

Université Paris II Panthéon-Assas
École doctorale de droit international, droit européen, relations
internationales et droit comparé (ED 9)

Thèse de doctorat en droit soutenue le 31 mars 2021

La cohérence des systèmes fiscaux
en droit de l'Union européenne
Étude en fiscalité directe



UNIVERSITÉ PARIS II
PANTHÉON - ASSAS

Flora Sicard

Sous la direction de Monsieur le Professeur Fabrice Picod

Membres du jury :

Monsieur Dominique Berlin

Professeur émérite à l'Université Paris II Panthéon-Assas

Monsieur Joachim Englisch

Professeur à l'Université de Münster

Monsieur Daniel Gutmann

Professeur à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne, *rapporteur*

Monsieur Alexandre Maitrot de la Motte

Professeur à l'Université Paris-Est Créteil, *rapporteur*

Monsieur Fabrice Picod

Professeur à l'Université Paris II Panthéon-Assas, *directeur de thèse*

Avertissement

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Remerciements

Je tiens à exprimer ma sincère reconnaissance à Monsieur le Professeur Fabrice Picod pour avoir accepté de diriger mes recherches doctorales. Sa bienveillance, ses conseils et la confiance qu'il m'a toujours témoignée m'ont permis de mener à bien ce travail.

Ma gratitude va également à Messieurs les Professeurs Dominique Berlin, Joachim Englisch, Daniel Gutmann et Alexandre Maitrot de la Motte pour m'avoir fait l'honneur de lire et d'évaluer ma thèse en participant à ce jury.

Je remercie Maîtres Anne Colmet-Daâge et Jérôme Ardouin qui, en m'accueillant au sein du cabinet EY Société d'Avocats, m'ont permis de conduire mes recherches dans un cadre privilégié. Je mesure toute la chance que j'ai de travailler dans une équipe aussi bienveillante et qui a su me témoigner tant de soutien.

La finalisation de ce manuscrit doit beaucoup aux relectures attentives de Jérôme, Mihaela, Mathieu, Emeline, Amina et Jennifer ainsi qu'aux corrections de ma mère qui a consenti – avec beaucoup d'abnégation – à plonger dans les affres du droit pour m'aider à améliorer mon texte.

Mais, à l'heure d'achever ce travail, mes pensées vont à mes proches pour bien d'autres raisons que cette aide technique. Parmi mes compagnons de fortune et d'infortune, je songe tout d'abord à Mihaela, mon amie prodigieuse, qui ne s'est jamais lassée de me soutenir et de m'encourager pendant ces années ; mes pensées vont aussi à Doowon, Amina, Alexandra et Alex. Je ne saurais assez les remercier, tous les cinq, d'avoir tenu ma main au moment de sauter les obstacles et j'espère avoir su tenir la leur lorsqu'il le fallait.

L'aboutissement de ce travail doit beaucoup à Mathieu. Avec son infinie patience et ses encouragements constants, il fut toujours un ami, parfois un frère... et une mère bien souvent ! Mon affection est immense ; ma reconnaissance aussi. Je songe également à Emeline, présente jusque dans les tout derniers instants. Rumi aurait dit que la gratitude est le vin de l'âme ; je dois être bien ivre, alors. Je ne saurais non plus oublier les amis et collègues qui me sont chers et qui, de près ou de loin, à l'Université, chez EY ou dans bien d'autres contextes, m'ont accompagnée dans cette aventure doctorale. Nos échanges ont su adoucir le voyage.

Enfin, ni ces quelques lignes ni aucun autre mot ne pourront exprimer avec assez de justesse tout ce que ce travail doit à ma mère. Son affection, son incroyable patience et son soutien indéfectible furent mes plus précieux atouts.

La cohérence des systèmes fiscaux en droit de l'Union européenne – Étude en fiscalité directe

Résumé :

La cohérence est la propriété essentielle des systèmes juridiques et constitue l'indicateur privilégié de leur existence. En droit de l'Union européenne, le recours à cette notion et son application aux relations entre les systèmes fiscaux des États membres permettent de tester l'hypothèse d'un système fiscal européen à travers un prisme renouvelé, en dépassant la difficulté liée à l'absence d'un véritable impôt européen. En œuvrant pour l'élimination des frottements fiscaux et des failles fiscales, le droit de l'Union européenne soutient l'articulation logique des systèmes fiscaux des États membres, c'est-à-dire leur cohérence formelle. En organisant leur convergence téléologique autour du marché intérieur et du projet d'égalité qu'il porte, le droit de l'Union européenne garantit aussi une cohérence matérielle. Ces dynamiques sont suffisamment marquées pour indiquer le développement d'un système fiscal européen qui englobe et transcende les systèmes nationaux. La cohérence entre les systèmes fiscaux des États membres constitue également un instrument au service de l'affirmation du système fiscal européen et, plus largement, du système juridique de l'Union européenne. Les dynamiques de cohérence formelle et matérielle impriment aux relations inter-systémiques une rationalité orientée vers la protection de la justice fiscale interindividuelle et interétatique. Elles contribuent ainsi à accroître la légitimité du système identifié. En outre, l'homogénéité et l'unité générées par une cohérence fiscale aboutie renforcent la cohésion des systèmes. Elles favorisent le développement d'une identité plus lisible de l'ensemble formé par les États membres et l'Union, notamment sur la scène fiscale internationale.

Descripteurs : droit de l'Union européenne – droit fiscal – cohérence – système fiscal – fiscalité directe – double imposition – double non-imposition – marché intérieur – libertés de circulation – aides d'État – concurrence fiscale – justice fiscale – égalité fiscale – équité inter-nations – conventions fiscales – relations extérieures – identité européenne – légitimité de l'Union européenne

The Coherence of Tax Systems in European Union Law – Study on Direct Taxation

Abstract:

Coherence is the essential characteristic of legal systems and the prime indicator of their existence. In European Union law, using this notion and applying it to the relations between the tax systems of the Member States allows us to test the hypothesis of a European tax system through a renewed prism, by overcoming the problem of there not being a proper European tax. By eliminating tax frictions and tax gaps, European Union law supports the logical articulation of the tax systems of the Member States, i.e. their consistency. By making them converge teleologically towards the principles of the internal market and the idea of equal freedom that it promotes, European Union law also ensure their cohesion. These dynamics are strong enough to show that a European tax system, which encompasses and transcends national tax systems, has emerged. The coherence between the tax systems of the Member States is also a useful tool to strengthen the European tax system and, on a broader level, the European legal system. Consistency and cohesion give to the inter-systemic relations a certain rationality, oriented towards tax fairness both at the interindividual and inter-state level and so improve the legitimacy of the aforementioned system. Moreover, by deepening homogeneity and unity, tax coherence creates more cohesion and promotes the development of a more visible identity for the set formed by the Member States and the Union, especially on the international tax scene.

