



*Commission des affaires juridiques
Le président*

17.1.2017

M. Pavel Svoboda
Président
Commission des affaires juridiques
BRUXELLES

M. Roberto Gualtieri
Président
Commission des affaires économiques et monétaires
BRUXELLES

Objet: Avis sur la base juridique de la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil, présentée par la Commission, modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices (COM(2016)0198– C8-0146/2016 – 2016/0107(COD))

Monsieur le Président,

Au cours de sa réunion du 10 janvier 2017, la commission des affaires juridiques a décidé de se saisir, conformément à l'article 39, paragraphe 3, du règlement, de l'examen de la base juridique proposée par la Commission pour la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, à savoir l'article 50, paragraphe 1, du traité FUE, afin de déterminer si cette base juridique était pertinente ou si, au contraire, une autre base juridique s'imposait, en l'espèce l'article 115 du traité FUE.

I. Contexte

Le 12 avril 2016, la Commission a adopté une proposition de modification de la directive

2013/34/UE (directive comptable)¹. La proposition impose aux groupes d'entreprises multinationales UE et non-UE dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 750 millions d'euros par an l'obligation d'établir et de publier annuellement une déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices.

D'après l'exposé des motifs de la proposition, un marché unique sain requiert un système d'imposition des sociétés fondé sur le principe selon lequel les bénéfices devraient être imposés dans le pays où ils sont générés. Or, la planification fiscale agressive porte atteinte à ce principe. La Commission est d'avis qu'un contrôle public peut contribuer à lutter contre cette pratique. En outre, elle explique que la proposition vient compléter les obligations actuelles des entreprises en matière d'information financière et n'a pas d'incidence sur ces exigences en ce qui concerne les états financiers.

II. Articles pertinents des traités

La base juridique proposée par la Commission est l'article 50, paragraphe 1, du traité FUE. L'article 50, paragraphe 1, et paragraphe 2, point g) du traité FUE est libellé comme suit:

Article 50 (ex-article 44 TCE)

1. Pour réaliser la liberté d'établissement dans une activité déterminée, le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire et après consultation du Comité économique et social, statuent par voie de directives.

2. Le Parlement européen, le Conseil et la Commission exercent les fonctions qui leur sont dévolues par les dispositions ci-dessus, notamment:

[...]

g) en coordonnant, dans la mesure nécessaire et en vue de les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les États membres, des sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers, [...]

L'article 115 du traité FUE est libellé comme suit:

Article 115 (ex-article 94 TCE)

Sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et

¹ Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil (JO L 182 du 29.6.2013, p. 19).

du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur.

III. Jurisprudence en matière de base juridique

Le choix de la base juridique est important, car l'Union repose d'un point de vue constitutionnel sur le principe de l'attribution des compétences; ses institutions ne peuvent agir qu'en conformité avec le mandat que leur confère le traité¹. Dès lors, le choix d'une base juridique n'est pas discrétionnaire.

Certains principes découlent de la jurisprudence de la Cour de justice quant au choix de la base juridique. Premièrement, eu égard aux conséquences liées à la base juridique en matière de compétence matérielle et de procédure, le choix de la base juridique appropriée revêt une importance de nature constitutionnelle². Deuxièmement, le choix de la base juridique d'un acte de l'Union doit se fonder sur des éléments objectifs susceptibles de contrôle juridictionnel, dont, notamment, le but et le contenu de l'acte³. Sont sans incidence à cet égard le souhait d'une institution de participer de façon plus intense à l'adoption d'un acte déterminé, le travail effectué à un autre titre dans le domaine d'action dont relève l'acte ou le contexte de l'adoption de l'acte⁴.

Le choix d'une base juridique erronée peut donc justifier l'annulation de l'acte concerné⁵.

IV. But et contenu de la directive proposée

Il ressort clairement des considérants que la proposition vise à accroître la transparence et le contrôle public en matière d'impôt sur les bénéficiers des sociétés et à encourager les entreprises à assumer leur responsabilité en imposant à certaines sociétés des exigences de publicité relatives aux impôts sur les bénéficiers qu'elles paient.

