

Vers un impôt européen : les enjeux juridiques d'une lente, improbable et nécessaire évolution

Edoardo TRAVERSA¹

Professeur ordinaire à l'UCLouvain

Le droit européen a influencé de manière substantielle les systèmes fiscaux des États membres². Paradoxalement, toutefois, l'Union européenne n'a pas de compétences fiscales *sensu stricto*, c'est-à-dire la compétence d'instituer des impôts européens. Lorsque l'on aborde le sujet de l'impôt européen d'un point de vue juridique, il est important, dès le départ, de distinguer deux situations. D'une part, il peut s'agir de la création de véritables impôts par les institutions européennes, dont les recettes seraient versées au budget de l'UE. Cela nécessiterait une révision majeure des traités, en accordant au niveau de l'UE un pouvoir constitutionnel de taxation et transformerait *de facto* mais aussi *de jure* l'Union européenne en une fédération à part entière, comme les États-Unis d'Amérique. D'autre part, elle peut également faire référence à un éventail plus large d'options de réformes, dans le cadre actuel des traités, grâce auxquelles la proportion des ressources propres de l'UE provenant de recettes fiscales serait sensiblement accrue. De véritables impôts européens ne sont en effet pas le seul moyen de rendre le système des ressources propres plus dépendant

1 Professeur ordinaire à l'UCLouvain, et professeur invité à la KULeuven, à la WU Wien et à l'université d'Oxford, avocat au Barreau du Bruxelles.

2 Voy. notamment nos chroniques E. TRAVERSA et A. MAITROT DE LA MOTTE, « Droit fiscal européen (chronique 2020-2021) », *JDE*, 2021/6, n° 280, pp. 291-301, ainsi que les précédentes ; E. TRAVERSA et L. TRAVERSA, « Libre circulation des personnes (travailleurs) et avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale », in Fr. STEVENART MEEUS et E. TRAVERSA(éd.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale : les principes généraux*, Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 349-360 ; E. TRAVERSA et E. TRAVERSA, « Limiti al procedimento di elaborazione legislativa derivanti dalla'ordinamento dell'Unione europea », in V. UCKMAR (coord.), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Milan, Wolters Kluwers-CEDAM, 2019, pp. 747-778 ; E. TRAVERSA, « Le droit européen et la double (non-) imposition internationale: quand l'espoir renaît », in J. WILDEMEERSCH et P. PASCHALIDIS (éd.), *L'Europe au présent ! : Liber amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 967-992.

des ressources fiscales et, sur cette base, les développements au niveau de l'UE concernant l'adoption d'un nouveau cadre financier pluriannuel pour la période 2021-2027 et l'instrument *Next Generation EU* laissent autoriser un optimisme prudent.

Cette contribution est divisée en trois parties. Premièrement, elle aborde la raison pour laquelle le débat sur la réforme des ressources propres fiscales de l'UE est important aujourd'hui. Il ne s'agit pas seulement d'une question de calendrier et de la nécessité de compenser le coût du programme de relance de l'UE. Il y a d'autres questions en suspens depuis des années, parfois des décennies, qui justifient d'ouvrir à nouveau la question. Ensuite, il aborde les questions juridico-constitutionnelles, telles que la base juridique appropriée pour réformer les ressources propres de l'UE. L'art. 311 du TFUE, qui confère à l'UE la capacité d'être financée par des ressources propres définies par elle-même et non par de simples contributions volontaires des États membres, comme d'autres organisations internationales plus traditionnelles, n'est en effet pas adapté à l'adoption d'actes juridiques dans le domaine de la politique et de l'harmonisation fiscales, qui sont régies par d'autres dispositions, avec d'autres procédures. La troisième partie est une contribution politique à la discussion sur les différentes options actuellement sur la table.

Section 1. Raisons constitutionnelles de la réforme du système des ressources propres

Pourquoi discuter maintenant de la réforme des ressources propres fiscales ? Une première raison est conjoncturelle. Le programme *Next Generation UE*, ainsi que le nouveau cadre financier pluriannuel 2021-2027, a été approuvé après un marathon de négociations en juillet 2020 et finalement adopté le 17 décembre 2020³. Pour financer ce programme, la Commission européenne émettra des obligations à hauteur de 750 milliards d'euros. Le remboursement du NGEU nécessite des ressources propres supplémentaires pour le budget de l'UE.

Selon la décision 2020/2053 sur les ressources propres⁴ :

« L'incidence économique de la crise de la COVID-19 souligne l'importance de veiller à ce que l'Union dispose d'une capacité financière suffisante en

3 Règlement (UE, Euratom) 2020/2093 du Conseil du 17 décembre 2020 établissant le cadre financier pluriannuel pour les années 2021 à 2027, JO, L433I, 22.12.2020, pp. 11-22.