Keywords: European Union law – tax law – coherence – tax system – direct taxation – double taxation – double non-taxation – internal market – freedoms of movement – State aid – tax competition – tax fairness – tax equality – inter-nation equity – tax treaties – external relations – European identity – legitimacy of the European Union

Liste des abréviations

ACCIS	Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés
ACIS	Assiette commune pour l'impôt sur les sociétés
AELE	Association européenne de libre échange
aff.	affaire
aff. jtes	affaires jointes
al.	alinéa
anc.	anciennement
art.	article(s)
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> [érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices]
c.	contre
CAA	Cour administrative d'appel
CE	Conseil d'État
CEDAM	Casa editrice Dott. Antonio Milani
CECA	Communauté européenne du charbon et de l'acier
CEDH	Cour européenne des droits de l'Homme
CEE	Communauté économique européenne
CFC	<i>Controlled Foreign Corporations / Companies</i> [sociétés étrangères contrôlées]
CGI	Code général des impôts
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes (jusqu'au 1 ^{er} décembre 2009)
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne (après le 1 ^{er} décembre 2009)
coll.	collection
cons.	considérant
Cons. const.	Conseil constitutionnel
coord.	sous la coordination de

DC	décision constitutionnelle
DG TAXUD	Direction générale de la fiscalité et de l'union douanière (Commission européenne)
dir.	sous la direction de
doc.	document
<i>e. a.</i>	et autres
ECOFIN	Conseil de l'Union européenne dans sa formation pour les affaires économiques et financières
éd.	édition
EEE	Espace économique européen
EFTA	Cour de l'Association européenne de libre échange
fasc.	Fascicule
<i>GATT</i>	<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i> [accord général sur les tarifs douaniers et le commerce]
gde. ch.	grande chambre
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
<i>ibid.</i>	<i>ibidem</i>
<i>id.</i>	<i>idem</i>
IHEI	Institut des hautes études internationales
IFA	International fiscal Association
<i>JOCE</i>	<i>Journal officiel des Communautés européennes</i>
<i>JORF</i>	<i>Journal officiel de la République française</i>
<i>JOUE</i>	<i>Journal officiel de l'Union européenne</i>
JTPF	<i>Joint Transfer Pricing Forum</i> [Forum conjoint sur les prix de transfert]
L.G.D.J.	Librairie générale de droit et de jurisprudence
<i>LOB</i>	<i>Limitation on benefits</i>
LPF	Livre des procédures fiscales
n°	numéro(s)
not.	notamment
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques

OECE	Organisation européenne de coopération économique
OMC	Organisation mondiale du commerce
ONU	Organisation des Nations Unies
ord.	ordonnance
p. / pp.	page / pages
QPC	question prioritaire de constitutionnalité
<i>Rec.</i>	<i>Recueil</i>
s.	suivants
SDN	Société des Nations
SFDI	Société française pour le droit international
spéc.	spécialement
TCE	Traité instituant la Communauté européenne
TCECA	Traité institution la Communauté européenne du charbon et de l'acier
TCEE	Traité instituant la Communauté économique européenne
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
TPICE	Tribunal de première instance des Communautés européennes
trad.	traduction
Trib. UE	Tribunal de l'Union européenne
TUE	Traité sur l'Union européenne
TVA	taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne
vol.	Volume
§ / §§	paragraphe / paragraphes

Sommaire

Première Partie – La cohérence des systèmes fiscaux : indicateur d’un système fiscal européen

Titre I – La cohérence par l’articulation logique

Chapitre 1 – La cohérence par l’élimination des frottements fiscaux

Chapitre 2 – La cohérence par l’élimination des failles fiscales

Titre II – La cohérence par la convergence téléologique

Chapitre 1 – La cohérence autour de l’égalité géographique

Chapitre 2 – La cohérence autour de la libre concurrence

Seconde Partie – La cohérence des systèmes fiscaux : instrument du système fiscal européen

Titre I – La cohérence pour la rationalité légitimante

Chapitre 1 – La cohérence pour la justice fiscale interindividuelle

Chapitre 2 – La cohérence pour la justice fiscale interétatique

Titre II – La cohérence pour la cohésion identitaire

Chapitre 1 – La cohérence pour l’identité fiscale européenne

Chapitre 2 – La cohérence pour l’identité fiscale de l’Union européenne

Introduction

« Prenons l'incohérence comme un fait de la vie et faisons de la cohérence l'objet de notre quête toujours insatisfaite de perfection. »¹

1. Références à la cohérence dans la rhétorique institutionnelle.- L'évocation de la cohérence est de plus en plus fréquente dans la sémantique fiscale actuelle. Au niveau international, les derniers travaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) font de cette notion l'un des trois principes fondamentaux structurant, aux côtés de la « substance » et de la « transparence », les quinze actions du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting* ou, plus communément, « BEPS ») lancé en 2013². Il s'agit alors d'« œuvrer à la cohérence internationale de la fiscalité des sociétés »³ en neutralisant les montages hybrides (action 2), en renforçant les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (action 3), en limitant la déduction des frais financiers (action 4) et en luttant contre les pratiques fiscales dommageables (action 5).

Au niveau européen, le recours récurrent à la notion de cohérence en matière fiscale est plus ancien. Au début des années 1990, la Cour de justice des Communautés européennes fait de la « cohérence du système fiscal »⁴ une possible justification aux

¹ JACQUÉ (J.P.), « Conclusions générales », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collections de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 429-436.

² OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, 45 p. et OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, 96 p., plus connus sous les termes anglais *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS).

³ OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, 45 p.

