

CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE

UNE FRUGALITÉ DÉLOYALE À COMBATTRE



■ EDGARD RIVOLI

Pseudonyme d'un
haut-fonctionnaire

Résumé ■

La concurrence fiscale dommageable n'est ni récente ni limitée à l'espace européen. Favorisée par la mondialisation et la révolution numérique, elle fait l'objet de préoccupations depuis les années 1990. On aurait pu penser que le projet européen, et en particulier le marché unique, aurait permis de mettre les États membres à l'abri de ces pratiques déloyales. Mais l'incapacité de l'Union européenne à harmoniser la fiscalité des entreprises, à quelques exceptions près, a ouvert la porte à un développement de la concurrence fiscale dommageable.

Ce sujet ne fait pas consensus. Les États bénéficiaires de cette concurrence sont attachés à leur souveraineté fiscale qui leur permet de disposer d'avantages compétitifs et d'une attractivité fiscale pour les investissements étrangers. Les autres, partisans d'un démantèlement des régimes fiscaux dommageables, se heurtent à la règle de l'unanimité imposée par les Traités aux décisions du conseil en matière fiscale.

Mais la multiplication des scandales fiscaux (*Lux leaks*, *Panama papers*, *Paradise papers*...) ont mis en évidence l'ampleur du phénomène et relancé les initiatives en faveur d'une lutte contre une concurrence fiscale déloyale révélatrice d'une rupture de solidarités entre les États de l'Union européenne.

1 ■ UNE RÉALITÉ DE PLUS EN PLUS DIFFICILE À APPRÉHENDER

1.1. Des concepts sources de débats

1.1.1. Évasion, optimisation, fraude ou le piège des mots

Évasion, optimisation et fraude sont des concepts proches qui sont souvent confondus.

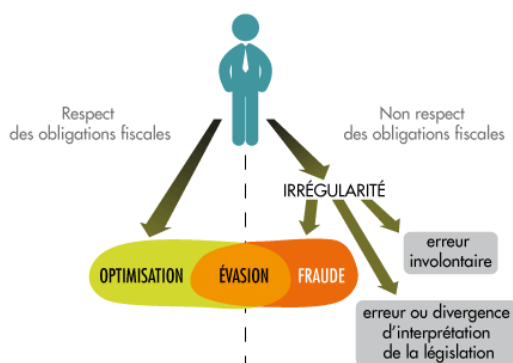
Les auteurs de manuels ne leur donnent pas toujours la même définition, notamment en ce qui concerne l'évasion fiscale qui est le concept le plus flou.

L'évasion fiscale relève en effet à la fois de l'optimisation et de la fraude. Selon le Conseil des prélèvements obligatoires, il s'agit de « l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. S'il a recours à des moyens légaux, l'évasion entre alors dans la catégorie de l'optimisation. À l'inverse, si elle s'appuie sur des techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses acteurs, l'évasion s'apparente à la fraude ».

Face à ces problèmes de délimitation la Cour des comptes a défini, dans son dernier rapport sur la fraude de novembre 2019, quatre notions-clés relevant du domaine de l'évitement des prélèvements obligatoires :

- l'*optimisation*, qui désigne le fait pour un contribuable de choisir, parmi les possibilités offertes par la loi, celle qui apparaît la moins coûteuse ; il s'agit donc d'un comportement légal ;
- l'*évasion fiscale*, qui qualifie l'ensemble des opérations destinées à réduire le montant des prélèvements dont le contribuable doit normalement s'acquitter, et dont la régularité est incertaine ;
- les *irrégularités fiscales*, qui regroupent l'ensemble des comportements, volontaires ou non, de bonne ou de mauvaise foi, qui aboutissent à diminuer le montant d'un prélèvement obligatoire ; les irrégularités relèvent donc dans certains cas d'erreurs commises par le contribuable, et dans d'autres cas, de comportements frauduleux ;
- la *fraude fiscale*, décrite à l'article 1741 du code général des impôts, qui implique une violation délibérée et consciente de la réglementation en vigueur.

GRAPHIQUE 1 ■ L'évasion fiscale



Source : Rapport du Sénat, l'évasion fiscale des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, juillet 2012.

Ces définitions sont très proches de celles de l'OCDE avec toutefois des nuances (Cf. encadré ci-dessous).

BOX 1 ■ Définition de la fraude, de l'évasion et de l'optimisation fiscales par l'OCDE*

Le glossaire des termes fiscaux du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE témoigne de la difficulté à caractériser les trois notions précitées, notamment pour ce qui concerne l'évasion fiscale, à laquelle les notions de *tax avoidance* et de *tax evasion* font référence.

« **Fraude (fraud)** : la fraude fiscale est une forme délibérée d'évasion qui revêt généralement un caractère pénal. Le terme inclut des situations au titre desquelles des déclarations délibérément erronées, de faux documents sont transmis (aux administrations fiscales), etc.

Évasion (evasion) : un terme difficile à définir mais que l'on utilise généralement pour caractériser les dispositions illégales grâce auxquelles les obligations fiscales sont occultées ou ignorées. Le contribuable acquitte un impôt moins élevé qu'il ne le devrait juridiquement en dissimulant des revenus ou des informations aux administrations fiscales.

Évitement (avoidance) : un terme difficile à définir mais que l'on utilise généralement pour caractériser les dispositions prises par un contribuable dans le but de réduire sa charge fiscale et qui, bien qu'elles puissent être strictement légales, sont généralement en contradiction avec l'esprit des législations qu'elles prétendent respecter.

Optimisation fiscale (tax planning) : dispositions prises par le contribuable dans la conduite de ses affaires fiscales professionnelles ou privées dans le but de minimiser sa charge fiscale. »

1.1.2. La concurrence fiscale dommageable un nouveau concept difficile à définir

La concurrence fiscale dommageable est un concept relativement récent. L'expression a été popularisée par le rapport de l'OCDE intitulé « Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial » publié le 19 mai 1998. Ce rapport répondait à une commande des ministres des Finances des pays membres de l'OCDE de mai 1996 entérinée par le sommet du G7 de Lyon de 1996.

Ce rapport souligne que la mondialisation a créé un nouvel environnement susceptible de favoriser des pratiques fiscales destinées à attirer des investissements étrangers au détriment de pays concurrents et provoquant des distorsions dans les échanges et des érosions de bases d'imposition.

Cette étude distinguait deux grandes catégories de concurrence fiscale dommageable : les paradis fiscaux et les régimes fiscaux préférentiels dommageables. Outre des recommandations relatives à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, son principal apport a été de proposer une définition de chacune de ces deux formes de concurrence.

L'OCDE a retenu quatre critères permettant d'identifier un paradis fiscal :

- Des impôts inexistantes ou insignifiants ;
- Une absence de transparence sur le régime fiscal ;
- Une législation empêchant l'échange d'informations avec les autres États ;
- Une tolérance envers les sociétés écrans ayant une activité fictive.

En ce qui concerne la deuxième catégorie, **les régimes fiscaux préférentiels dommageables**, ils se caractérisent selon l'OCDE par la concomitance d'un taux d'imposition effective peu élevé ou nul et d'autres facteurs tels que, par exemple, la possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition, l'existence de dispositions relatives au secret des actions de promo-

tions de régimes de minimisation de l'impôt, la dissociation entre l'imposition et la présence d'activités économiques réelles et d'emplois...

À la lecture de ces critères, on pourrait croire que l'Union européenne ne pratique pas la concurrence déloyale dommageable. Ce serait une erreur d'analyse. Pour les gouvernements privés du contrôle de la politique monétaire et de la politique de change la fiscalité reste le seul instrument directement accessible pour améliorer l'attractivité et la compétitivité de leur territoire économique national. Ayant conservé l'essentiel de leur souveraineté fiscale, les États sont d'autant plus tentés de mobiliser l'instrument fiscal à des fins économiques qui peuvent être en contradiction avec l'objectif de développement du marché unique, espace d'une concurrence loyale.