Ainsi, au considérant 12 de la proposition, il est indiqué que la directive vise à accroître la transparence et le contrôle public en matière d'impôt sur les bénéficiers des sociétés en adaptant le cadre juridique existant en ce qui concerne les obligations imposées aux sociétés eu égard à la publication de rapports, pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers, au sens de l'article 50, paragraphe 2, point g), du traité FUE.

D'après le considérant 5, renforcer le contrôle public de l'impôt sur les bénéficiers supporté par

¹ Avis 2/00, du 6 décembre 2001, Protocole de Cartagena, EU:C:2001:664, point 3. Avis 1/08, du 30 novembre 2009, Accord général sur le commerce des services, EU:C:2009:739, point 101.

² Avis 2/00, du 6 décembre 2001, Protocole de Cartagena, EU:C:2001:664, point 5. Avis 1/08, du 30 novembre 2009, Accord général sur le commerce des services, EU:C:2009:739, point 101.

³ Voir, entre autres: arrêt du 25 février 1999, Parlement européen contre Conseil, affaires jointes C-164/97 et C-165/97, EU:C:1999:99, point 16; arrêt du 30 janvier 2001, Espagne contre Conseil, affaire C-36/98, EU:C:2001:64, point 59; arrêt du 12 décembre 2002, Commission contre Conseil, affaire C-281/01, EU:C:2002:761, points 33 à 49; arrêt du 29 avril 2004, Commission contre Conseil, affaire C-338/01, EU:C:2004:253, point 55.

⁴ Voir arrêt du 4 avril 2000, Commission contre Conseil, affaire C-269/97, EU:C:2000:183, point 44.

⁵ Avis 2/00, du 6 décembre 2001, Protocole de Cartagena, EU:C:2001:664, point 5.

les entreprises multinationales exerçant des activités dans l'Union est essentiel pour encourager les entreprises à assumer leur responsabilité, pour contribuer à la prospérité par la fiscalité, pour favoriser une concurrence fiscale plus équitable dans l'Union par un débat public plus éclairé et pour rétablir la confiance du public dans l'équité des systèmes fiscaux nationaux. La communication d'informations sur l'impôt sur les bénéficiaires pourrait permettre un tel contrôle public.

Le considérant 9 indique que ces informations devraient être ventilées par État membre afin de garantir un niveau de détail qui permette aux citoyens de mieux évaluer la contribution des entreprises multinationales à la prospérité dans chaque État membre.

Le considérant 10 définit les responsabilités qui incombent, en vertu de la proposition de directive, aux membres des organes d'administration, de direction et de surveillance afin de renforcer la responsabilité vis-à-vis des tiers et de garantir une gouvernance appropriée.

Au considérant 11 est mentionnée l'obligation, pour les contrôleurs légaux des comptes ou les cabinets d'audit, de vérifier que la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les bénéficiaires a bien été soumise et présentée conformément aux prescriptions de la proposition de directive, afin de garantir la divulgation publique des cas de non-conformité.

Ainsi, la proposition de directive contient principalement des dispositions créant l'obligation, pour les grandes entreprises et succursales, d'établir une déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les bénéficiaires. Cette déclaration comprend des informations générales ventilées par pays et est publiée dans un registre et sur le site internet de la société. Le contenu de la proposition est donc conforme à son but, qui est d'accroître la transparence, le contrôle public et la responsabilité des entreprises.

En l'espèce, la Commission propose d'ajouter un nouveau chapitre (chapitre 10 bis) à la directive comptable. Il prévoit que toutes les entreprises de l'Union et les succursales d'entreprises de pays tiers exerçant leurs activités au sein de l'Union dont le chiffre d'affaires net consolidé est supérieur à 750 000 000 euros sont tenues d'établir et de publier annuellement une déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les bénéficiaires (article 48 ter).

Les informations contenues dans cette déclaration comprennent notamment la nature des activités, le nombre de salariés, le montant du chiffre d'affaires net, qui inclut le chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées, le montant du résultat avant impôt sur les bénéficiaires, le montant d'impôt sur les bénéficiaires dû pour l'exercice en cours, le montant d'impôt sur les bénéficiaires acquitté durant l'exercice financier concerné et le montant des bénéfices non distribués (article 48 quater, paragraphe 2).

Les informations fournies doivent être présentées séparément pour chaque État membre où l'entreprise exerce ses activités et pour chaque juridiction fiscale qui figure sur la liste commune de l'Union de certaines juridictions fiscales, mais sous une forme agrégée pour le reste du monde (article 48 quater, paragraphe 3, et article 48 octies).