⁴ Voir CJCE, 28 janvier 1992, *Bachmann*, aff. C-204/90, *Rec. p. I-249*. Cette locution tolère des variantes sémantiques ; on trouve notamment des références à la « cohérence du régime fiscal » voire à la « cohérence fiscale ».

entraves, avant de la laisser en sommeil pendant deux décennies. On constate cependant un véritable intérêt institutionnel pour la cohérence à partir du milieu des années 2000. Il est d'abord question d'assurer « un traitement fiscal cohérent »⁵ excluant tant les doubles impositions que les doubles non-impositions au sein du marché intérieur. C'est ensuite le fait que les contribuables puissent aisément « tirer parti des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux »⁶ pour réduire l'impôt à payer qui préoccupe les institutions européennes. Plus tard, l'objectif de créer un « environnement fiscal plus équitable et plus cohérent »⁷ pour les entreprises poussera la Commission à relancer son projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). L'emploi de ce terme sans définition précise préalable, même dans des documents techniques, pousse toutefois à s'interroger sur son sens exact et à tenter d'en identifier plus précisément les implications générales, au-delà des multiples déclinaisons concrètes qui lui sont attribuées par la rhétorique fiscale actuelle.

Après avoir éclairci le cadre conceptuel de notre étude et exploré ce que recouvre la référence à la « cohérence des systèmes fiscaux » (Section 1), il nous faudra confronter ces éléments théoriques au contexte spécifique du droit fiscal de l'Union européenne, qui constitue le cadre de notre recherche (Section 2). Cette démarche nous permettra de faire apparaître les enjeux du sujet proposé (Section 3) et de formaliser ainsi une problématique (Section 4).

Section 1 – Cadre conceptuel : La cohérence des systèmes fiscaux

2. Du sens courant au sens théorique.- Examiner la « cohérence des systèmes fiscaux » suppose de placer au centre de nos réflexions deux notions qui constitueront les piliers conceptuels de notre analyse : celle de système (juridique, fiscal) et celle de

⁵ Commission européenne, 19 décembre 2006, *Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur*, COM(2006) 823 final, point 1.

⁶ Commission européenne, 6 décembre 2012, *Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive*, C(2012)8806 final.

⁷ Commission européenne, 25 octobre 2016, *Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés*, COM(2016) 685 final.

cohérence. Dans la littérature juridique, sous prétexte d'une certaine évidence, ces termes sont généralement employés sans être définis au préalable⁸ et le plus souvent dans leur sens courant, à moins qu'il ne s'agisse de contributions théoriques. Leur densité sémantique est cependant telle qu'elle invite, dans le cadre d'une thèse, à mener une exploration notionnelle plus approfondie. En nous efforçant de ne pas nous éloigner outre mesure de notre domaine d'études – qui reste le droit fiscal de l'Union européenne – et sans prétendre proposer une réflexion de pure théorie du droit, nous tâcherons de préciser les contours des systèmes juridiques – dans leur déclinaison fiscale, pour ce qui nous occupe – (§ 1) et les implications de la notion de cohérence (§ 2). Cela nous permettra d'entrevoir ce qu'évoque la cohérence des systèmes fiscaux (§ 3).

§ 1. Qu'est-ce qu'un système fiscal ?

3. Notion de système : définition tripartite.- La notion de système trouve ses origines dans la pensée antique. Aristote et Platon l'emploient pour permettre une compréhension globale et articulée de l'ensemble du réel⁹ tandis que les stoïciens l'appliquent à la « totalité cosmique »¹⁰ dont le cycle devait inspirer leur rythme de vie. À partir de cette conception concrète, dont l'objectif était de saisir les dynamiques naturelles de l'Univers, la démarche de systématisation s'est progressivement épanouie dans des sphères plus abstraites pour appréhender le « mode d'organisation [...] d'un *quid* déterminé »¹¹ – et, notamment, les constructions sociales (par exemple un système social, économique, gouvernemental, etc.)¹².

⁸ Si, pour Blaise Pascal, « le manque de définition [des choses simples] est plutôt une perfection qu'un défaut, parce qu'il ne vient pas de leur obscurité, mais au contraire de leur extrême évidence » (PASCAL (B.), *De l'esprit géométrique et de l'art de persuader*, 1658), il ne semble pas que cette observation vaille pour ces deux concepts, comme en témoignent les développements qui suivent.

⁹ SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10.

¹⁰ MODUGNO (F.), « Sistema Giudirico », in *Enciclopedia giuridica fondata da Giovanni Trecciani*, vol. XXIX, Roma, 18 p., spéc. p. 1.

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*

Malgré la disparité des significations attribuées aujourd'hui au concept de système¹³ et en dépit de son application – plus ou moins rigoureuse¹⁴ – aux « réalités empiriques les plus diverses »¹⁵, quelques caractéristiques récurrentes, reprises par la plupart des auteurs, peuvent néanmoins être isolées pour matérialiser une première définition de travail. Un système consiste, tout d'abord, en un *ensemble d'éléments*, lesquels peuvent être des choses, mais également des idées¹⁶ ou même des règles¹⁷. Ces éléments doivent ensuite être *liés entre eux*¹⁸, c'est-à-dire être coordonnés, comme le laisse supposer l'étymologie du terme grec *σύστημα* qui signifie « assemblage ». Enfin, cette coordination doit s'opérer *de manière cohérente*¹⁹ de sorte que, se soutenant mutuellement²⁰, les composantes du système concourent à former un tout qui les transcende et possède des propriétés propres²¹.

4. Notion de système juridique.- La notion de système trouve, en droit, un écho particulier à travers l'idée de « système juridique », le cas échéant dans ses multiples

¹³ TIMSIT (G.), « Système », in ALLAND (D.) et RIALS (S.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadrige Dicos Poche, 2003, 1649 p., pp. 1462-1465, spéc. p. 1462.

¹⁴ *Ibid.*, spéc. p. 1464. L'auteur souligne que « l'utilisation en doctrine de la notion de système ne semble donc pas se faire avec une parfaite rigueur, ni toujours avec une grande cohérence ».

¹⁵ *Ibid.*, spéc. p. 1462.

¹⁶ LALANDE (A.), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadrige Dicos Poche, 11^{ème} éd., 1972, 1323 p., pp. 1096-1097.

¹⁷ CORNU (G.) (dir.), *Vocabulaire Juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadrige Dicos Poche, 13^{ème} éd., 2020, 1091 p., spéc. pp. 1002-1003.