4 Décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom, JO, L424 du 15 décembre 2020, pp. 1-10.

cas de chocs économiques. L'Union doit se doter des moyens d'atteindre ses objectifs. Des ressources financières d'une ampleur exceptionnelle sont nécessaires pour faire face aux conséquences de la crise de la COVID-19, sans accroître la pression exercée sur les finances des États membres à un moment où les budgets de ces derniers sont déjà considérablement sollicités pour financer les mesures économiques et sociales prises au niveau national dans le contexte de la crise. Il convient dès lors d'apporter une réponse exceptionnelle au niveau de l'Union. Pour cette raison, il y a lieu d'habiliter la Commission, à titre exceptionnel, à emprunter temporairement sur les marchés des capitaux, au nom de l'Union, jusqu'à 750 000 000 000 EUR aux prix de 2018. Jusqu'à 360 000 000 000 EUR aux prix de 2018 des fonds empruntés seraient utilisés pour accorder des prêts et jusqu'à 390 000 000 000 EUR aux prix de 2018 des fonds empruntés seraient utilisés pour des dépenses, le tout à la seule fin de faire face aux conséquences de la crise de la COVID-19 ».

En conséquence, « Afin de supporter les engagements liés à l'emprunt de fonds envisagé, un relèvement extraordinaire et temporaire des plafonds des ressources propres est nécessaire ». Cependant, puisque les fonds empruntés devront être remboursés, d'autres mesures visant à renforcer la capacité financière des institutions de l'UE, telles qu'une réforme du système des ressources propres, doivent être prises. Cela doit être fait même si les États membres s'accordent sur une modification de l'accord initial concernant la durée des prêts, par exemple en autorisant une reconduction. L'engagement des institutions de l'UE et des États membres à augmenter et à diversifier le panier des ressources propres de l'UE est en effet inconditionnel.

D'un point de vue constitutionnel, une telle réforme pourrait nécessiter d'importantes modifications du cadre constitutionnel actuel de l'UE, malgré le fait que l'article 311 du TFUE permette – par le biais d'une procédure assez lourde mais démocratique — « l'établissement de nouvelles catégories de ressources propres ou la suppression d'une catégorie existante ».

Contrairement à l'exercice des pouvoirs fiscaux dans les États membres, il n'y a pas d'intervention du Parlement au niveau de l'UE dans le domaine de la politique fiscale. Il n'y a donc pas de lien réel entre, d'une part, l'action réglementaire des institutions européennes – en particulier du Conseil – en matière fiscale et, d'autre part, l'organe représentatif, qui est généralement associé à l'adoption des lois fiscales dans les ordres constitutionnels internes.

Ensuite, il y a la question de la légitimité de l'exigence de l'unanimité en matière fiscale. Il s'agit d'une organisation très semblable à n'importe quel type d'organisation internationale. Lorsqu'il s'agit de décisions qui ont un impact direct sur les citoyens comme les impôts ou les politiques fiscales, nous devrions prendre au sérieux les arguments avancés par la

Commission européenne en 2019, dans sa tentative de passer progressivement à la majorité qualifiée. Il ne s'agit pas d'une question d'efficacité, car comme nous l'avons vu ces dernières années, de nombreux actes dans le domaine de la fiscalité ont été adoptés au niveau de l'UE malgré l'exigence de l'unanimité. C'est une question de démocratie et de légitimité. Bien que la légitimité démocratique du Parlement européen puisse être remise en question à la lumière des différences entre les processus électoraux utilisés par les différents États membres pour élire leurs députés, la procédure actuelle selon laquelle les directives et règlements fiscaux sont actuellement adoptés par le seul Conseil ne garantit pas un contrôle démocratique efficace, malgré le mécanisme de contrôle limité des parlements nationaux sur la non-conformité des projets d'actes législatifs établi par le protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité (protocole n° 2). La Commission a proposé en 2019 de passer progressivement à la majorité qualifiée en matière fiscale, une réforme qui serait possible sans modification du traité de l'UE en vertu de la clause dite « passerelle » (article 48, paragraphe 7, du TUE) ; les arguments utilisés semblent encore plus convaincants en ce qui concerne l'adoption d'un impôt véritablement européen, voire de nouvelles ressources propres européennes fondées sur l'impôt⁵.

Mais il existe également un argument de poids, du point de vue de l'efficacité, pour réformer le système des ressources propres de l'UE. Il ne faut pas seulement regarder le nombre d'actes adoptés par le Conseil dans le domaine de la fiscalité, mais aussi se demander quel niveau de gouvernement supporte les conséquences budgétaires, au moins en partie, des choix de politique fiscale faits au niveau de l'UE. Les décisions de politique fiscale sont en effet réparties entre l'UE et les États membres, tandis que les conséquences budgétaires de ces décisions incombent exclusivement aux États membres.

Enfin, une autre raison de justifier une réforme vers des ressources propres de l'UE davantage fondées sur la fiscalité est la solidarité. Seuls les impôts européens peuvent permettre de réaliser la solidarité, qui est une composante essentielle de la stabilité interne de l'Union européenne. Dans un marché intérieur où les facteurs économiques sont libres de se déplacer d'un État membre à l'autre, l'accroissement des inégalités entre les régions, comme entre les personnes, ne peut être compensé que par des transferts intergouvernementaux verticaux du niveau central de l'UE vers les États membres. Mais la solidarité est un objectif difficile à atteindre car

5 Commission européenne, Communication de la Commission, *Vers un processus décisionnel plus efficace et démocratique dans la politique fiscale de l'UE*, COM (2019) 8 final, 15 janvier 2019.