Le risque de surenchères fiscales peu respectueuses des règles de concurrence loyale est d'autant plus grand que plusieurs caractéristiques de l'Union européenne pourraient inciter certains États membres à ces pratiques :

- Une diversité des économies nationales accentuée par l'élargissement à l'Est de 2004.
- Une coexistence de grands pays moins dépendants de l'extérieur et de petits pays très ouverts, davantage tentés de manipuler les prélèvements en compensation de facteurs d'attractivité qui leur font défaut.
- Des préférences publiques diverses témoignant de niveaux très disparates de dépenses publiques.
- Les libertés d'établissement et de circulation des capitaux à garantir dans le marché européen, qui peuvent entraver la lutte contre l'évasion fiscale au niveau national

De facto, la concurrence fiscale dommageable est imputable à quelques États qui contribuent régulièrement à freiner les actions d'élimination des pratiques déloyales proposées par la Commission européenne.

1.2. Un nouvel environnement géoéconomique

1.2.1. La conjugaison d'une mondialisation anonyme et de la révolution numérique

La mondialisation a conduit à un fractionnement et à une dispersion géographique des processus de production. Si, pendant des siècles, l'origine d'un produit se confondait avec sa provenance, un bien étant fabriqué en totalité dans un seul pays, aujourd'hui l'origine véritable – permettant de définir le régime douanier applicable – est de plus en plus difficile à déterminer.

Les opérations des entreprises, qu'il s'agisse de la conception des produits, de la fabrication des composants, de l'assemblage ou de la commercialisation, sont réparties dans le monde entier, créant ainsi des chaînes de production internationales. Dans un discours prononcé devant le Sénat français le 15 octobre 2010, Pascal Lamy avait résumé cette nouvelle donne en indiquant que « *de plus en plus de produits sont Made in World* ». Or la révolution numérique accentue ces effets de la mondialisation en facilitant la dispersion géographique des processus de production et en rendant de plus en plus difficile le rattachement de la production de valeur ajoutée à un territoire.

Confrontés à cette « déterritorialisation » des activités économiques, les droits fiscaux des États membres de l'Union européenne sont contournés par les sociétés multinationales et en particulier les Gafam (Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft).

Deux chiffres soulignent cette déconnexion entre la localisation des activités économiques et celle des bénéficiaires. Selon les statistiques du Bureau d'analyse économique des États-Unis, aujourd'hui ce sont près de 60% des profits réalisés par des multinationales américaines en dehors du territoire des États-Unis sont déclarés dans des pays à fiscalité réduite et notamment en Irlande et aux Bermudes. Or, 95% des 17 millions de salariés employés en dehors du territoire américain par des multinationales travaillent dans des États à fiscalité relativement élevée et, en particulier, au Canada, au Mexique, au Royaume-Uni et en Chine¹.

1.2.2. Une relance des débats sur la concurrence fiscale dommageable

La crise financière de 2008 puis la crise économique ont relancé les débats sur la légitimité d'aides à l'égard de pays qui pratiquent une concurrence fiscale agressive. Dans un contexte de crise des finances publiques et de mise en place de solidarités financières intra-européennes, des débats se sont développés autour de la question suivante : les aides européennes doivent-elles compenser les pertes de recettes résultant des politiques d'attractivité fiscale ou des dysfonctionnements de l'État ? Trois types de pays étaient concernés par ce débat sous des angles différents :

- L'Irlande qui a bénéficié d'importants fonds structurels qui l'ont aidé à compenser les pertes de recettes issues de sa politique d'attractivité fiscale en matière d'impôt sur les sociétés.
- Les 10 nouveaux États membres qui pratiquent une concurrence fiscale et sociale agressive afin de favoriser un processus de rattrapage économique des anciens membres de l'Union européenne.
- La Grèce dont la politique et l'administration fiscales ont contribué au déficit budgétaire et à l'endettement qui ont nécessité la mise en œuvre d'une solidarité européenne.

Ces débats ne se sont pas concrétisés par l'institution de conditionnalités spécifiques. En ce qui concerne les nouveaux États membres, plusieurs études ont souligné que les montants des fonds structurels perçus n'étaient pas comparables à ceux des recettes fiscales. Selon une analyse de la direction des études de BNP Paribas, « entre 2004 et 2006, les transferts nets provenant des fonds structurels à destination des 10 nouveaux membres de l'UE ont totalisé 23 milliards (dont environ la moitié vers la Pologne) ce qui n'a représenté que 2% du total des revenus fiscaux des 10 nouveaux pays membres (4 à 8% dans le cas des États baltes)² ».

1. *Le triomphe de l'injustice : richesse, évasion fiscale et démocratie*, de Gabriel ZUCMAN et Emmanuel SAEZ, Seuil, 2020.

2. « UE : Concurrence ou harmonisation fiscale ? », note de Raymond VAN DER PUTTEN et Éric VERGNAUD, Direction des études économiques de BNP Paribas, 2007.

1.3. Des effets difficiles à mesurer

1.3.1. Des pertes de recettes difficiles à évaluer

Évaluer de façon précise les pertes de recettes des États imputables à la concurrence fiscale dommageable est quasiment impossible. Elles résultent en effet de l'utilisation de techniques légales d'optimisation fiscale mais aussi de fraudes illégales. Le Parlement européen note ainsi « *que plusieurs évaluations ont tenté de quantifier l'ampleur des pertes découlant de la fraude fiscale, de l'évasion fiscale et de la planification fiscale agressive mais qu'aucune d'elles ne fournit à elle seule une image suffisamment complète, du fait de la nature des données utilisées ou du manque de données* »³. Ces différentes évaluations portent souvent sur des assiettes différentes et ne sont pas comparables.

Certaines de ces tentatives d'estimation ont été effectuées à l'échelle mondiale. Ainsi, un document de travail⁴ du Fonds monétaire international (FMI) évalue les transferts de bénéfices dans des paradis fiscaux à environ 550 milliards d'euros chaque année, soit plus du tiers des bénéfices engendrés par les filiales étrangères des sociétés multinationales. 47% de ces 550 milliards d'euros sont transférés au Luxembourg, en Irlande, aux Pays-Bas, en Belgique, à Chypre et à Malte. Selon cette étude ces transferts sont à l'origine d'une perte de recettes de 14 milliards d'euros. Bas du formulaire

Une nouvelle enquête, publiée le 23 janvier 2019 par Richard Murphy, spécialiste de la fiscalité à l'Université de Londres, et commandée par le groupe parlementaire socialiste au Parlement européen, estime qu'en 2015, l'évasion fiscale, incluant la fraude fiscale a représenté entre 750 et 900 milliards d'euros de manque à gagner pour les États membres de l'Union européenne, dont 190 milliards d'euros pour l'Italie ou près de 120 milliards d'euros pour la France.

1.3.2. Une pénalisation des entreprises européennes

La pénalisation d'entreprises européennes prend deux formes. La première favorise les entreprises étrangères vendant sur le marché intérieur et qui bénéficient de régimes préférentiels au détriment des entreprises des États membres. Ces dernières peuvent supporter jusqu'à 30% d'impôts de moins que leurs concurrents nationaux.

La seconde favorise d'autres entreprises européennes au détriment de celles de l'État qui ne pratique pas la concurrence déloyale. Cette forme de concurrence entre sociétés européennes nuit considérablement au marché unique.

³ *Rapport du Parlement européen sur « la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale »* de Jeppe KOFOD et Ludek NIEDERMAYER, 8 mars 2019.