¹⁸ OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 24-25. DE BÉCHILLON (D.), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Éditions Odile Jacob, 1997, 302 p., spéc. pp. 245 et 261-262. Voir également, pour une référence à la « solidarité » entre les composantes du système, LALANDE (A.), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadrige Dicos Poche, 11^{ème} éd., 1972, 1323 p., pp. 1096-1097.

¹⁹ CORNU (G.) (dir.), *Vocabulaire Juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadrige Dicos Poche, 13^{ème} éd., 2020, 1091 p., spéc. pp. 1002-1003 ; DE BÉCHILLON (D.), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Éditions Odile Jacob, 1997, 302 p., spéc. p. 245. D'autres auteurs emploient l'adverbe « logiquement » ; voir LALANDE (A.), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadrige Dicos Poche, 11^{ème} éd., 1972, 1323 p., pp. 1096-1097 ; DE CONDILLAC (E. B.), *Traité des systèmes*, in *Œuvres complètes*, Paris, 1798, vol. I, p. 121.

²⁰ Sur l'idée de soutien mutuel, voir DE CONDILLAC (E. B.), *Traité des systèmes*, in *Œuvres complètes*, Paris, 1798, vol. I, p. 8 (« un système n'est autre chose que la disposition des différentes parties d'un art ou d'une science dans un ordre où elles se soutiennent toutes mutuellement, et où les dernières expliquent les premières ») cité par SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10 ; LALANDE (A.), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadrige Dicos Poche, 11^{ème} éd., 1972, 1323 p., pp. 1096-1097.

²¹ DE BÉCHILLON (D.), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Éditions Odile Jacob, 1997, 302 p., spéc. p. 246.

déclinaisons (système pénal, système fiscal, etc.²²). L'émergence de la compréhension du droit comme un « édifice systématique » remonte vraisemblablement au XII^{ème} ou XIII^{ème} siècle, s'épanouit davantage au XVI^{ème} siècle et devient une entreprise presque obsessionnelle²³ à partir du XVIII^{ème} siècle²⁴. On ne s'en étonnera pas puisque, comme le relève le Professeur René Sève, « l'esprit ne peut comprendre un objet complexe que sous la catégorie de la systématité »²⁵.

Si le « paradigme du "droit-système" »²⁶ semble désormais incontournable, il génère cependant une tendance malheureuse à faire du mot « système » un « mot à tout faire »²⁷, un « ustensile verbal [couvrant] n'importe quoi, une institution, un dispositif, un paquet mal ficelé de règles et d'organismes, ou plus généralement tout *truc* un peu

²² Voir *infra* § 9.

²³ SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10, spéc. p. 6.

²⁴ Sur ces considérations historiques, voir HARTNEY (M.), « Système juridique », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 595-598. L'auteur se réfère à l'ouvrage de Jeremy Bentham, *Of Laws in general* (1782), dans lequel l'auteur emploie les termes « systems of law » ainsi qu'à Jean-Jacques Rousseau qui, dans *Le contrat social*, Livre 1, chap XI (1762), parle des « divers systèmes de régulation ». Il semble toutefois que, jusqu'au XVIII^{ème} siècle, les termes « droit » ou « loi » soient plus communément usités. Voir aussi OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. p. 11 ; BERGEL (J.-L.), *Méthodologie juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 2^{ème} éd., 2016, 453 p., spéc. p. 11 ; CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. pp. 82 et s. Également SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10, spéc. p. 6 qui souligne le caractère presque obsessionnel de la démarche.

²⁵ SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10, spéc. p. 6. Sur l'exigence de systématité inhérente à la pensée, voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 27 et 129 ; WYLER (E.), « Propos sur la fécondité du paradigme systémique en droit international à la lumière de la théorie de Georges Abi-Saab », in *The international legal system in quest of equity and universality : Liber amicorum Georges Abi-Saab*, La Hague, Martinus Nijhoff, 2001, 615 p., pp. 23-49, spéc. p. 33.

²⁶ WYLER (E.), « Propos sur la fécondité du paradigme systémique en droit international à la lumière de la théorie de Georges Abi-Saab », in *The international legal system in quest of equity and universality : Liber amicorum Georges Abi-Saab*, La Hague, Martinus Nijhoff, 2001, 615 p., pp. 23-49. Voir aussi GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 62 : l'auteur explique que l'expression « système juridique » est « communément utilisée de façon innocente et irréfléchie, sans arrière-pensée, comme synonyme de droit ».

²⁷ COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105, spéc. p. 85. Dans le même sens, voir SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10, spéc. p. 1, citant BIELFELD (J.F.), *Institutions politiques*, 1760, I, 1, 1 : « tout est système aujourd'hui ».

composite et encore innommé auquel il faut trouver une qualification moins triviale »²⁸. Or, d'un point de vue théorique, la notion de système juridique désigne une réalité précise et ne devrait être employée que pour désigner un ensemble d'énoncés juridiques (A) présentant la particularité d'être articulés (B) de manière cohérente (C).

A. Les composantes du système juridique : les énoncés juridiques

5. Notion controversée²⁹.- « Au cœur du positivisme »³⁰, l'étude des systèmes juridiques et, par voie de conséquence, la définition que l'on en donne sont profondément influencées par ce courant doctrinal³¹. D'autres sensibilités doctrinales ont toutefois pu nourrir et enrichir la réflexion³² et, si l'on s'efforce de synthétiser ces différentes perspectives, il semble que l'on doive concevoir le système juridique comme un ensemble d'énoncés juridiques (1). Une telle définition recouvre néanmoins une réalité fort large et potentiellement hétéroclite³³, ce qui invite à subdiviser le système en sous-systèmes (2).

²⁸ COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105, spéc. p. 85.

²⁹ Voir par exemple BERRAMDANE (A.), « La Cour de justice des Communautés européennes au carrefour des systèmes juridiques », in MASCLET (J.-C.), RUIZ-FABRI (H.), et BOUTAYEB (C.) (dir.), *L'Union européenne : union de droit, union des droits, Mélanges en l'honneur du Professeur Philippe Manin*, Paris, Pedone, 2010, 937 p., pp. 227-244 : l'auteur part d'une « notion ô combien ambiguë et sujette à controverses doctrinales ! ».