La déclaration est publiée dans un registre des entreprises et reste accessible sur le site internet de l'entreprise pendant au moins cinq années consécutives.

V. Choix de la base juridique appropriée

L'article 50, paragraphe 1, du traité FUE constitue la base juridique permettant aux colégislateurs de statuer par voie de directives, conformément à la procédure législative ordinaire, pour réaliser la liberté d'établissement dans une activité déterminée. L'article 50, paragraphe 2, du traité FUE dresse une liste non exhaustive des cas auxquels s'applique cette base juridique. Dans le cas d'espèce, l'article 50, paragraphe 2, point g), du traité FUE est pertinent, puisqu'il dispose que les colégislateurs exercent les fonctions qui leur sont dévolues en ce qui concerne le droit d'établissement «en coordonnant, dans la mesure nécessaire et en vue de les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les États membres, des sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, [du traité FUE] pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers».

Bon nombre de directives sur le droit des sociétés ont été adoptées avec cette base juridique afin de protéger les intérêts de leurs associés et des tiers¹, notamment lorsqu'il est question d'exigences de communication, plus particulièrement de mise à disposition du public².

De la même manière, et comme le décrit en détail la section IV de la présente note, l'objectif de la proposition est essentiellement d'accroître le contrôle public de l'impôt sur les bénéfices des entreprises multinationales exerçant des activités dans l'Union, en exigeant des sociétés, dès lors qu'elles dépassent un chiffre d'affaires donné, d'élaborer et de publier des rapports annuels sur leur imposition.

Plus particulièrement, comme indiqué au considérant 12, l'objectif de la proposition est d'«accroître la transparence et le contrôle public en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés en adaptant le cadre juridique existant en ce qui concerne les obligations imposées aux sociétés eu égard à la publication de rapports, pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers, au sens de l'article 50, paragraphe 2, point g), du TFUE».

Par conséquent, il est estimé dans la proposition de directive qu'il existe un lien entre, d'une part, la transparence et le contrôle public, qui sont les objectifs qu'elle poursuit, et, d'autre part, les intérêts «tant des associés que des tiers», qui sont les bénéficiaires des garanties devant être adoptées au sens de l'article 50, paragraphe 2, point g), du traité FUE. Cela indique, premièrement, que l'expression «associés [et] tiers» comprend le grand public, en plus des personnes qui ont un lien contractuel ou précontractuel avec une société ou qui sont directement concernées par les activités de celle-ci et, deuxièmement, que la proposition va bien dans le sens des intérêts de ces associés et tiers. Ce faisant, la proposition reste pleinement compatible avec les exigences de communication fixées par la directive

¹ Voir en particulier les sixième, onzième et douzième directives sur le droit des sociétés, à savoir les directives 82/891/CEE (JO L 378 du 31.12.1982, p. 47), 89/666/CEE (JO L 395 du 30.12.1989, p. 36) et 89/667/CEE (JO L 395 du 30.12.1989, p.40); la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (JO L 157 du 9.6.2006, p. 87); la directive 2007/36/CE concernant l'exercice de certains droits des actionnaires de sociétés cotées (JO L 184 du 14.7.2007, p. 17); la directive 2011/35/UE concernant les fusions des sociétés anonymes (JO L 110 du 29.4.2011, p.1); la directive 2012/30/UE tendant à coordonner les garanties qui sont exigées des sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 315 du 14.11.2012, p. 74).

² Directive 2009/101/CE du Parlement européen et du Conseil tendant à coordonner, pour les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les États membres, des sociétés au sens de l'article 48, deuxième alinéa, du traité, pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers (JO L 258 du 1.10.2009, p. 11).

2013/34/UE.

À la lumière de ce qui précède, il convient d'examiner, tout d'abord, si l'expression «associés [et] tiers» présente dans l'article 50, paragraphe 2, point g), du traité FUE peut être étendue au grand public et, ensuite, si la proposition protège effectivement les intérêts des associés et des tiers ainsi définis.