dès qu'elle devient trop visible, ou qu'elle est présentée comme un mécanisme à sens unique (de certains « contributeurs » clairement identifiés vers d'autres « bénéficiaires » clairement identifiés), elle perd de sa légitimité. Cette considération se retrouve dans le célèbre rapport Spaak⁶ qui a ouvert la voie au Traité de Rome en 1957. Ce rapport recommandait, entre autres, l'institution d'un fonds européen destiné à aider certains secteurs et industries en Europe à faire face à la transition des économies. Et il spécifiait explicitement que « pour que le Fonds européen soit digne de son nom et puisse jouer le rôle qu'on attend de lui, il ne doit y avoir aucun lien territorial entre l'origine des fonds et leur utilisation ». Il est intéressant de noter que, dans un rapport beaucoup plus récent rédigé pour la présidence allemande de 2020 sur l'avenir de la réforme des ressources propres de l'UE, Clemens Fuest et Jean Pisani-Ferry abordent également la relation entre les contributions des États membres et les avantages qu'ils retirent de l'UE. Selon ces auteurs, « la prédominance des contributions RNB encourage à penser au budget de l'UE en termes de soldes nets, alors que les dépenses de l'UE créent une valeur ajoutée qui profite à l'économie européenne dans son ensemble »⁷.

En conclusion, la réforme vers de nouvelles ressources propres basées sur l'impôt est certainement nécessaire aujourd'hui plus que jamais. Toutefois, ces ressources doivent avoir un lien fort avec les politiques de l'Union européenne et – compte tenu des récents débats internationaux sur l'économie numérique⁸ – avec le territoire européen, et un lien pas trop étroit avec le territoire des États membres afin d'éviter d'alimenter le ressentiment entre eux.

Section 2. Bases juridiques des ressources propres de nature fiscales

Dans le débat politique sur les futures ressources propres de l'UE, les questions relatives aux bases juridiques jouent un rôle important, car elles limitent considérablement la marge de manœuvre des décideurs de l'UE. Dans certains cas, elles semblent même exclure la possibilité d'adopter certains types de taxes européennes sans modifier les traités.

⁶ Rapport des chefs de délégation aux ministres des Affaires étrangères « Rapport Spaak » (Bruxelles, 21 avril 1956).

⁷ C. FUEST et J. PISANI-FERRY, « Financing the European Union: New Context, New Responses », *Policy Contribution*, 2020/16, Bruegel.

⁸ Voy. en particulier les travaux en cours de l'OCDE sur l'action 1 du BEPS et les propositions des piliers I et II (<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>).

§1. Base juridique et typologie des ressources propres actuelles de l'UE

Selon l'article 311 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne,

L'Union se dote des moyens nécessaires pour atteindre ses objectifs et pour mener à bien ses politiques.

Le budget est, sans préjudice des autres recettes, intégralement financé par des ressources propres.

Le Conseil, statuant conformément à une procédure législative spéciale, à l'unanimité et après consultation du Parlement européen, adopte une décision fixant les dispositions applicables au système des ressources propres de l'Union. 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, conformément à leurs règles constitutionnelles respectives.

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.

La détermination des ressources propres de l'UE est une question réservée au Conseil, qui agit à l'unanimité avec une simple consultation du Parlement, sauf pour l'adoption des mesures d'exécution. C'est du côté des dépenses que les pouvoirs du Parlement ont augmenté au fil du temps, et il est maintenant placé sur un pied d'égalité (ou presque) avec le Conseil en ce qui concerne l'établissement du cadre financier pluriannuel⁹ et du budget annuel de l'UE¹⁰.

La première décision relative aux ressources propres date de 1970, et avant 2020, aucune modification importante n'a été apportée au système depuis les années 1980 (avec l'ajout de la ressource propre RNB)¹¹. Le sys-

⁹ Article 312 du TFUE.

¹⁰ Articles 310 et 314 du TFUE. Toutefois, on pourrait faire valoir que la suppression de la distinction entre les dépenses obligatoires et les dépenses non obligatoires dans le budget de l'UE par le traité de Lisbonne a réduit l'autonomie du Parlement européen en ce qui concerne ce dernier type de dépenses (sur lesquelles le PE avait auparavant le dernier mot).

¹¹ Sept décisions relatives aux ressources propres ont été adoptées depuis 1970. Les six premières étaient des décisions du Conseil : Décision du Conseil du 21 avril 1970 relative au remplacement des contributions financières des États membres par des ressources propres aux Communautés, JO, L94/19 (28 avril 1970) ; Décision du Conseil du 7 mai 1985 relative au système des ressources propres des Communautés, JO, L128/15 (14 mai 1985) ; Décision du Conseil du 24 juin 1988 relative au système des ressources propres des Communautés, JO, L185/24 (15 juillet 1988) ; règlement 2729/94 du Conseil du 31 octobre 1994 modifiant le règlement (CEE, Euratom) 1552/89 portant application de la décision 88/376/

tème actuel prévoit quatre sources principales de revenus : Les ressources propres traditionnelles, une ressource propre basée sur la taxe sur la valeur ajoutée, la ressource propre basée sur le revenu national brut, et depuis 2021, une contribution plastique, dont la véritable incidence reste à établir¹². En outre, un plafond global pour les ressources et les dépenses a été fixé : en vertu des règles convenues pour la période 2014-2020, l'UE pouvait mobiliser des ressources propres pour les paiements jusqu'à un montant maximal de 1,20 % de la somme des revenus nationaux bruts (RNB) de tous les États membres. Ce plafond sera porté à 1,40 % pour la période 2021-2017, des augmentations temporaires étant autorisées, à déterminer ultérieurement selon une formule figurant à l'article 3 de la décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil.