⁴ « *The missing profits of nations* » (« Les profits manquants des nations ») de Thomas TORSLOV, Ludwig WIER et Gabriel ZUCMAN, National Bureau of Economic Research, document de travail n° 24701, 2018.

2 ■ UNE DIVERSIFICATION DES PRATIQUES DE CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE

2.1. Une prolifération de régimes et des pratiques dommageables

2.1.1. L'inventaire des régimes dommageables par le groupe Primarolo

Recenser les régimes fiscaux dommageables au sein de l'Union européenne est un défi. Les États membres qui les pratiquent sont en effet attachés à la discrétion. C'est la raison pour laquelle, après une réunion informelle à Vérone, le conseil ECOFIN du 9 mars 1998, a créé un groupe «code de conduite» (fiscalité des entreprises), placé sous la présidence de Mme Dawn Primarolo, trésorier-payeur général du Royaume-Uni, qu'il a chargé d'évaluer les mesures fiscales susceptibles d'entrer dans le champ d'application du code de conduite relatif à la fiscalité des entreprises.

Après avoir étudié 271 régimes fiscaux potentiellement dommageables, sélectionnés par la Commission européenne, ce groupe a identifié **66 mesures fiscales** présentant des éléments dommageables (40 dans les États membres de l'UE, 3 à Gibraltar et 23 dans les territoires dépendants ou associés). Son rapport, publié en 1999, soulignait que cinq pays concentraient 51 des 66 régimes fiscaux jugés « dommageables » : Belgique, Irlande, Luxembourg, Royaume-Uni et les Pays-Bas.

2.1.2. Les pratiques d'érosion des bases d'imposition sur les sociétés

La première technique d'érosion des bases d'imposition consiste à utiliser le développement des transactions intra groupes pour localiser le maximum de charges déductibles dans un État à forte fiscalité afin de réduire voire d'annuler les bénéfices soumis à imposition.

Les transactions peuvent concerner des produits, des services ou des actifs matériels ou immatériels. Ces transactions échappent au marché. Elles s'effectuent entre sociétés d'un même groupe. Il est donc difficile de contester les prix de transferts pratiqués malgré l'émergence de méthodes communes (principe de pleine concurrence). Qui peut en effet prétendre donner un prix à une marque ou à un logo par exemple ?

La redevance de marque permet ainsi de réduire les bénéfices des filiales situées dans les États à forte fiscalité et d'optimiser les bénéfices de la société à laquelle elle est payée et située dans un État à faible fiscalité. Cette technique est très utilisée dans les secteurs du numérique ou de la distribution. McDonald's et Starbucks sont des exemples de cette pratique⁵. Mais les transactions peuvent aussi porter sur des services de gestion ou la vente d'algorithmes par exemple.

La seconde technique d'érosion porte sur l'endettement des sociétés. Les intérêts des emprunts étant généralement déductibles de l'impôt sur les sociétés, la stratégie d'un

5. *Un impôt juste, c'est possible* Pierre-Alain MUET, Seuil, 2018.

groupe sera d'endetter les sociétés situées dans les pays à fiscalité élevée à l'égard de la société-mère implantée dans un État à fiscalité faible dont les bénéficiaires seront optimisés.

La troisième technique d'érosion concerne l'organisation des groupes. Elle consiste à modifier le rôle des sociétés constituant le groupe pour tenir compte des fiscalités nationales des États d'implantation. Elle est pratiquée par ARCELOR MITTAL par exemple. Une société qui fabriquait des produits peut ainsi être transformée en simple société commissionnaire.

2.2. Un débat sur l'existence de paradis fiscaux en Europe

2.2.1. De la définition aux listes de l'OCDE

Apparus au XIX^e siècle aux États-Unis, les paradis fiscaux, aussi appelés «refuges fiscaux» («tax haven» en anglais), sont des territoires à la fiscalité avantageuse par rapport aux niveaux d'imposition pratiqués dans les autres pays. La notion de « paradis fiscal » n'est pas nouvelle. L'appellation serait apparue dès le Moyen Âge afin de désigner les cités abritant les ports de navigation marchande entre les villes hanséatiques, celles-ci ayant progressivement acquis de nombreux privilèges, notamment en matière fiscale

Utilisent les paradis fiscaux essentiellement les fonds spéculatifs, les grandes entreprises, qui y installent leur filiales (Google en possède par exemple une aux Bermudes) et les riches particuliers.

- L'intérêt pour eux est d'échapper à une fiscalité plus lourde dans leurs pays d'origine. En France, le phénomène n'est pas mineur : en avril 2009, peu après l'affaire HSBC, la France a mis en place une « cellule de régularisation » pour les évadés fiscaux. Ce dispositif a permis de rapatrier 7,3 milliards d'euros d'actifs, avec un bénéfice estimé pour le fisc à 1,3 milliards d'euros.
- Par ailleurs, les paradis fiscaux abritent une part non quantifiable d'actifs destinés au blanchiment de l'argent sale issu de la corruption ou encore du trafic de drogue.

Selon le Fonds monétaire international, 50 % des transactions internationales transitent par des paradis fiscaux. Ces derniers hébergeraient 4 000 banques, les deux tiers des *hedge funds* et 2 millions de sociétés-écran. Environ 7 000 milliards de dollars d'actifs dormiraient sur ces comptes, soit plus de trois fois le PIB de la France. Économiste à l'Université de Californie (Berkeley), Gabriel Zucman estime que le montant des avoirs de particuliers détenus dans les paradis fiscaux s'élève à 8 % des ressources financières mondiales.

Au-delà du volume des sommes concernées, l'opacité qui régit ces centres financiers dits *off shore* fausse les analyses économiques (sur la santé d'une entreprise par exemple) ainsi que les règles de concurrence entre les États.

En juin 2000, l'OCDE a classé paradis fiscaux 35 territoires, dont beaucoup dépendent directement de pays de l'Union : Antilles néerlandaises et Aruba (Pays-Bas), îles Vierges britanniques et îles Anglo-Normandes – Jersey, Guernesey, Sercq, Aurigny –, île de Man, Gibraltar (Royaume-Uni), Andorre (France-Espagne), Monaco (France), Liechtenstein. Les Pays-Bas et le Royaume-Uni se retrouvent ainsi doublement mis sur le gril.

2.2.2. L'émergence d'une approche européenne des paradis fiscaux

Une première liste paneuropéenne des paradis fiscaux a été initiée en juin 2015 par la Commission européenne. L'Union européenne a en effet entrepris une série de mesures visant à lutter contre les pratiques d'évasion, d'évitement ou d'optimisation fiscales.

