup>34</sup> Recommandation du Parlement européen du 13 décembre 2017 à l'intention du Conseil et de la Commission à la suite de l'enquête sur le blanchiment de capitaux, l'évasion fiscale et la fraude fiscale (2016/3044(RSP)).

## Dossier

> Les ressources de l'Union européenne  
Impôt et droit fiscal

importante dans le processus décisionnel en matière fiscale ? Il ne semble pas que la situation évolue dans les années à venir sauf à imaginer un changement fondamental institutionnel.

**L'utilisation systématique des procédures législatives spéciales est en œuvre en matière fiscale.** Depuis 1957, les traités européens avaient soigneusement évité d'utiliser l'appellation de lois pour les normes européennes. Seul, le projet de « constitution » européenne de 2005 utilisait ce terme pour désigner certaines normes européennes. Le Traité de Lisbonne utilise désormais le terme d'*actes législatifs* pour désigner les règlements et les directives<sup>35</sup>. La procédure la plus courante est la « codécision » dénommée maintenant procédure législative ordinaire. On comprendra aisément que le terme « loi » en matière fiscale pose une réelle interrogation au regard du consentement à l'impôt.

En matière fiscale, il n'y a que des décisions prises selon des procédures législatives spéciales. Ces dernières sont définies à l'article 289 § 2 du TFUE : « Dans les cas spécifiques prévus par les traités, l'adoption d'un règlement, d'une directive ou d'une décision par le Parlement européen avec la participation du Conseil ou par celui-ci avec la participation du Parlement européen constitue une procédure législative spéciale ».

Si l'on excepte la procédure budgétaire européenne, il existe cinq grandes catégories de procédures législatives spéciales : unanimité avec approbation du Parlement européen, unanimité après consultation du Parlement, unanimité avec consultation du Parlement et du Comité économique et social européen, unanimité avec consultation du Parlement, du Comité économique et social européen et du Comité économique des régions et enfin unanimité avec consultation du Parlement et de la Banque centrale européenne.

On oppose ces dernières à la procédure législative ordinaire en raison de la nécessité d'obtenir l'unanimité au sein du Conseil pour les adopter.

En matière fiscale, trois articles du TFUE exigent le recours à une procédure spéciale. Ce qui implique, comme le rappelle Christophe de la Mardière, un processus de décision très lourd<sup>36</sup>.

L'article 194-3 du TFUE concerne la politique énergétique et ses implications fiscales : les décisions doivent être prises, ici, à l'unanimité des membres du Conseil après consultation du Parlement européen. Pour ce qui est du rapprochement des législations, l'article 114-2 précise que la procédure législative ordinaire est inapplicable « aux dispositions fiscales ». L'article 115 dispose : « Sans préjudice de l'article 114, 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 des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ». La fiscalité directe est utilement concernée par cet article.

L'article 113 du TFUE dispose : « 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 ». Cet article est, sans doute, le plus important par le champ qu'il recouvre : on sait combien les progrès ont été notables depuis le début de la construction européenne en particulier en ce qui concerne la TVA et les droits d'accises.

La préfiguration d'un ordre fiscal européen semble donc limitée tant que le rôle du Parlement européen n'aura pas été revisité. Ce dernier reste surtout une force de proposition que ce soit sur la question des ressources du budget européen ou de la construction du droit fiscal européen. Il y a bien un problème de représentation dès lors. La question du consentement à l'impôt par les parlementaires européens reste posée ce qui induit de poser la question de la place du Parlement dans l'ordre juridique européen. ■

<sup>35</sup> Voir sur cette question : F. CHALTIEL, *Le processus européen de décision après le traité de Lisbonne*. La Documentation française, 2010, p. 70.

<sup>36</sup> C. de la MARDIERE, *Droit fiscal général*. Champs Université, 2012, p. 184.