³⁰ En ce sens, voir notamment les remarques formulées par SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10, spéc. p. 2.

³¹ *Ibid.*

³² *Ibid.* L'auteur observe que la réflexion contemporaine sur la systématisme a parfois pu s'écarter de ses racines positivistes pour recouper certaines préoccupations jusnaturalistes. En ce sens, voir RIALS (S.), « Supraconstitutionnalité et systématisme du droit », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 57-76 ou EWALD (F.), « Le droit du droit », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 245-260. Voir aussi les réflexions menées par ROMANO (S.), *L'ordre juridique*, Paris, Dalloz, coll. Philosophie du droit, 1975, 174 p. ; HART (H.L.A.), *Le concept de droit*, trad. par M. Van de Kerchove, Bruxelles, Facultés universitaires Saint-Louis, coll. Générale, 2^{ème} éd., 2005, 344 p. ; COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105, spéc. p. 85 ; ABI-SAAB (G.), « Cours général de droit international public », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 207, 1987, pp. 9-463, spéc. p. 79 ; WYLER (E.), « Propos sur la fécondité du paradigme systémique en droit international à la lumière de la théorie de Georges Abi-Saab », in *The international legal system in quest of equity and universality : Liber amicorum Georges Abi-Saab*, La Haye, Martinus Nijhoff, 2001, 615 p., pp. 23-49.

³³ OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. p. 25. Dans le même sens voir BORJA (P.), « Il sistema tributario », in FANTOZZI (A.) (dir.), *Diritto tributario*, Turin, UTET, 4^{ème} éd., 2013, 1076 p., pp. 17-57, spéc. pp. 23 et s.

1. Ensemble d'énoncés juridiques

6. Conception majoritaire : ensemble de normes.- Selon la tendance majoritaire, le droit s'analyse en un système de *normes juridiques*³⁴. Délicate à définir *per se*, la « norme » évoque la « signification d'un acte de volonté »³⁵ en insistant sur le versant formel de cette prescription, par opposition à la « règle » qui insisterait davantage sur le versant substantiel³⁶. Le caractère « juridique » n'est pas nécessairement plus aisé à

³⁴ KELSEN (H.), *Théorie pure du droit*, trad. par Ch. Eisenmann, Paris-Bruxelles, L.G.D.J.-Bruylant, coll. La pensée juridique, 1999, 367 p. Voir aussi OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 33 et s. ; TIMSIT (G.), « Système », in ALLAND (D.) et RIALS (S.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 2003, 1649 p., pp. 1462-1465, spéc. pp. 1462 ; TROPER (M.), « Système juridique et État », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 29-44 ; DE BÉCHILLON (D.), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Éditions Odile Jacob, 1997, 302 p. ; RAZ (J.), *The Concept of a Legal System*, Oxford, 2^{ème} éd., 1980, 245 p. ; ABI-SAAB (G.), « Cours général de droit international public », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 207, 1987, pp. 9-463, spéc. p. 79 ; DUPUY (P.-M.), « L'unité de l'ordre juridique international », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 297, 2000, pp. 9-489, spéc. pp. 59-61 ; GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. pp. 41 et s. ; BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. Analisi e diritto, 1994, 367 p., spéc. p. 206 ; BULYGIN (E.), « Système juridique et ordre juridique », in *L'architecture du droit, Mélanges en l'honneur de Michel Troper*, Paris, Economica, 2006, 1028 p., pp. 223-229. En outre, il existe différents types de normes différenciables selon la place qu'elles occupent dans le système (originaires ou dérivées, formulées ou implicites, primaires ou secondaires, valides ou invalides, normes ou principes) ; en ce sens, voir GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 44 et s.

³⁵ KELSEN (H.), *Théorie pure du droit*, trad. par Ch. Eisenmann, Paris-Bruxelles, L.G.D.J.-Bruylant, coll. La pensée juridique, 1999, 367 p.

³⁶ Sur la distinction difficile entre norme et règle, voir MILLARD (E.), « Qu'est-ce qu'une norme juridique ? », *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2006, n° 21, pp. 59-62. Voir aussi PERRIN (J.-F.), « Règle », in *Vocabulaire fondamental du droit*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 35, 1990, 437 p., pp. 245-255. On notera d'ailleurs que dans le *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, les entrées « norme » (pp. 399 et s.) et « règle » (pp. 520 et s.) renvoient l'une à l'autre et indiquent le caractère voisin des deux termes ; ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p. Le terme « règle » est généralement préféré par Herbert Hart mais il l'emploie de manière presque interchangeable avec le terme de « norme » ; HART (H.L.A.), *Le concept de droit*, trad. par M. Van de Kerchove, Bruxelles, Facultés universitaires Saint-Louis, coll. Générale, 2^{ème} éd., 2005, 344 p. Pour une présentation des divergences entre les conceptions de Hans Kelsen et de Herbert Hart, voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. p. 32-45 ; également DUPUY (P.-M.), « L'unité de l'ordre juridique international », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 297, 2000, pp. 9-489, spéc. pp. 66-77. Sur l'ambiguïté de la notion de « norme » qui semble désigner tant les énoncés écrits que leur contenu substantiel, voir GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. pp. 41-43.

appréhender puisqu'il résulte essentiellement de l'inscription de cette norme dans un système juridique³⁷ ; d'où une certaine circularité.