Les ressources propres traditionnelles sont les droits de douane. Les droits de douane sont actuellement ce qui se rapproche le plus d'un véritable impôt européen. L'UE a une compétence exclusive en ce qui concerne la détermination de la portée et de la structure des droits de douane, et les recettes perçues reviennent directement au budget de l'UE après une déduction de 25 % (depuis 2021) censée rémunérer les frais de perception. En outre, en tant qu'élément essentiel du marché intérieur et de la politique commerciale extérieure, la législation dans le domaine des droits de douane, comme le Code des douanes de l'Union et ses règlements d'application¹³, n'est pas considérée comme ayant une nature fiscale et, par conséquent, est adoptée conjointement par le Conseil (à la majorité qualifiée) et le Parlement dans le cadre d'une procédure législative

CEE, Euratom relative au système des ressources propres des Communautés, *JO*, L293/5 (12 novembre 1994) ; décision du Conseil du 29 septembre 2000 relative au système des ressources propres des Communautés, *JO*, L253/42 (7 octobre 2000) ; décision du Conseil du 7 juin 2007 relative au système des ressources propres des Communautés, *JO*, L163/17 (23 juin 2007) ;

Voy. Commission européenne, *document de travail des services de la Commission intitulé Financing the EU budget : Rapport sur le fonctionnement du système des ressources propres*, SEC(2011) 876 final/2, 27 octobre 2011.

12 M. VILLAR et M. BISOGNO, « The New "EU Plastic Contribution": Lights and Shadows under Scrutiny », www.kluwertaxblog.com, 31 janvier 2022.

13 Règlement (UE) 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le Code des douanes de l'Union, *JO*, L269/1, (10 octobre 2013) ; Règlement délégué (UE) 2015/2446 de la Commission du 28 juillet 2015 complétant le règlement (UE) 952/2013 du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les modalités d'application de certaines dispositions du Code des douanes de l'Union, *JO*, L343/1 (29 décembre 2015) ; Règlement d'exécution (UE) 2015/2447 de la Commission du 24 novembre 2015 fixant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement (UE) 952/2013 du Parlement européen et du Conseil établissant le Code des douanes de l'Union, *JO*, L343/558 (29 décembre 2015).

ordinaire. Les droits de douane représentent 158,6 milliards d'euros, soit environ 12,7 % des ressources totales de l'UE (2018).

Les deux autres ressources de l'UE prennent la forme de contributions nationales obligatoires des États membres au budget de l'UE.

La ressource propre fondée sur la TVA est calculée sur la base d'un taux uniforme de 0,3 % appliqué à l'assiette corrigée de la taxe sur la valeur ajoutée de chaque État membre, l'assiette TVA étant plafonnée à 50 % du RNB de chaque pays. Selon la Commission, « la contribution fondée sur la TVA est complexe, nécessite un important travail administratif pour harmoniser la base de calcul et offre peu ou pas de valeur ajoutée par rapport à la ressource propre fondée sur le RNB. En outre, en raison de la nature statistique de la base, la ressource est totalement indépendante des politiques de TVA au niveau de l'UE ou des États membres et ne les soutient pas »¹⁴. Sa pertinence financière n'a cessé de diminuer depuis les années 1980, et elle représente environ 12 % du total des ressources propres de l'UE. Malgré les propositions de la Commission¹⁵, le Conseil n'a pas saisi l'occasion de la transformer en une véritable ressource fiscale propre, qui serait, au moins en partie, directement versée au budget de l'UE¹⁶.

La ressource propre fondée sur le revenu national brut – qui devait à l'origine avoir un rôle purement complémentaire – représente actuellement plus de 70 % du budget de l'UE. Elle est calculée en appliquant un taux uniforme au revenu national brut des États membres. Ce taux est ajusté chaque année afin d'atteindre un équilibre entre les recettes et les dépenses. Plusieurs exceptions ont été établies ; à la suite du rabais accordé au Royaume-Uni, qui n'est plus un État membre, certains autres États membres de l'UE bénéficient de corrections forfaitaires : pour la période 2021-2027, 565 millions d'euros pour l'Autriche, 377 millions d'euros pour le Danemark, 3 671 millions d'euros pour l'Allemagne,

14 Commission européenne, *Document de travail des services de la Commission - Financement du budget de l'UE : Rapport sur le fonctionnement du système des ressources propres*, op. cit., n° 4, p. 4.

15 Voy. les propositions de la Commission sur le système des ressources propres de l'Union européenne : Commission européenne, *Proposition de décision du Conseil relative au système des ressources propres de l'Union européenne*, COM(2011) 510 (29 juin 2011) et Commission européenne, *Proposition de décision du Conseil relative au système des ressources propres de l'Union européenne*, COM(2018) 325 (2 mai 2018). Voy. également Commission européenne, *Rapport de la Commission, Le financement de l'Union européenne. Rapport de la Commission sur le fonctionnement du système des ressources propres*, volumes I et II, COM(2004) 505 final, 14 juillet 2004.