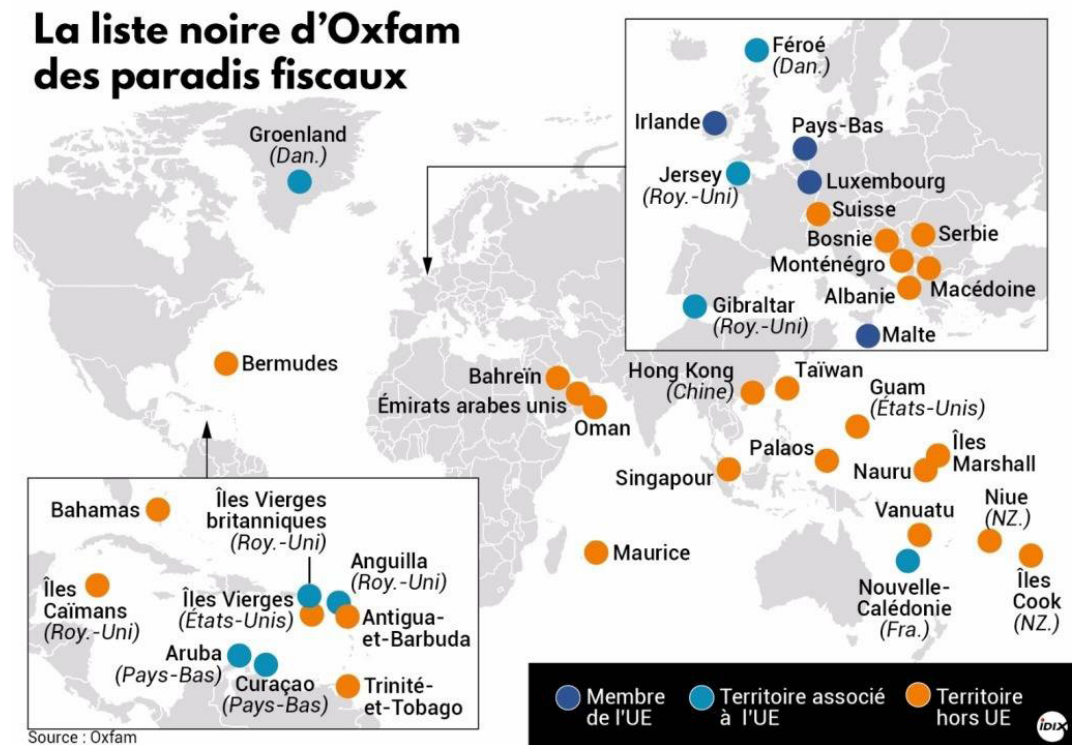
- L'initiative a par la suite été reprise par le Conseil (Ecofin). Un groupe de travail baptisé « Code de conduite » a alors été constitué, composé d'experts nationaux, faisant suite à un premier groupe initié en 1998 (Primarolo, cf. partie 3.2.1).
- Au total, 216 pays et territoires ont été recensés. Environ 90, susceptibles de représenter une menace fiscale pour les pays européens, ont ensuite fait l'objet d'une enquête approfondie. Sur la base de ces enquêtes et du dialogue entre le groupe de travail de l'Eurogroupe et les administrations fiscales de ces territoires, une liste commune des paradis fiscaux a, *in fine*, été constituée.
- Depuis l'actualisation de la liste le 18 février 2020, 12 territoires figurent sur la liste européenne des « juridictions fiscales non coopératives » (liste noire) :
 - Fidji (Océanie) ;
 - Guam (Océanie, territoire des États-Unis) ;
 - **Îles Caïmans** (Caraïbes, territoire du Royaume-Uni) ;
 - Îles Vierges américaines (Caraïbes, territoire des États-Unis) ;
 - Oman (péninsule arabique) ;
 - **Palaos** (Océanie) ;
 - Panama (Amérique centrale) ;
 - Samoa (Océanie) ;
 - Samoa américaines (Océanie, territoire des États-Unis) ;
 - **Seychelles** (océan indien) ;
 - Trinité-et-Tobago (Caraïbes) ;
 - Vanuatu (Océanie).

Ceux-ci ont, d'après la Commission européenne, refusé d'engager un dialogue avec l'Union européenne ou de remédier à leurs manquements en matière de bonne gouvernance fiscale.

2.2.3. Une contestation de ces listes par certaines ONG

Les ONG contestent néanmoins les listes officielles recensant les paradis fiscaux. Le réseau *Tax Justice Network* (TJN) a ainsi dénoncé la classification OCDE, estimant qu'elle n'était pas fiable et que les exigences de l'OCDE étaient insuffisantes. Sur la base d'un indice qui cumule le degré d'opacité au poids des différentes places financières dans l'économie mondiale, TJN estime que les 10 principaux paradis fiscaux sont, dans l'ordre, l'État du Delaware aux États-Unis, le **Luxembourg**, la Suisse, les îles Caïmans, la City de Londres, l'**Irlande**, les Bermudes, Singapour, la **Belgique** et Hongkong. Oxfam, comme TJN, a publié sa propre liste (Cf carte ci-dessous) incluant également plusieurs États membres de l'Union européenne.

GRAPHIQUE 2 ■ Liste noire des paradis fiscaux d'Oxfam



Source : Boursorama

Le Parlement européen est également critique à l'égard de la liste établie par la Commission européenne. Le 1er mars 2018, il a créé une commission d'enquête, dite taxe III, dont le rapport, publié le 26 mars 2019, souligne que certains États membres présenteraient les caractéristiques d'un paradis fiscal (Belgique, Chypre, Hongrie, Irlande, Luxembourg, Malte et Pays-Bas).

2.3. L'inventivité en matière de concurrence fiscale dommageable

2.3.1. L'inventivité en matière de fraude

Les fraudes constituent également des pratiques dommageables du point de vue de la concurrence. Les sociétés qui pratiquent la fraude en tirent en effet un avantage compétitif substantiel et illégal.

Les fraudes à la TVA, impôt harmonisé avec des règles de seuil s'agissant de ses taux, préoccupent particulièrement la Commission européenne en raison de leur ampleur. Son dernier rapport sur les écarts de TVA, publié en septembre 2019, estime le montant total de la perte de TVA dans l'UE en 2017 à **137,5 milliards d'euros, soit une perte de 11,2 % des recettes totales de TVA attendues.**

L'écart de TVA, qui correspond à la différence entre les recettes de TVA attendues et la TVA effectivement perçue, fournit une estimation du manque à gagner résultant de l'évasion fiscales, y compris la fraude, mais également des faillites, des cas d'insolvabilité ou d'erreurs de calcul.

La TVA fait notamment l'objet de fraudes organisées telle que la fraude au carrousel (Cf. encadré ci-dessous).

BOX 2 ■ La fraude carrousel

Le franchissement d'une frontière par les biens ou les services ouvre des possibilités de fraudes liées aux exonérations de TVA dont bénéficient les livraisons intracommunautaires.

Selon la Commission européenne, la fraude transfrontalière représenterait un tiers de l'ensemble de la fraude à la TVA dans l'Union européenne (50 milliards d'euros sur les 150 milliards d'euros de TVA perdus chaque année). La Cour des comptes européenne et Europol estiment que 2 % des groupes de crime organisé commettraient 80 % de cette fraude, qui procure des gains élevés en un temps réduit mais nécessite des mises de départ importantes. Le produit de la fraude commise par ces groupes criminels finance souvent des activités illégales.

La fraude la plus classique est celle dite « à l'opérateur défaillant ». Un fournisseur établi, par exemple, en Allemagne, fournit des marchandises exonérées de TVA à une entreprise (dite « opérateur défaillant ») en France. Cet opérateur défaillant collecte la TVA lors de la revente de la marchandise sans la reverser ensuite à l'État puis disparaît rapidement. L'entreprise qui a payé la TVA peut, si elle est de bonne foi, la déduire. La fraude dite de « carrousel » consiste en une reconduction de cette fraude de multiples fois.

Source : Cour des comptes, La fraude aux prélèvements obligatoires, novembre 2019.

2.3.2. les politiques d'attraction des sièges sociaux

Plusieurs pays européens pratiquent délibérément des politiques d'attraction des sièges sociaux, relevant d'une forme de concurrence déloyale. L'enjeu porte beaucoup plus sur les effets indirects de ces implantations que sur les effets immédiats. L'implantation d'un siège apporte généralement peu de créations d'emplois mais influence la vie juridique de l'entreprise et une partie de ses décisions dont le pays d'accueil peut bénéficier. Mais surtout, elles contribuent à valoriser l'image de l'État et donc à développer son attractivité pour des investisseurs étrangers. C'est la raison pour laquelle la Belgique, le Luxembourg ou les Pays-Bas utilisent la fiscalité pour attirer les sièges sociaux des entreprises.