7. Difficulté : système juridique et ordre juridique.- Quoi qu'il en soit, la référence à un ensemble de normes juridiques conduit globalement à « aplatir » la notion de système juridique sur celle d'ordre juridique³⁸, de façon à les rendre largement synonymes³⁹. Certains auteurs s'attachent tout de même à différencier les deux notions⁴⁰. Le Professeur Eugenio Bulygin distingue « ordre » et « système » en fonction de leur tolérance respective à l'évolution de leurs composantes : alors qu'un ordre juridique demeure en dépit du changement répété de ses éléments constitutifs, le système, lui, meurt et renaît au gré des transformations affectant les règles qu'il porte en son sein et se caractérise par un impératif d'immutabilité (de ses règles originaires, du moins)⁴¹. Le Professeur Alain Pellet, quant à lui, reprend la dialectique des perspectives moniste et dualiste en associant le terme « système » à la première et le mot « ordre » à la seconde pour conclure toutefois au peu d'impact de cette

³⁷ En doctrine, plusieurs critères sont envisagés pour certifier le caractère « juridique » d'une norme (critère formel, critère matériel, origine de la prescription, destinataire ou même existence d'une sanction). Tous présentent des limites même s'il est indéniable que la plupart d'entre eux (notamment l'efficacité ou l'effectivité de la prescription à travers l'idée de sanction), bien qu'imparfaits, sont autant d'indices de la juridicité d'un énoncé ou d'une règle. Pour un examen détaillé de ces critères, voir TROPER (M.), « Système juridique et État », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 29-44 ; voir aussi DE BÉCHILLON (D.), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Éditions Odile Jacob, 1997, 302 p., spéc. p. 262. Les deux auteurs sont parfois en désaccord sur certains points, notamment sur l'importance de l'effectivité.

³⁸ En ce sens, voir DISTEFANO (G.), *L'ordre international entre légalité et effectivité : le titre juridique dans le contentieux territorial*, Paris, Pedone, 2002, 585 p., spéc. p. 3. Sur l'apparition et le développement de l'expression « ordre juridique » en Europe, voir HALPÉRIN (J.), « L'apparition et la portée de la notion d'ordre juridique dans la doctrine internationaliste du XIX^{ème} siècle », *Droits*, 2001, vol. 33, pp. 41-51 cité et complété par DUPUY (P.-M.), « L'unité de l'ordre juridique international », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 297, 2000, pp. 9-489, spéc. pp. 63-66.

³⁹ En ce sens, voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 23 et s. Pour une critique de cette tendance, voir COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105, spéc. p. 87 ; également DISTEFANO (G.), *L'ordre international entre légalité et effectivité : le titre juridique dans le contentieux territorial*, Paris, Pedone, 2002, 585 p., spéc. p. 3

⁴⁰ Pour une présentation globale de ces théories alternatives, voir HARTNEY (M.), « Système juridique », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 595-598 ; OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 23 et s.

⁴¹ Voir BULYGIN (E.), « Système juridique et ordre juridique », in *L'architecture du droit, Mélanges en l'honneur de Michel Troper*, Paris, Economica, 2006, 1028 p., pp. 223-229.

distinction⁴². Norberto Bobbio attribue à l'ordre la propriété d'unité et au système celle de cohérence⁴³. Une autre façon d'éviter cet amalgame consiste à retenir une définition élargie du système juridique en refusant de le réduire à un ensemble de normes mais en y incluant d'autres éléments⁴⁴ comme les concepts, les institutions⁴⁵, les principes généraux, les valeurs⁴⁶ ou encore, comme le font les Professeurs Jean Combacau et Serge Sur, les actes juridiques, les êtres légaux, les faits et les situations⁴⁷.

8. Définition retenue : ensemble d'énoncés juridiques.- Afin d'ancrer notre analyse dans un contexte notionnel qui ne soit ni trop ample ni trop réducteur, nous adopterons une approche intermédiaire reposant sur une identification assouplie des composantes du système. Ainsi, comme le font implicitement la plupart des auteurs, nous comprendrons le système juridique comme un ensemble d'« énoncé[s] que l'on trouve dans le droit, qu'il[s] soi[en]t ou non normatif[s] »⁴⁸, c'est-à-dire, finalement, à un ensemble de significations prescriptives (règles et principes, généralement concrétisés sous forme de normes, d'institutions ou de pratiques).

⁴² Voir PELLET (A.), « Préface », in BURGORGUE-LARSEN (L.), DUBOUT (E.), MAITROT DE LA MOTTE (A.) et TOUZÉ (S.) (dir.), *Les interactions normatives : droit de l'Union européenne et droit international*, Paris, Pedone, coll. Cahiers européens, 2012, 380 p., pp. 5-12, spéc. p. 6 : « Le monisme ne peut se pencher sur les rapports entre ordres juridiques puisqu'il affirme l'unité du droit mais, comme ce postulat est faux, il lui faut bien, pour tenter de rendre tout de même un certain compte de la réalité des phénomènes juridiques, réintroduire l'idée de diversité des [...] systèmes juridiques entre lesquels il va, second axiome, postuler qu'il existe une hiérarchie ».

⁴³ OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 23 et s. citant BOBBIO (N.), *Teoria dell'ordinamento giuridico*, Turin, Giappichelli, 1960, 218 p., spéc. p. 23.

⁴⁴ Pour un aperçu de toutes les variantes proposées en doctrine, voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 49 et s.

⁴⁵ Sur la théorie de l'institution, voir ROMANO (S.), *L'ordre juridique*, Paris, Dalloz, coll. Philosophie du droit, 1975, 174 p. Cette approche vaut à l'auteur l'étiquette de doctrine « institutionnaliste ». Il s'agit cependant d'une conception très minoritaire et assez spécifique à la doctrine italienne ; voir GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. pp. 41-44.

⁴⁶ OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. p. 51 et auteurs cités. Voir aussi COTTA (S.), *Il diritto come sistema di valori*, Cinisello Balsamo, San Paolo Edizioni, 2004, 176 p.

⁴⁷ COMBACAU (J.) et SUR (S.), *Droit international public*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 13^{ème} éd., 2019, 882 p., spéc. pp. 1-28). Sur le caractère réducteur de l'approche par la seule « norme », voir aussi GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 43.

⁴⁸ Cette formule est empruntée à BULYGIN (E.), « Système juridique et ordre juridique », in *L'architecture du droit, Mélanges en l'honneur de Michel Troper*, Paris, Economica, 2006, 1028 p., pp. 223-229 (note 1).

À ce stade, il nous faut observer qu'avec des composantes ainsi définies, le système juridique englobe une réalité fort large, potentiellement hétéroclite⁴⁹, de sorte qu'en pratique une systématisation d'ensemble est presque impossible⁵⁰. C'est pourquoi il est courant – sinon inévitable – de subdiviser le système juridique en de multiples sous-systèmes, en fonction de caractéristiques spécifiques partagées par certains éléments et leur conférant une homogénéité suffisante pour les distinguer des autres composantes⁵¹.