16 La relation entre le budget de l'UE et les contribuables n'est pas directe, mais indirecte, puisque la ressource de l'assiette TVA est une contribution des États membres.

1.921 millions d'euros pour les Pays-Bas et 1.069 millions d'euros pour la Suède¹⁷.

Enfin, la contribution plastique – applicable à partir de 2021 – dépend du poids des déchets d'emballages plastiques produits dans chaque État membre qui ne sont pas recyclés. Un taux d'appel uniforme a été fixé à 0,80 euro par kilogramme. Des réductions spécifiques forfaitaires annuelles sont également accordées à certains États¹⁸.

§2. Interaction avec la base juridique existante de l'UE en matière de fiscalité

Bien que l'Union dispose de pouvoirs législatifs dans le domaine de la fiscalité, ces pouvoirs ne poursuivent pas un objectif financier ou budgétaire. Ils sont exercés avec un objectif juridique et économique qui est la réalisation du marché intérieur. Comme l'indique explicitement l'article 113 du TFUE sur l'harmonisation de la fiscalité indirecte – de même que l'article 115 du TFUE qui sert de base juridique pour l'adoption d'actes dans le domaine de la fiscalité directe – l'Union peut adopter des actes « dans la mesure où [ils sont] nécessaires pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence... dans un sens fonctionnel à la réalisation du marché intérieur »¹⁹. Ces deux dispositions prévoient une procédure législative spéciale, le Conseil agissant à l'unanimité en tant que seul organe législatif et le Parlement européen ayant un rôle consultatif. Il existe donc une séparation claire – avec des chevauchements mineurs – entre les règles définissant l'étendue des pouvoirs dans le domaine de la fiscalité et celles déterminant les ressources propres par lesquelles le budget de l'UE est financé. La nature de ces ressources propres et leur relation avec la fiscalité sont très différentes. Les droits de douane sont ce qui se rapproche le plus, à notre connaissance, d'un véritable impôt européen. Étant donné que, d'un point de vue constitutionnel également, les droits de douane restent des taxes nationales, l'UE dispose de compétences exclusives concernant la structure des droits de douane, les taux, la manière dont ils sont perçus et les recettes générées par les droits de douane et par les différents États membres pour le budget de l'UE. En outre, il existe un lien évident entre

17 Décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom, JO, L424 du 15 décembre 2020, pp. 1-10.

18 *Ibid.*

19 Voy. G. KOFLER, « EU Power to Tax: Competences in the Area of Direct Taxation », in C.H.J.I. PANAYI, W. HASLEHNER et Ed. TRAVERSA (eds), *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Northampton, Edward Elgar, 2020, p. 11.

les droits de douane et les compétences transférées à l'UE, en particulier la politique commerciale, l'union douanière et le marché intérieur. Les droits de douane représentent actuellement environ 12 ou 13 % du budget total de l'UE. Ensuite, la ressource TVA, qui porte sans doute assez mal son nom. Elle ne fait pas partie des recettes de TVA perçues par les États membres. Elle est totalement indépendante des politiques de l'Union ou nationales en matière de TVA. Enfin, la ressource propre RNB n'a rien à voir avec la fiscalité européenne.

Comme le montre le précédent des droits de douane, rien dans le Traité n'empêche une nouvelle ressource propre à l'UE d'être fondée sur des impôts. Toutefois, cela nécessiterait l'adoption de règles communes – sinon identiques – sur la structure de l'impôt au niveau de l'UE, ce qui ne pourrait être réalisé qu'en utilisant la base juridique existant dans les traités. L'article 311 du TFUE n'est en effet pas une base juridique valable pour harmoniser ou créer des taxes ; il traite simplement de l'attribution de moyens financiers à l'Union européenne.

Actuellement, il s'agit de l'article 113 du TFUE pour les impôts indirects, de l'article 115 du TFUE pour les impôts directs et de l'article 192 du TFUE pour les taxes environnementales, qui prévoient tous l'unanimité du conseil et une simple consultation du Parlement européen. On peut toutefois se demander si une telle procédure est appropriée pour établir l'assiette et le taux d'un futur impôt européen, les articles 113 et 115 TFUE permettant au Conseil d'adopter une législation fiscale dans un but précis. En effet, l'article 115 TFUE confère des pouvoirs au Conseil pour « émettre des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires ou administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ». En outre, ces directives doivent respecter les principes de subsidiarité et de proportionnalité énoncés à l'article 5 du TUE. Il semble légitime de se demander si une nouvelle législation visant à harmoniser la structure d'une future taxe européenne contribuerait à atteindre l'objectif de réalisation du marché intérieur et si son adoption au niveau de l'UE répondrait aux critères de subsidiarité et de proportionnalité²⁰.

20 Des doutes similaires ont été exprimés quant à l'adoption de l'ATAD, qui peut être considérée comme une habilitation des États membres à renforcer leurs systèmes fiscaux nationaux et à adopter des mesures anti-abus, même dans un contexte transfrontalier de l'UE, sans harmoniser ou coordonner leurs systèmes fiscaux. Dans une telle perspective, on peut légitimement se demander si l'ATAD sert réellement l'objectif de réalisation du marché intérieur. Voy. E. TRAVERSA, « The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting ? », *Studi Tributari Europei*, – vol. 9, n° 1, 2019, pp. 1-14, spéc. p. 13. <https://ste.unibo.it/article/view/10682/11222>.