GRAPHIQUE 3 ■ Carte des sièges sociaux aux Pays-Bas



Le Luxembourg privilégie par exemple la voie du rescrit fiscal (*ruling* en anglais) qui lui permet de proposer une « offre fiscale sur mesure à une entreprise ». Le rescrit fiscal est une interprétation écrite des règles fiscales appliquée à une situation de fait et qui engage juridiquement l'administration fiscale qui le produit. Amazon dont la filiale Amazon UE, implantée au Luxembourg, avait bénéficié d'un tel rescrit lui permettant d'échapper à l'impôt sur les sociétés pendant huit ans (entre 2006 et 2014) a ainsi été condamné par la Commission européenne à rembourser 250 millions d'euros d'aides fiscales d'État illégales à l'État luxembourgeois.

Aujourd'hui, les Pays-Bas sont probablement le pays le plus attractif pour l'implantation des sièges des holdings ainsi que le souligne la carte ci-joint. Les sociétés holding y bénéficient d'un régime fiscal particulier incluant une série d'avantages fiscaux y compris pour ses actionnaires. Cette pratique légale du point de vue du droit fiscal européen conduit toutefois à influencer la localisation de nombreuses sociétés holding et à des pertes de recettes fiscales pour d'autres États membres de l'Union européenne. Elle peut donc être qualifiée de pratique fiscale dommageable au sens de cette note.

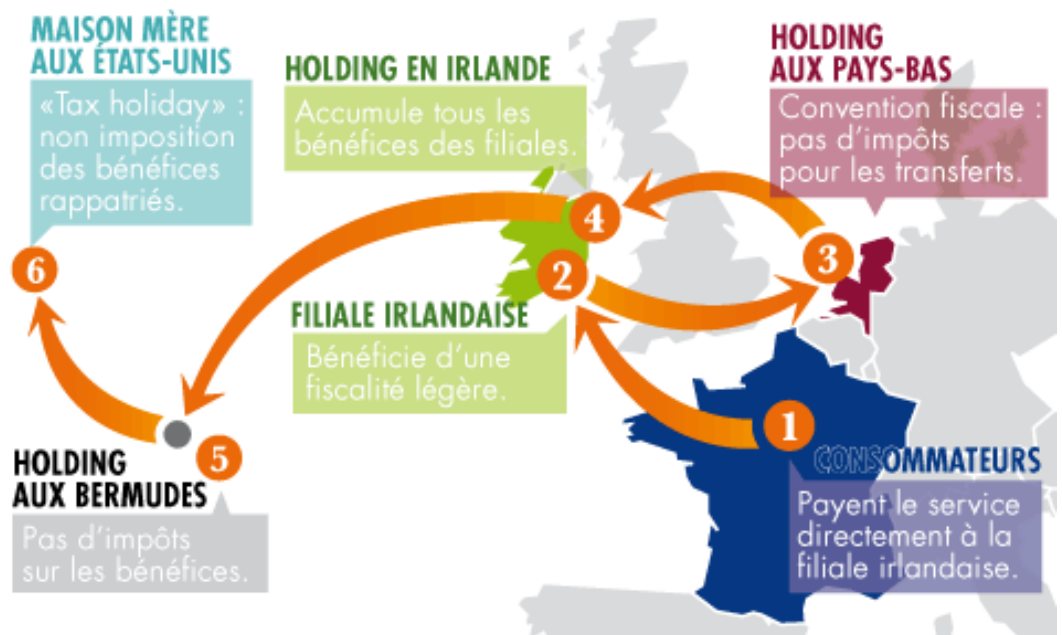
2.3.3. Le cumul de techniques : le double irlandais ou sandwich hollandais

Les montages fiscaux surnommés « double irlandais » ou « sandwich hollandais » reposent sur le cumul et l'enchaînement de techniques d'optimisation utilisant les lacunes des législations nationales et des conventions fiscales ainsi que les fiscalités offertes par les paradis fiscaux.

Le sandwich irlandais mobilise au moins trois sociétés dans trois pays différents (Pays-Bas, Irlande, Bermudes).

La complexité du montage (cf. infographie ci-dessous) s'explique par la volonté de cumuler des avantages offerts par les différents statuts dans plusieurs pays avec pour seul objectif d'éviter les prélèvements fiscaux sur les bénéfices. Cette stratégie d'optimisation fiscale ayant été largement médiatisée et décriée, Google a été le premier groupe à confirmer qu'à compter du 1er janvier 2020, la marque ne profitera plus de l'optimisation fiscale dite du « double irlandais » ou du « sandwich hollandais ». En effet, l'Union européenne a développé depuis quelques années de nouvelles actions de lutte contre la concurrence fiscale dommageable, en synergie avec d'autres enceintes et organisations internationales (G7 et OCDE en particulier).

GRAPHIQUE 4 ■ Double irlandais, Sandwich hollandais



Source : Frenchweb.fr

3 ■ LES TENTATIVES DE LUTTE CONTRE LA CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE

3.1. La lutte par l'harmonisation fiscale

3.1.1. L'harmonisation, un outil de prévention de la concurrence dommageable

L'harmonisation fiscale permet de prévenir la concurrence fiscale dommageable. Les États ne sont plus alors en mesure de pratiquer des politiques d'attractivité fiscale. Le tarif extérieur commun en matière de droits de douane en est une excellente illustration.

Le Traité de Rome avait prévu dès l'origine l'interdiction des restrictions en matière d'impôts indirects (prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane⁶ et des impositions intérieures discriminatoires⁷ ou protectrices) et le recours au rapprochement des législations fiscales⁸ dans ce domaine. Par exemple, l'article 99, paragraphe 1, des Traités de Rome du 25 mars 1957 stipule que « *la Commission examine de quelle façon les législations des différents États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accise et autres impôts indirects, y compris les mesures de compensation applicables aux échanges entre les États membres, peuvent être harmonisées dans l'intérêt du marché commun* ».

L'harmonisation de la fiscalité indirecte a permis de limiter les pratiques déloyales mais pas de les éliminer complètement. En effet, lorsque l'harmonisation prend la forme de minimas à respecter pour les taux d'imposition, elle réduit la concurrence sans la supprimer totalement. C'est le cas en particulier des droits d'accises (alcool, cigarettes...)

En revanche, en matière de fiscalité directe, il est revenu aux juridictions européennes de statuer, dans le silence des textes et en l'absence de compétence fiscale de l'Union, sur les conditions de conciliation du développement du marché intérieur et de la souveraineté fiscale des États membres. Dans son arrêt *Schumacker* la Cour de justice de l'Union européenne a ainsi jugé que « *si, en l'état actuel du droit, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de l'Union, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit de l'UE* »⁹. Même dans un domaine largement non harmonisé comme la fiscalité directe, les États membres sont tenus de respecter les Traités et le droit dérivé de l'Union.

Certains pans de la fiscalité directe ont néanmoins fait l'objet d'une esquisse d'harmonisation.

En adoptant en 1990, la directive dite « fusions » (révisée en 2009) et la directive dite « sociétés mères-filles » (révisée en 2003), l'Union européenne a tenté d'éliminer des obstacles fiscaux au bon fonctionnement du marché unique en réduisant les mesures défavorables au regroupement et à la restructuration de sociétés d'États membres différents et à éliminer

6. Prévues aujourd'hui à l'art. 30 TFUE.

7. Prévues aujourd'hui à l'art. 110 TFUE.

8. Rapprochement des législations prévu à l'art. 115 TFUE.

9. CJCE, 1995, *Schumacker*, affaire C-279/93.

les doubles impositions de bénéfices. La directive n°2009/133 du 19 octobre 2009 sur les « fusions » a instauré « un système commun d'imposition en vertu duquel toute plus-value dégagée à l'occasion d'opérations de fusion, de scission, d'apport d'actifs ou d'échange d'actions n'est pas imposée au moment de l'opération en question, mais uniquement lorsque cette plus-value est effectivement réalisée »¹⁰. Cette directive vise notamment à assurer l'effectivité de la libre circulation des capitaux. Elle a cependant réservé une clause pour les États membres qui peuvent refuser d'appliquer ces dispositions de la directive lorsque la fusion, la scission d'apports d'actifs ou d'échange d'actions a comme objectif principal la fraude ou l'évasion fiscales.