2. Regroupement en sous-systèmes

9. Sous-systèmes thématiques : l'exemple du système fiscal.- La fragmentation du système juridique en sous-systèmes peut être d'ordre thématique et correspondre au particularisme de certains pans du droit⁵² : on parle alors de système pénal⁵³, de système procédural ou, pour ce qui nous intéresse, de système fiscal⁵⁴.

⁴⁹ OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p. Dans le même sens voir BORJA (P.), « Il sistema tributario », in FANTOZZI (A.) (dir.), *Diritto tributario*, Turin, UTET, 4^{ème} éd., 2013, 1076 p., pp. 17-57, spéc. p. 25.

⁵⁰ GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. pp. 64-65. L'auteur lie cette tendance au fait que « tout juriste s'occupe seulement d'un ensemble de normes assez petit – un micro-ensemble – découpé, dans un ensemble synchronique, selon ses intérêts scientifiques, pratiques ou didactiques ». Dans le même sens, voir BORJA (P.), « Il sistema tributario », in FANTOZZI (A.) (dir.), *Diritto tributario*, Turin, UTET, 4^{ème} éd., 2013, 1076 p., pp. 17-57, spéc. p. 24. Voir aussi OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 23 et s. citant BOBBIO (N.), *Teoria dell'ordinamento giuridico*, Turin, Giappichelli, 1960, 218 p., spéc. p. 19. Les auteurs estiment que « les phénomènes juridiques ne se prêteront sans doute jamais au traitement systémique intégral ».

⁵¹ OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p. Dans le même sens voir BORJA (P.), « Il sistema tributario », in FANTOZZI (A.) (dir.), *Diritto tributario*, Turin, UTET, 4^{ème} éd., 2013, 1076 p., pp. 17-57, spéc. p. 25.

⁵² En ce sens, voir par exemple BORJA (P.), « Il sistema tributario », in FANTOZZI (A.) (dir.), *Diritto tributario*, Turin, UTET, 4^{ème} éd., 2013, 1076 p., pp. 17-57, spéc. pp. 23-25.

⁵³ PONCELA (P.), « Analyses systémiques et systèmes normatifs dans le champ pénal », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, pp. 121-132.

⁵⁴ GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. p. 15. Voir aussi BORJA (P.), « Il sistema tributario », in FANTOZZI (A.) (dir.), *Diritto tributario*, Turin, UTET, 4^{ème} éd., 2013, 1076 p., pp. 17-57, spéc. p. 25 ; les auteurs estiment que le système fiscal est un « sous-ensemble d'un système juridique déterminé ». Dans le même sens, voir MODUGNO (F.), « Sistema Giudirico », in *Enciclopedia giuridica fondata da Giovanni Trecciani*, vol. XXIX, Roma, 18 p., spéc. p. 1.

L'appréhension systémique des règles fiscales, étroitement liée à l'émergence d'un « véritable droit qui a ses catégories et sa logique propres »⁵⁵, remonte à la fin du XIX^{ème} siècle qui voit naître la locution « système d'impôts »⁵⁶, figée ensuite au XX^{ème} siècle sous la forme actuelle de « système fiscal »⁵⁷. Bien que la doctrine fiscale emploie généralement ces termes sans justification, de façon presque axiomatique⁵⁸, pour désigner le droit fiscal d'un pays donné dans le cadre de travaux typologiques⁵⁹, quelques auteurs se sont tout de même attachés à définir plus précisément cette formule. Assez techniquement d'abord, le système fiscal désigne un ensemble organisé d'impôts propre à une collectivité⁶⁰. Plus abstraitement – et d'ailleurs plus souplement – il s'analyse communément en un ensemble de règles, institutions et pratiques fiscales⁶¹ entretenant des relations dynamiques et s'inscrivant dans le cadre d'une pensée unitaire qui confère à leur agencement une cohérence suffisante⁶². Si assez peu d'études

⁵⁵ BIENVENU (J.-J.) et LAMBERT (Th.), *Droit fiscal*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2010, 4^{ème} éd., 470 p., spéc. p. 16.

⁵⁶ Voir notamment LEROY-BEAULIEU (P.), *Traité de la science des finances*, Paris, Guillaumin coll. Économistes et publicistes contemporains, 1877, tome 1, 607 p. : dans cet ouvrage, l'auteur se réfère au « système de revenus publics » ou « système financier » (p. 10) puis aux « systèmes d'impôts » (p. 103).

⁵⁷ Sur ces évolutions voir MAITROT (J.-C.), « Impôt - Histoire de l'impôt », *Encyclopédie Universalis* (en ligne), ainsi que TOURNIÉ (G.), *La politique fiscale sous la 5^{ème} République : introduction à l'étude du système fiscal français*, Toulouse, Privat, coll. Societas, 1985, 176 p., spéc. p. 161 (note 61). Pour un exemple, voir JÈZE (G.), « Esquisse d'une théorie générale de l'impôt dans les États modernes », *Revue de science et de législation financières*, 1938, n° 4, pp. 489-499 ; TROTABAS (L.), *Précis de science et technique fiscales*, Paris, Dalloz, 1958, 419 p.

⁵⁸ Pour une constatation de cet emploi axiomatique, voir BORJA (P.), « Il sistema tributario », in FANTOZZI (A.) (dir.), *Diritto tributario*, Turin, UTET, 4^{ème} éd., 2013, 1076 p., pp. 17-57, spéc. p. 25 ainsi que TOURNIÉ (G.), *La politique fiscale sous la 5^{ème} République : introduction à l'étude du système fiscal français*, Toulouse, Privat, coll. Societas, 1985, 176 p., spéc. p. 161 (note 61). Pour des exemples concrets de référence aux « systèmes fiscaux » sans définition détaillée, voir, entre autres, VALLÉE (A.), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Éditions du Seuil, 2000, 242 p. ; BASLÉ (M.), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Dalloz, 1989, 188 p. ; REBOUD (L.), *Systèmes fiscaux et marché commun*, Paris, Sirey, 1961, 374 p.

⁵⁹ BELTRAME (P.), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Que sais-je ?, 3^{ème} éd., 1997, 127 p., spéc. p. 3.

⁶⁰ BELTRAME (P.), « Systèmes fiscaux », in PHILIP (L.) et SAÏDJ (L.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, 1647 p., p. 1467 ; DUVERGER (M.), *Éléments de fiscalité*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Science politique, 1976, 345 p., spéc. p. 119 : « Les systèmes fiscaux sont des constellations dont les impôts sont les étoiles ».