Dans le cadre actuel, il faudrait faire attention à ne pas utiliser ces bases juridiques pour créer une nouvelle taxe qui ne serait justifiée que parce que ses recettes financeraient le budget de l'UE. Il doit toujours y avoir un lien avec le marché intérieur. Les seules exceptions sont les prélèvements environnementaux car, dans ce cas, il existe une base juridique spécifique, l'art. 192 TFUE, qui prévoit également l'unanimité, mais qui n'exige pas de lien avec le marché intérieur.

Quoi qu'il en soit, il apparaît souhaitable qu'une évolution vers une ressource propre basée sur un impôt devrait s'accompagner de l'introduction d'un vote à la majorité qualifiée pour l'adoption des mesures d'harmonisation. Si un lien plus clair était établi entre l'harmonisation fiscale et le système de ressources propres, l'argument fondé sur le principe « Pas de taxation sans représentation » serait encore plus convaincant. Un obstacle supplémentaire sur le chemin vers une ressource fiscale propre basée.

Section 3. Analyse critique des options potentielles de réforme

Des études antérieures²¹ ont examiné les avantages et les inconvénients de l'introduction de nouvelles ressources propres fondées sur des taxes existantes ou nouvelles, telles que la taxe sur la valeur ajoutée, les droits de douane et autres prélèvements aux frontières, les droits d'accises et les taxes spéciales sur certains biens et services, l'impôt sur les sociétés, la

21 Voy. Parlement européen, *Document de travail sur l'amélioration du fonctionnement de l'Union européenne en s'appuyant sur le potentiel du traité de Lisbonne*, (30 octobre 2015), § 42 et les travaux du Groupe de haut niveau sur les ressources propres établies en 2014 par Monti (Commission européenne, *Groupe de haut niveau sur les ressources propres*, disponible sur http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/index_en.cfm (consulté le 27 mai 2020)). Parmi les ouvrages spécialisés, voy. F. HEINEMANN, P. MOHL et S. OSTERLOH, *Reform options for the EU own resource system*, Research project 8/06 commissioned by the German Federal Ministry of Finance, (18 janvier 2008) ; I. BEGG, H. ENDERLEIN, J. LE CACHEUX et M. MRÁK, *Financing of the European Union Budget*, Study for the European Commission, Directorate general for Budget (29 avril 2008) ; M. LANG *et al.* (eds), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Vienne, Linde, 2008 ; Ph. CATTOIR, *Options for an EU financing reform*, Paris, Notre Europe, 2009 ; M. SCHRATZENSTALLER, A. KRENEK, D. NERUDOVA et M. DOBRANSCHI, *EU Taxes as Genuine Own Resource to Finance the EU Budget : Pros, Cons and Sustainability-oriented Criteria to Evaluate Potential Tax Candidates*, FairTax Working Paper 3, 2016, disponible sur <http://ec.europa.eu/budget/mff/Library/hlgor/selected-readings/40-DOC-COMM-EuTaxes-Schratzenstalle.pdf> (consulté le 27 mai 2020) ; A. DE FEO et B. LAFFAN, *EU Own Resources: Un élan pour une réforme ?*, Institut universitaire européen, 2016, disponible à l'adresse <http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/library/selected-readings/01-DOC-COMM-EUORMomentumForReform-EUIDeFeoLaffan-Feb2016.pdf> (consulté le 27 mai 2020).

taxe sur les transports, en particulier les taxes sur les voitures et le transport aérien, la taxe sur les transactions financières et la taxe sur le carbone. Certains universitaires ont également plaidé pour l'introduction d'un impôt paneuropéen sur la fortune²². Dans une résolution du 15 mai 2020, le Parlement européen a réaffirmé sa position soutenant les propositions précédentes de la Commission concernant la liste des candidats potentiels aux nouvelles ressources propres. Il s'agit „d'une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, de la taxe sur les services numériques, d'une taxe sur les transactions financières, des revenus du système d'échange de quotas d'émission, d'une contribution plastique et d'un mécanisme d'ajustement aux frontières pour le carbone“²³.

Du point de vue juridique, les futures ressources propres fiscales de l'UE devraient présenter certaines caractéristiques qui garantiraient qu'elles respectent les principes fondamentaux droits de l'UE ou de la tradition constitutionnelle commune des États membres²⁴, et qu'elles puissent être facilement mises en œuvre, limitant ainsi l'incertitude juridique.

Tout d'abord, comme le dit le proverbe « *Un bon impôt est un vieil impôt* », la création d'un impôt entièrement nouveau a toujours été politiquement une entreprise ardue généralement rendue possible par de justifications extraordinaires, tels que des guerres²⁵. En outre, outre l'aversion naturelle – compréhensible – que les populations et les pays peuvent manifester à l'encontre de nouveaux prélèvements (qui ont provoqué plusieurs révolutions), il ne faut pas négliger les coûts administratifs liés à l'introduction d'un nouvel impôt dans 27 États, compte tenu également des disparités importantes dues aux différentes cultures fiscales. Il convient de garder à l'esprit que la Commission, au fil des ans, a proposé sans succès une taxe

22 C. LANDAIS, E. SAEZ et G. ZUCMAN, « A progressive European wealth tax to fund the European COVID response », *VOX*, 3 avril 2020 disponible sur <https://voxeu.org/article/progressive-european-wealth-tax-fund-european-covid-response> (consulté le 2 février 2022).