Mais cet embryon d'harmonisation n'a pas empêché que certains pays développent des pratiques dommageables en matière de fiscalité directe, notamment dans le domaine de l'imposition des sociétés.

3.1.2. Des initiatives pour une harmonisation de l'imposition des sociétés

La concurrence fiscale dommageable en matière d'imposition des sociétés est double. Elle peut porter aussi bien sur l'assiette que sur les taux. Dès 1962 (cf. le rapport Neumark), la Commission européenne s'est préoccupée de la prévenir en proposant un processus d'harmonisation. Plusieurs rapports ont ensuite proposé de rapprocher les taux d'imposition à l'intérieur d'une fourchette sans se traduire par une évolution de la législation.

Mais la crise de 2008 et les déficits publics qu'elle a engendré ont relancé les préoccupations de lutte contre les pertes de recettes fiscales et la volonté de convergence fiscale pour l'imposition des entreprises au sein de l'Union européenne. Dès 2011, la Commission européenne a proposé une harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Les discussions sur ce projet ont toutefois avorté.

Le rapport intitulé *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*¹¹, publié en février 2013, a conduit les pays de l'OCDE et du G20 à adopter, en septembre 2013, un Plan d'action en 15 points visant à combattre ces pratiques. La Commission européenne a proposé un paquet de mesures en faveur de l'élaboration d'une assiette commune pour l'impôt sur les plus grandes sociétés.

Ce paquet, présenté le 26 octobre 2016, comporte notamment deux propositions de directives (dites ACIS et ACCIS) établissant des règles communes pour le calcul de l'assiette fiscale de l'impôt sur les bénéfices accompagnés de règles pour la répartition des bénéfices au sein d'un groupe. En dépit d'une position commune franco-allemande sur ces propositions, elles n'ont toujours pas fait l'objet d'un accord à ce jour.

Il en est de même de la proposition de mars 2018 d'une taxe européenne sur les grandes entreprises du numérique. L'échec de ce projet défendu par la Commission, en raison de l'opposition de certains États, l'unanimité étant requise en la matière, a conduit la France à instituer en 2019 une taxe sur les services numériques¹² (TSN) présentée comme transitoire dans l'attente d'un accord entre États membres de l'Union européenne voire de l'OCDE.

10. <https://ue.delegfrance.org/fiscalite-2029>.

11. *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS).

12. Art. 299 et s. Code général des impôts.

3.2. Les tentatives d'élimination des pratiques fiscales dommageables

3.2.1. Le code de bonne conduite et l'élimination des régimes dommageables

Adopté par le Conseil ECOFIN en 1997, le code de bonne indiquait que « *les États membres s'engagent à éliminer les mesures fiscales existantes qui engendrent une concurrence fiscale dommageable [et à] s'abstenir d'introduire toute nouvelle mesure ayant cet effet* ». Par ailleurs, la Commission européenne avait souligné en 2009 l'existence d'un « *accord politique entre les États membres pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable en matière de fiscalité des entreprises* ».

L'adoption de ce code a été suivi de la mise en place du groupe PRIMAROLO qui a recensé en 1999 les régimes fiscaux dommageables à éliminer en priorité. Fin novembre 2000, les ministres européens des Finances ont alors adopté un calendrier pour le démantèlement avec comme date ultime 2005. Au-delà, seules des dérogations ont été accordées au cas par cas. Les États membres ne respectant pas ce code de bonne conduite pouvaient se voir déférer devant la Cour de justice. Le Luxembourg a ainsi été traduit en justice en 2006 pour le maintien d'une mesure discriminatoire envers les pays étrangers dite « *holding 1929* ».

Cette phase d'élimination a donc été un succès pour l'essentiel. Mais l'inventivité en matière de concurrence fiscale dommageable est telle que le recensement devrait être permanent.

3.2.2. Les nouvelles initiatives de la commission contre l'évasion fiscale

Face aux obstacles limitant les possibilités d'harmonisation de la fiscalité directe et l'approfondissement du code de bonne conduite, l'Union européenne a privilégié la voie de la coordination des politiques fiscales, de la coopération des administrations et de la transparence fiscale. Dans le cadre de son programme de lutte contre l'évasion fiscale des entreprises et la concurrence fiscale dommageable, elle a complété les actions entreprises en 2011 par un paquet de mesures présenté en mars 2015. Complétant la directive fondatrice n°2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, l'Union européenne a notamment mis en place un échange automatique de renseignements en matière fiscale entre administrations nationales, s'inscrivant dans les travaux de l'OCDE sur les échanges d'informations.

Dans ce cadre, les États membres ont notamment adopté une série d'actes législatifs en vue de :

- **Renforcer la transparence fiscale : cinq directives** modifiant la directive de 2011 ont permis de développer l'échange automatique d'informations entre administrations fiscales au sein de l'Union européenne ;
- Lutter contre **les pratiques fiscales abusives, au moyen des deux directives dites « ATAD »**. La **directive ATAD 1** du 12 juillet 2016 a repris des mesures du plan BEPS de l'OCDE permettant de taxer, dans le pays de l'Union où une entreprise multinationale a son siège, les bénéficiaires logés dans des paradis fiscaux. La **directive ATAD 2** du 29 mai 2017 a complété la directive ATAD 1 pour ce qui concerne les règles visant à **neutraliser le bénéfice fiscal de l'utilisation d'instruments hybrides**.

3.3. La diversification des tentatives de lutte

3.3.1. La nouvelle approche par les distorsions de concurrence

Sous l'égide de la Commissaire à la concurrence, Margrethe Vestager, une nouvelle approche de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable a été développée. Elle s'est fondée sur la lutte contre les distorsions de concurrence. La direction générale en charge de la concurrence a donc initié un très grand nombre d'enquêtes sur toutes les pratiques fiscales

créant des distorsions de concurrence et a pris des sanctions contre les États à l'origine de ces pratiques. Parallèlement, et sous l'impulsion de plusieurs États membres dont la France, la Commission européenne a présenté des propositions législatives en matière de taxation des transactions financières et de fiscalité des activités numériques qui ne se sont pas concrétisées par des accords à ce jour.

3.3.2. L'utilisation de la réglementation sur les aides d'État

S'appuyant sur la jurisprudence du TPICE¹³ (aujourd'hui Tribunal de l'UE) **la Commission européenne utilise, depuis le début des années 2000, le droit des aides d'État aux fins de lutter contre la concurrence fiscale dommageable entre les États membres.** Les juridictions de l'Union européenne ont ainsi tranché les débats sur la possibilité d'utiliser les articles 107 à 109 du TFUE en matière fiscale : « *il n'existe aucune raison qu'une matière spécifique comme la fiscalité échappe à l'interdiction générale des aides d'État non autorisées à partir du moment où aucune dérogation particulière n'est prévue à son encontre* »¹⁴.