En ce qui concerne la première question, il est possible de conclure, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, que la notion de «tiers» telle qu'elle figure à l'article 50, paragraphe 2, point g), ne se limite pas aux personnes qui ont un lien contractuel ou précontractuel avec une société, mais qu'elle comprend, entre autres, les concurrents des sociétés en question et le grand public de manière générale

Conformément à l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire *Verband deutscher Daihatsu-Händler*, auquel fait référence le considérant 12 de la proposition de directive, le terme «tiers» doit être interprété au sens large:

«[le texte même de l'article 50, paragraphe 2, point g),] du traité mentionne l'objectif de protection des intérêts des tiers en général sans distinguer ou exclure de catégories parmi ceux-ci.» (soulignement ajouté par nos soins)¹.

La Cour a ajouté que cette interprétation littérale trouvait sa confirmation dans l'objectif tendant à supprimer les restrictions à la liberté d'établissement, «qu'assigne en des termes très larges (...) [le] traité»².

Dans cet arrêt, la Cour a estimé que l'article 50, paragraphe 2, point g), constituait une base juridique appropriée pour exiger la communication d'informations aux tiers qui ne connaissent pas ou ne peuvent pas connaître suffisamment la situation comptable et financière de la société³.

Dans l'affaire *Axel Springer*, la Cour a statué que «la notion de tiers au sens de cet article se réfère à tout tiers»⁴.

En outre, dans son arrêt dans l'affaire *Texdata Software GmbH*, la Cour a reconnu qu'il n'existe aucune exigence visant à rendre la protection des «tiers» accessoire ou annexe à celle des «associés». De ce fait, même les dispositions en matière de communication qui «vise[nt] principalement à informer les tiers qui ne connaissent pas ou ne peuvent pas connaître suffisamment la situation comptable et financière de ladite société» relèvent du champ d'application de l'article 50, paragraphe 2, point g) du traité FUE.⁵

En ce qui concerne la protection effective des intérêts du public, il convient tout d'abord de rappeler que c'est le public qui bénéficie du respect de la législation fiscale et du non-transfert des bénéfices, étant donné que les services sociaux et de sécurité à destination du public sont

¹ Arrêt du 4 décembre 1997, *Verband deutscher Daihatsu-Händler*, affaire C-97/96, EU:C:1997:581, point 19.

² Ibid., point 21.

³ Ibid., point 20.

⁴ Ordonnance du 23 septembre 2004, *Axel Springer AG*, affaires jointes C-435/02 et C-103/03, EU:C:2004:552, point 34.

⁵ Arrêt du 26 septembre 2013, *Texdata Software GmbH*, affaire C-418/11, EU:C:2013:588, point 54.

mis en œuvre au moyen de politiques publiques financées en grande partie par les impôts.

Ensuite, la mise à disposition du public des informations relatives à l'imposition des entreprises dans chaque État membre permettra le contrôle public du respect de la législation fiscale et la tenue d'un débat sociétal et politique sur les niveaux d'imposition appropriés (assiette et taux), notamment lors de la comparaison de ces taux avec ceux d'autres pays ou territoires de l'Union. Cela aura sans doute pour effet de dissuader notamment les grandes sociétés, dont l'image de marque dépend en partie de leur réputation, de contrevenir à cette législation ou de la contourner.

La protection du public qui en résulte s'inscrit par conséquent dans le champ d'application de l'«intérêt» au sens de l'article 50, paragraphe 2, point g), que la Cour, dans la même logique que pour les «tiers», interprète au sens large. Plus particulièrement, il n'est pas nécessaire qu'un droit ou intérêt spécifique d'un tiers directement lié à l'activité d'une société soit affecté¹.

Il semble donc cohérent d'avancer que les intérêts du public seraient eux aussi protégés par la mise à disposition d'informations fiscales relatives aux grandes entreprises dans les États membres, dans le cadre de l'article 50, paragraphe 2, point g), du traité FUE.

Il convient dès lors de conclure qu'étant donné que la proposition coordonne les cadres législatifs existants relatifs aux obligations imposées aux sociétés et aux succursales eu égard à la publication d'informations fiscales pour protéger les intérêts des associés et des tiers, son objectif et son contenu correspondent à l'article 50, paragraphe 1, du traité FUE. Cette conclusion n'est pas infirmée par le fait que les autorités fiscales tireront un bénéfice indirect de cette exigence de transparence. Dans tous les cas, contrairement aux dispositions de l'article 114, paragraphe 2, du traité FUE, les articles 50 et suivants du traité FUE ne prévoient aucune exception en matière fiscale.