23 Parlement européen, Résolution du 15 mai 2020, sur le nouveau cadre financier pluriannuel, les ressources propres et le plan de relance, P9_TA-PROV(2020)0124 (15 mai 2020). Voy. aussi Parlement européen, Rapport intermédiaire du 14 novembre 2018 sur le cadre financier pluriannuel 2021-2027 - Position du Parlement en vue d'un accord, P8_TA(2018)0449 (14 novembre 2018).

24 Sur le principe de légalité en matière fiscale, voy. CJUE, 8 mai 2019, C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, § 39 (« voy. CJUE, ainsi qu'il ressort des traditions constitutionnelles communes aux États membres, le principe de légalité fiscale peut être considéré comme faisant partie de l'ordre juridique de l'Union en tant que principe général du droit »).

25 Voy., par exemple, l'adoption de l'impôt sur le revenu au Royaume-Uni en 1799 comme taxe temporaire pour financer les guerres napoléoniennes ou en France en 1914 pour soutenir l'effort de la Première Guerre mondiale.

sur le carbone²⁶, une taxe sur les véhicules basée sur le CO₂²⁷, une taxe sur les transactions financières (y compris dans le cadre de la coopération renforcée)²⁸ et, plus récemment, deux types de taxes numériques²⁹. Dans ce contexte, il semblerait sage de ne pas ajouter des obstacles administratifs de mise en œuvre à l'obstacle politique déjà considérable à l'introduction d'un transfert direct de recettes fiscales des États membres vers l'Union et d'adapter des modèles déjà existants au niveau de l'Union ou du moins inspirés d'expériences communes à tous les États membres ou du moins à une majorité d'entre eux.

En outre, comme nous l'avons déjà mentionné plus haut, la ressource devrait être en mesure de fournir au budget européen des recettes importantes et stables, afin de rembourser les emprunts contractés par la Commission dans le cadre du plan Next Génération EU, et il existe toujours un halo d'incertitude quant à la capacité de nouveaux impôts à générer des recettes.

Un dernier élément à prendre en considération est le fait qu'une ressource propre fiscale véritablement européenne, par sa nature même, ne peut pas créer de divisions territoriales qui favoriseraient le ressentiment entre les États membres, comme c'est actuellement le cas lorsqu'il s'agit de déterminer les contributeurs nets et les bénéficiaires nets du budget de l'Union européenne.

Par conséquent, utiliser une taxe existante pour la transformer totalement ou partiellement en une taxe européenne basée sur les ressources propres semble être la voie la plus sûre d'un point de vue juridique. Pour ces raisons, les taxes sur le plastique, les taxes sur les transactions financières, les taxes numériques, mais aussi les impôts sur les sociétés qui, étant donné la disparité entre les impôts sur les sociétés des États membres, nécessiteraient un effort d'harmonisation considérable (qui pourrait être partiellement réalisé au travers de la mise en œuvre par l'UE

26 Commission européenne, *Proposition de directive du Conseil instaurant une taxe sur les émissions de dioxyde de carbone et sur l'énergie*, COM (1992) 226 final, 2 juin 1992.

27 Commission européenne, *Proposition de directive du Conseil concernant les taxes sur les voitures particulières*, COM (2005) 261 final, 5 juillet 2005.

28 Commission européenne, *Proposition de directive du Conseil relative à un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE*, COM(2011) 594 final, 28 septembre 2011, et Commission européenne, *Proposition de directive du Conseil mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières*, COM(2013) 71 final, 14 février 2013.

29 Commission européenne, *Proposition de directive du Conseil relative au système commun d'une taxe sur les services numériques portant sur les recettes résultant de la fourniture de certains services numériques*, COM (2018) 148 final, 21 mars 2018.

du compromis international intervenu au sein de l'OCDE³⁰), ne peuvent raisonnablement pas être le premier choix à court terme : avant qu'ils ne puissent être considérés comme des options viables, des questions importantes concernant la compétence de l'UE pour les adopter, mais aussi concernant leur mise en œuvre et leur administration, devront être correctement traitées.

Le candidat qui offre plus de fiabilité d'un point de vue juridique est une ressource propre (réellement) basée sur la TVA.