La Commission procède à un contrôle des avantages fiscaux « sélectifs » au sens de l'article 107 du TFUE. Sur le fondement de l'article 108 dudit Traité, la Commission européenne examine, dans le respect de la jurisprudence de la Cour de justice, la compatibilité des aides existantes et des aides nouvelles avec le bon fonctionnement du marché intérieur. En matière d'aides d'État de nature fiscale, les juridictions de l'Union européenne (Tribunal et CJUE) apprécient de la sorte la sélectivité de la mesure : une mesure fiscale est qualifiée de sélective, constituant donc une aide d'État, si elle ne peut pas bénéficier à l'ensemble des opérateurs économiques, pourtant dans une situation comparable, mais qu'elle bénéficie à seulement l'un d'entre eux¹⁵. Concrètement, ces juridictions vont « *comparer la situation du bénéficiaire résultant de l'application de la mesure en cause avec celle de celui-ci en l'absence de la mesure en cause et en application des règles normales d'imposition* »¹⁶.

La tentative de limitation de l'évasion fiscale via les règles de la politique de la concurrence est notamment imputable à la commissaire Vestager. Toutefois, la politique de la Commis-

¹³. TPICE, 27 janvier 1998, *Ladbroke Racing c/ Commission*, affaire T-67/94 : « *s'il est vrai que la fiscalité ainsi que la mise en place des régimes fiscaux nationaux relèvent de la compétence des autorités nationales, il n'en reste pas moins que l'exercice d'une telle compétence peut, le cas échéant, se révéler incompatible avec l'article (107) par. 1er du Traité* ».

¹⁴. MAITROT DE LA MOTTE (A), « Les enjeux de l'affaire *Apple* après l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 15 juillet 2020 », *Revue de droit fiscal*, n°30-35, 23 juillet 2020, p. 320.

¹⁵. CJCE, 8 nov. 2000, *Adria-Wien Pipeline*, affaire C-143/99.

¹⁶. Trib. UE, 24 Septembre 2019, *Starbucks Corp*, affaire T636/16.

sion est en partie battue en brèche par certains arrêts du Tribunal de l'Union européenne¹⁷, dans l'attente des décisions de la Cour de justice, qui exigent de la Commission un degré élevé de preuve à rapporter afin d'établir la sélectivité de l'avantage fiscal.

Dans l'affaire *Apple*, la Commission européenne a décidé qu'en accordant des rulings (c'est-à-dire des rescrits) à cette société, sans autorisation préalable de sa part, l'administration fiscale irlandaise lui avait accordé une aide d'État illégale devant faire l'objet d'une récupération¹⁸. Mais **le Tribunal de l'Union européenne a annulé**, par son arrêt du 15 juillet 2020, **la décision contestée car la Commission n'est pas parvenue à suffisamment démontrer l'existence d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE** ». Selon le Tribunal, **« c'est en effet à tort que la Commission a déclaré l'existence d'un avantage économique sélectif et, partant, d'une aide d'État » en faveur des filiales d'Apple.**

Il convient toutefois d'attendre la clôture de la procédure contentieuse avant d'en tirer des conclusions définitives. En effet, et par ailleurs, le Tribunal « *approuve les appréciations de la Commission relatives à l'imposition normale en vertu du droit fiscal irlandais applicable en l'espèce, notamment au regard des outils développés au sein de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), tels que le principe de pleine concurrence, afin de contrôler si le niveau des bénéfices imposables validés par les autorités irlandaises correspond à celui qui aurait été obtenu dans des conditions de marché* ».

3.3.3. L'utilisation de coordination des politiques économiques (semestre européen)

L'intégration de la lutte contre la concurrence dommageable a commencé à être intégrée dans la procédure dite du Semestre européen, qui permet un examen par les pairs des politiques économiques nationales, sur la base d'un rapport de la Commission. Chaque programme national de réforme doit présenter les dispositifs fiscaux susceptibles de créer des distorsions de concurrence et les soumettre à une évaluation de la Commission européenne et des pairs. Des recommandations ont été envoyées à 7 États membres. Mais d'une façon générale la formule de l'examen par les pairs se révèle peu efficace dans le cadre européen. Les représentants des gouvernements sont en effet prudents dans leurs critiques de crainte que leur État soit mis en cause sur d'autres sujets en retour. Cette tentative d'utilisation de la procédure du semestre européen pour lutter contre la concurrence dommageable mériterait donc d'être revue et approfondie pour être efficace.

¹⁷. Dans l'arrêt *Starbucks Corp. & Starbucks Manufacturing Emea BV* le Tribunal a jugé que la Commission européenne n'avait pas réussi à établir que l'accord conclu entre l'administration fiscale néerlandaise et *Starbucks* octroyait à cette société un avantage économique affectant la concurrence libre et non faussée.

¹⁸. V. Commission européenne, communiqué n° IP/16/2923 du 30 août 2016, au sujet de la décision SA 38373.

4 ■ LES PISTES POUR L'AVENIR

4.1. Les utopies fiscales à court et moyen termes

4.1.1. Le changement de procédure de décision prévue par le TFUE

La rigidité du droit fiscal européen s'explique principalement par deux sources de blocage de toute évolution de la législation : le monopole de l'initiative législative de la Commission, qui impose de la convaincre avant de mettre un texte fiscal sur la table de négociation, et la règle de l'unanimité applicable aux décisions fiscales au sein du Conseil qui conduit à accorder un pouvoir de veto à chaque État membre.

La tentation est donc grande de préconiser une modification des Traités, au moins pour faire « sauter le verrou » de l'unanimité. Mais cette option semble irréaliste à court et moyen terme en dépit du départ du Royaume-Uni très attaché à sa souveraineté fiscale. Elle nécessite en effet un accord unanime des États membres peu probable dans la situation actuelle. Dans l'hypothèse même où cette option se concrétiserait, il n'est pas certains que les praticiens de la concurrence fiscale déloyale ne réussissent pas à constituer des majorités de blocage.

Consciente de ce contexte, la Commission européenne a donc proposé en janvier 2019 une feuille de route¹⁹ permettant d'évoluer en quatre étapes vers un recours à la majorité qualifiée au Conseil sans modifier les Traités mais en s'accordant sur les modalités de mise en œuvre de ses dispositions. Les deux premières devaient être mises en place rapidement et les deux dernières d'ici la fin de 2025²⁰.

- La première étape consisterait à passer à un processus décisionnel fondé sur le vote à la majorité qualifiée pour les mesures visant à **combattre les pratiques fiscales abusives** ;
- La deuxième étape instaurerait le vote à la majorité qualifiée pour faire progresser des mesures dans lesquelles la **fiscalité soutient d'autres objectifs stratégiques**, tel que par exemple la lutte contre le changement climatique ;
- La troisième étape permettrait de recourir à la majorité qualifiée pour **moderniser des règles de l'Union déjà harmonisées** ;
- Enfin, la quatrième étape permettrait l'utilisation du vote à la majorité qualifiée pour de **grands projets fiscaux** tels que l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) ou un nouveau système de taxation de l'économie numérique.

Cette transition progressive a reçu un accueil favorable de plusieurs grands pays. En revanche, les pays nordiques, les pays de l'Est, l'Irlande et le Portugal ont manifesté leur opposition. Cette voie semble donc définitivement fermée au moins à court et moyen terme et rester dans le champ des utopies.

¹⁹. Commission européenne, *Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen et au Conseil, Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union [COM (2019) 8 final]*, 15 janvier 2019.

²⁰. Rapport d'information de l'Assemblée nationale sur l'espace fiscal européen, Xavier PALUSKIEWICZ et Frédérique DUMAS, juillet 2020.

4.1.2. Les utopies fiscales à l'échelle mondiale

D'autres propositions, se situant cette fois à l'échelle mondiale, relèvent encore plus de l'utopie fiscale car elles ne constituent pas un moyen crédible de lutter à court et moyen terme contre la concurrence fiscale dommageable.