En outre, les traités ne contiennent aucune base juridique qui soit plus spécifique que l'article 50, paragraphe 1, du traité FUE à la lumière de l'article 50, paragraphe 2, point g). En particulier, le système d'harmonisation générale du marché intérieur dans son ensemble, constitué par les articles 114 et 115 du traité FUE, est explicitement rendu subsidiaire aux autres bases juridiques applicables et, par conséquent, ne s'applique pas ici, indépendamment du fait que la clause d'exception de l'article 114, paragraphe 2, du traité FUE autoriserait dans un autre cas le recours à l'article 115 du traité FUE (l'article 115 est «[s]ans préjudice de l'article 114» qui, pour sa part, s'applique «[s]auf si les traités en disposent autrement»).²

L'utilisation de l'article 50, paragraphe 1, du traité FUE en tant que base juridique exclut les articles 114 et 115 du traité FUE mais, dans un souci d'exhaustivité, il semble judicieux de fournir une brève analyse de la proposition à la lumière de l'article 115 du traité FUE. Celui-ci confère au Conseil le pouvoir d'arrêter des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. À la différence de l'article 114 du traité FUE, il ne prévoit aucune exception pour les dispositions fiscales. Il pourrait donc être utilisé comme base juridique pour des actes législatifs dans le

¹ Axel Springer AG, supra, point 35.

² Voir l'arrêt du 29 avril 2004, Commission contre Conseil, affaire C-338/01, EU:C:2004:253, points 59-60.

domaine de l'imposition directe¹, dès lors que les lois nationales devant être harmonisées ont une influence directe sur le marché intérieur de sorte qu'une harmonisation est nécessaire.

Même si la proposition à l'examen est liée sur le plan politique à la directive (UE) 2016/881 du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal², adoptée par le Conseil le 25 mai 2016, ces deux instruments diffèrent par leurs objectifs et leur contenu. La directive (UE) 2016/881 repose sur les articles 113 et 115 du traité FUE. Il est manifeste que son objectif est l'amélioration de la coopération entre les autorités fiscales des États membres. Elle coordonne le transfert d'informations entre les autorités compétentes en imposant certaines obligations aux États membres.³ En outre, elle exige des autorités fiscales de l'Union l'échange de douze éléments d'information, dont certains contiennent des informations commerciales confidentielles. À l'inverse, l'objectif de la proposition à l'examen n'est pas d'améliorer la coordination administrative des autorités fiscales, mais d'accroître la transparence et le contrôle public de l'impôt sur les bénéfices des sociétés en imposant à certaines sociétés des exigences de communication relatives aux impôts sur leurs bénéfices. La proposition de rendre obligatoires la ventilation des informations par pays et leur publication nécessite que les entreprises multinationales publient six éléments d'information en plus du montant des impôts versés, afin de garantir un niveau de précision qui permette aux citoyens de mieux évaluer dans quelle mesure ces multinationales contribuent aux prestations sociales dans chaque État membre.

VI. Conclusion

À la lumière de l'analyse qui précède, l'article 50, paragraphe 1, du traité FUE constitue la base juridique appropriée pour la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices.

Lors de sa réunion du 12 janvier 2017, la commission des affaires juridiques a donc décidé, par 10 voix pour et une abstention⁴, que l'article 50, paragraphe 1, du traité FUE constituait la base juridique appropriée pour la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices.

¹ Pour les questions relevant de la fiscalité indirecte, l'article 113 du traité FUE est une base juridique plus spécifique.

² JO L 146 du 3.6.2016, p. 8.

³ À cet égard, voir l'arrêt du 27 septembre 2007, Twoh International, affaire C-184/05, EU:C:2007:550, point 31.

⁴ Étaient présents au moment du vote final: Joëlle Bergeron, Daniel Buda, Jean-Marie Cavada (rapporteur), Sergio Gaetano Cofferati, Therese Comodini Cachia, Angel Dzhambazki, Heidi Hautala, Constance Le Grip, Gilles Lebreton, Evelyn Regner, Tadeusz Zwiefka.

Je vous prie d'agréer l'expression de ma haute considération.

Pavel Svoboda