La taxe sur la valeur ajoutée est, après les droits de douane, la taxe la plus européenne et elle est déjà utilisée comme base de calcul de l'une des ressources propres. Par rapport à toutes les autres taxes, il ne faudrait pas grand-chose pour en faire une ressource propre de premier ordre, tant en termes de rendement que de visibilité pour les citoyens européens. Il est certainement utile de rappeler la solution imaginée dans la proposition de la Commission de 2011³¹, qui est malheureusement restée lettre morte auprès des États membres. L'idée concernait une légère modification du système actuel des ressources propres en plus d'une seule innovation, que les États membres n'étaient pas prêts à discuter à l'époque, à savoir celle de transformer la ressource TVA en un impôt (quasi) européen, avec l'établissement d'un taux européen spécifique en plus du taux national, avec un maximum de 2 %. Cette proposition de la Commission a des mérites en termes de simplicité, de faisabilité et de lien avec le marché intérieur. Le système de TVA de l'UE est en effet largement harmonisé, des instruments de coopération entre les États membres existent et une culture commune de la TVA entre les administrations nationales se développe lentement. En outre, l'impact en termes de recettes d'une telle solution peut être estimé avec précision. Une telle solution nécessiterait certainement des changements, tels qu'une harmonisation plus poussée en ce qui concerne les exonérations et les exclusions du champ d'application (qui pourrait être réalisée en modifiant la directive 2006/112/CE) et une coopération accrue entre les administrations fiscales des États membres et la Commission européenne, ainsi qu'une modification de la structure de la ressource propre TVA dans la décision relative à la ressource propre. Mais cela ne constituerait pas une révolution législative, plutôt une évolution

30 Commission européenne, Proposition de directive visant à garantir un niveau minimum global d'imposition des groupes multinationaux dans l'Union européenne, COM(2021) 823, 21 décembre 2021. Voy. aussi OCDE ; Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, www.oecd.org, 8 octobre 2021.

31 Proposition au Parlement européen du 29 juin 2011, COM(2011) 510 final. Voy. le lien suivant : https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/about_the_european_commission/eu_budget/com-2011-510_2011_en.pdf.

dans un processus qui a commencé il y a des décennies. Enfin, et même si cet argument est souvent utilisé à l'encontre d'une telle solution, la TVA est un impôt qui est payé par tout le monde : chaque consommateur, riche ou pauvre, mais aussi chaque entreprise, d'une manière ou d'une autre. Une ressource propre basée sur la TVA pourrait donner un sentiment plus fort de citoyenneté européenne, par rapport à d'autres prélèvements plus sectoriels qui donneraient l'impression que l'UE doit être uniquement financée par (et donc indirectement doit servir) les grandes entreprises, les multinationales du numérique ou les banques.

Et si, en fin de compte, en raison des contraintes constitutionnelles et juridiques décrites ci-dessus et/ou de facteurs politiques, un compromis sur les ressources propres fondées sur la fiscalité s'avérait trop difficile à atteindre ou s'il ne produisait pas suffisamment de recettes, il serait sage de ne pas mettre tous les œufs de l'UE dans le même panier fiscal et de développer également d'autres formes de financement de l'UE. Il existe des alternatives en dehors du domaine de la fiscalité, comme les ressources basées sur le système d'échange de quotas d'émission³² ou la mise en place d'obligations de contribution à des fonds paneuropéens visant à protéger contre des risques spécifiques, tels que ceux liés au changement climatique, sur le modèle de la taxe bancaire réglementaire de l'UE dans le cadre du Fond de résolution unique³³.

De telles contributions spécifiques, de nature fiscale ou non fiscale, rappellent un précédent : pendant près de 50 ans, la Communauté européenne du charbon et de l'acier, créée en 1951 puis absorbée par la Communauté économique européenne, a été financée par un prélèvement sur la production de charbon et d'acier, à un taux (inférieur à 1 %) fixé par la Haute Autorité – l'ancêtre de la Commission européenne – et directement perçu par elle auprès des entreprises actives dans ces secteurs³⁴.

32 Cette solution semble être celle privilégiée par C. FUEST et J. PISANI-FERRY, « Financing the European Union: new context, new responses », *Policy Contribution*, Bruegel, 2020/16.

33 Règlement (UE) 806/2014 du Parlement européen et du Conseil du 15 juillet 2014 établissant des règles et une procédure uniforme pour la résolution des établissements de crédit et de certaines entreprises d'investissement dans le cadre d'un mécanisme de résolution unique et d'un Fonds de résolution unique et modifiant le règlement (UE) 1093/2010 (JO, 2014, L225, p. 1. En 2019, le Fonds de résolution unique (FRU) a reçu 7,8 milliards d'euros de 3.186 établissements et entreprises d'investissement. Il est important de souligner que le calcul et la collecte des contributions par le Conseil de résolution unique sont soumis au contrôle des tribunaux de l'UE : voy. par exemple GCEU, 23 septembre 2020, aff. T-411/17 *Landesbank Baden-Württemberg contre Conseil de résolution unique (CRU)*, T-414/17 *Hypo Vorarlberg Bank AG contre CRU* et T-420/17 *Portigon AG contre CRU*.

34 Article 49 du traité instituant la Communauté européenne du charbon et de l'acier (CECA), signé à Paris le 18 avril 1951. Voy. également la décision de la Haute Autorité n° 2-52 CECA du 23 décembre 1952 déterminant le mode d'assiette et de recouvrement

La route vers un financement plus efficace de l'Union européenne n'a jamais été facile, et les chemins de traverse pourraient s'avérer être la manière la plus intelligente de poursuivre l'aventure, en attendant le bon moment pour revenir sur la voie principale.

des prélèvements prévus aux articles 49 et 50 du traité et la décision de la Haute Autorité n° 3-52 CECA du 23 décembre 1952 relative au montant et aux modalités d'application des prélèvements prévus aux articles 49 et 50 du traité, disponible sur www.cvce.eu.