Avancée pour la première fois dans le livre « Sans Domicile Fisc »²¹, l'idée d'une grande COP financière et fiscale a depuis été reprise par plusieurs personnalités, dont le député Alain Bocquet, dans une proposition de résolution européenne du 21 décembre 2016 reprenant l'avis du 16 décembre 2016 du CESE : « À l'image de la COP environnementale qui a permis depuis 1992 (Conférence de Rio) d'engager une discussion avec tous les États sur les questions du réchauffement climatique et d'adopter un certain nombre de mesures, le CESE recommande l'organisation d'une conférence des États sur la lutte contre l'évitement fiscal ».

Dans le même esprit, des économistes ont proposé des mesures à l'échelle mondiale. Thomas Piketty a proposé la création d'impôts supranationaux sur la fortune et sur les bénéfices des entreprises. Plus soucieux de préserver la souveraineté fiscale des États, Gabriel ZUCMAN suggère quant à lui la création d'un cadastre financier mondial permettant aux États de disposer de toutes les informations utiles pour lutter contre l'évasion fiscale. De telles mesures heurtant, d'une part, la souveraineté des États et, d'autre part, les intérêts financiers de plusieurs pays (dont les paradis fiscaux), paraissent donc peu crédibles à court et moyen terme.

4.2. L'utilisation des flexibilités des Traités

4.2.1. L'inadaptation de la procédure de coopération renforcée

En cas d'incapacité à obtenir un accord unanime entre les États membres, les Traités permettent un recours la procédure dite de **coopération renforcée**²². Elle doit être activée par un groupe d'au moins neuf États membres, sur la base d'une proposition de la Commission portant sur des domaines couverts par le Traité. La procédure de coopération renforcée ne peut être utilisée que dans le cadre des compétences non exclusives de l'Union. Elle doit également respecter les compétences, droits et obligations des États membres qui ne participent pas. Enfin, cette coopération ne doit affecter ni le marché intérieur, ni la cohésion économique, sociale et territoriale et ne doit pas entraîner une distorsion de concurrence entre États membres.

Mais la seule tentative à ce jour d'utilisation de cette procédure en matière fiscale, celle portant sur la taxe sur les transactions financières, a échoué.

4.2.2. L'utilisation des clauses passerelles prévues par les Traités

Une clause passerelle permet, par un accord à l'unanimité, de modifier la règle de vote au Conseil en passant de l'unanimité au vote à la majorité qualifiée. Les Traités prévoient deux

²¹. Paru en septembre 2016 aux éditions du Cherche Midi.

²². Art. 20 TUE et art. 326 à 334 TFUE.

clauses de ce type : l'une **générale** (article 48 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne), l'autre spécifique pour les mesures concernant le **domaine environnemental** (article 192 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne).

La clause générale est une fausse piste car elle repose sur une procédure complexe initiée par le Conseil européen et qui offre un pouvoir de veto à chacun des parlements nationaux

Cette source de blocage n'existe pas dans la procédure de l'article 192 (clause spécifique) qui, initiée par la Commission européenne permet pour sa part d'activer une clause passerelle pour prendre des « *dispositions essentiellement de nature fiscale* » en vue de réaliser des objectifs suivants dans le domaine de l'environnement.

La Commission européenne devrait donc explorer les possibilités d'utilisation de cette procédure spécifique, comme elle avait commencé à le faire à la fin de la précédente législature²³.

4.3. Une voie à approfondir : l'approche par les règles de concurrence

4.3.1. Le recours à l'Article 116 du TFUE sur les distorsions de concurrence

Jamais utilisé, le nouvel article 116 du TFUE permet d'adopter des directives conformément à la procédure législative ordinaire pour **éliminer les distorsions de concurrence** dues à des disparités existantes entre les règles des États membres si la distorsion ne peut être supprimée en concertation avec les États membres.

Cet article est juridiquement imprécis mais il n'exclue pas expressément la fiscalité. Il pourrait s'appliquer dans ce domaine, dans la mesure où la fiscalité a des conséquences notables sur le fonctionnement du marché intérieur. Mais, malgré des demandes répétées du Parlement européen, **la Commission européenne a considéré jusqu'à maintenant que cette procédure** était **incertaine et difficile à mettre en œuvre**.

Cette position mériterait d'être revue quitte à ce que la Cour de Justice de l'Union européenne précise les conditions d'utilisation de cette procédure.

4.3.2. L'approfondissement de l'approche par les distorsions de concurrence

Cette approche est la plus conforme à l'intérêt européen et devrait être développée dès lors qu'elle ne nécessite pas de décisions à l'unanimité. Elle est essentielle car les pratiques fiscales dommageables masquent des ruptures de solidarité entre États membres et des distorsions majeures de concurrence entre entreprises au sein du marché intérieur.

Plusieurs pistes devraient être explorées :

- Le rapport annuel de la Commission européenne sur les politiques fiscales au sein de l'Union européenne analyse les politiques fiscales dans le contexte du semestre européen et étaye les priorités de politique fiscale de l'examen annuel de la croissance de la

²³. O.MARTY, Institut Jacques Delors, 2019, *Fiscalité : l'unanimité à dépasser*, 25 février.

Commission. La version 2020 comprend un chapitre sur la concurrence fiscale. **L'intégration de la lutte contre la concurrence dommageable dans la procédure du semestre européen** est à poursuivre à cet égard.

- L'étude des freins à **l'utilisation de la réglementation des aides d'État**, en fonction de la jurisprudence qui se dégagera sur le sujet à l'issue de la procédure contentieuse relative à l'affaire Apple.
- Le développement de **nouvelles enquêtes de la Direction générale de la concurrence** de la Commission européenne sur les aides fiscales d'État et la **production d'un rapport annuel spécifique** sur le sujet adressé aux autres institutions du carré institutionnel.
- Lors de l'examen par le Parlement européen de l'accord sur le cadre financier pluriannuel, le plan de relance et la décision ressources propres, il pourrait être suggéré aux groupes politiques d'inscrire dans les textes une **conditionnalité relative au démantèlement des régimes et pratiques fiscaux les plus dommageables pour bénéficier des fonds structurels ou des rabais sur la contribution au financement du budget**.

CONCLUSION ■

Les conclusions du Conseil européen du 21 juillet 2020, qui présentent le plan de relance répondant aux effets de la crise de la COVID 19 et le cadre financier pluriannuel, soulignent les enjeux de solidarité qui s'imposent aux Etats membres de l'Union européenne. Elles précisent notamment : « *Si la situation sanitaire requiert encore la plus grande vigilance, l'attention se déplace à présent vers l'atténuation des dommages socioéconomiques. Il faut à cette fin un effort sans précédent et une approche novatrice, qui favorisent la convergence, la résilience et la transformation au sein de l'Union européenne* ». Les dépenses budgétaires inédites qu'engendrent la relance et le risque de divergence des économies au sein de l'Union exigent cet « *effort sans précédent* » de solidarité européenne, qui comprend la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Cette concurrence-là n'est pas stimulante. Au contraire, elle fausse celle qui prévaut entre entreprises, notamment entre multinationales et autres firmes, au sein du marché intérieur européen. Si se dessine un « monde d'après » la COVID en Europe, la concurrence fiscale dommageable n'y a plus sa place.



L'Europe pour
les citoyens



Directeur de la publication : Sébastien Maillard ■ La reproduction en totalité ou par extraits de cette contribution est autorisée à la double condition de ne pas en dénaturer le sens et d'en mentionner la source ■ Les opinions exprimées n'engagent que la responsabilité de leur(s) auteur(s) ■ L'Institut Jacques Delors ne saurait être rendu responsable de l'utilisation par un tiers de cette contribution ■ Version originale ■ © Institut Jacques Delors

Institut Jacques Delors

Penser l'Europe • Thinking Europe • Europa Denken
18 rue de Londres 75009 Paris, France • www.delorsinstitute.eu
T +33 (0)1 44 58 97 97 • info@delorsinstitute.eu