⁶¹ BELTRAME (P.), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Que sais-je ?, 3^{ème} éd., 1997, 127 p., spéc. p. 3 ; similairement voir DUVERGER (M.), *Éléments de fiscalité*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Science politique, 1976, 345 p., spéc. p. 119 : l'auteur définit le système fiscal comme la « combinaison des divers éléments techniques, administratifs et juridiques qui entrent en ligne de compte pour l'établissement des impôts ».

⁶² BELTRAME (P.), « Systèmes fiscaux », in PHILIP (L.) et SAÏDJ (L.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, 1647 p., p. 1467 ; dans le même sens, GIANONCELLI (S.), « La coerenza fiscale e il principio di non discriminazione nella giurisprudenza comunitaria », *Giurisprudenza italiana*, 2003, n° 10, p. 1963 ; SALVATI (A.), « Riflessioni in tema di libera circolazione di capitali, di "non

permettent de percevoir avec une parfaite exactitude ce que l'adjectif « fiscal » entend recouvrir dans ce contexte, il nous semble néanmoins adéquat de retenir à ce stade qu'il englobe les prescriptions de fond et de procédure qui règlementent spécifiquement l'impôt⁶³ ainsi que celles qui, bien que d'ordre général, sont susceptibles d'avoir une incidence sur cette matière⁶⁴.

10. Sous-systèmes géographiques : l'exemple des systèmes de type « fédéraliste ».- La division d'un système juridique en plusieurs sous-systèmes peut aussi être d'ordre géographique. L'État fédéral fournit à cet égard un exemple archétypique, surtout en matière fiscale⁶⁵. Les entités fédérées – dont l'*autonomie sociale* est suffisante pour être admises elles-mêmes au rang de systèmes juridiques⁶⁶ – sont autant de sous-systèmes géographiquement plus restreints auxquels se superpose l'ordre fédéral⁶⁷. *Mutatis mutandis*, le raisonnement peut être également appliqué à un État fortement décentralisé ou régional et, plus généralement, à toutes les structures à caractère « fédéraliste »⁶⁸.

discriminazione" e di coerenza interna dei regimi fiscali », *Rivista di diritto finanziario e scienza tributaria*, 2006, n° 4, pp. 154-169.

⁶³ BORJA (P.), « Il sistema tributario », in FANTOZZI (A.) (dir.), *Diritto tributario*, Turin, UTET, 4^{ème} éd., 2013, 1076 p., pp. 17-57, spéc. p. 25 : « le système fiscal est l'ensemble des normes et principes portant sur l'établissement et le recouvrement de l'impôt » (nous traduisons).

⁶⁴ Par exemple des règles de procédure non spécifiques à la matière fiscale ou des principes généraux du droit non spécifiques.

⁶⁵ Sur le fédéralisme fiscal, voir nos observations *infra* § 40.

⁶⁶ OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 190-199. Les auteurs précisent cependant que la pertinence de ce critère peut parfois être tempérée.

⁶⁷ Voir *ex multis* FAVOREU (L), GAÏA (P.), GHEVONTIAN (R.) et *alii.*, *Droit constitutionnel*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, Série Droit public, science politique, 18^{ème} éd. mise à jour, 2016, 1103 p., spéc. pp. 466-470.

⁶⁸ Le terme est ici employé dans sa connotation politique en référence aux structures comprenant plusieurs niveaux de gouvernance. Pour un panorama pédagogique des structures fédéralistes, voir *ex multis* CONSTANTINESCO (V.) et PIERRÉ-CAPS (S.), *Droit constitutionnel*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Droit, 6^{ème} éd., 2013, 535 p., spéc. pp. 269 et s. ; également FAVOREU (L), GAÏA (P.), GHEVONTIAN (R.) et *alii.*, *Droit constitutionnel*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, Série Droit public, science politique, 18^{ème} éd. mise à jour, 2016, 1103 p., spéc. pp. 459 et s. ; BEAUD (O.), *Théorie de la fédération*, Paris, Presses universitaires de France, 2007, 433 p. Pour une argumentation valorisant l'idée de multi-niveau des systèmes, notamment en lien avec le dépassement de la référence au seul système étatique, voir PRIMMER (J.), « Beyond the Law-State: The Adequacy of Raz's Account of Legal Systems in Explaining Infra-State and Supra-State Legality », *Ratio Juris*, 2014, n° 1, pp. 149-158.

Pour former un système juridique (ou un système fiscal), les éléments identifiés ne peuvent pas être rassemblés au hasard⁶⁹. Ils doivent, au contraire, être ordonnés⁷⁰ et organisés⁷¹, toute la question étant de savoir selon quelles modalités.

B. La structure du système juridique

11. Modèle hiérarchique.- En doctrine, la conception majoritaire⁷² du système juridique correspond au modèle positiviste. Essentiellement élaboré et exploré à partir du prisme du droit interne, il repose sur une organisation – une cohérence, si l'on veut déjà introduire ce concept – hiérarchique, ou pyramidale⁷³ : les éléments constitutifs du système sont liés par des rapports de validité verticaux, c'est-à-dire sériels (chaque norme étant conforme à celle qui lui est supérieure) voire arborescents⁷⁴ (lorsque plusieurs normes sont conformes à la norme qui leur est supérieure)⁷⁵.

⁶⁹ OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 24-25 ; les auteurs soulignent que le système est plus qu'une « simple collection de normes ». COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105, spéc. p. 88. GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. pp. 62 et s. : « Tout système juridique, pour être tel et non une simple addition de règles, de décisions et de dispositions éparses et ponctuelles, doit présenter une cohérence intrinsèque, doit être réductible à des principes et des valeurs substantiels unitaires ». BERGEL (J.-L.), *Méthodologie juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 2^{ème} éd., 2016, 453 p., spéc. p. 213 : selon l'auteur, un système juridique ne peut pas être un « rassemblement fortuit de règles ».

⁷⁰ COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105, spéc. p. 88.

⁷¹ BERGEL (J.-L.), *Méthodologie juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 2^{ème} éd., 2016, 453 p., spéc. p. 14.

⁷² Sur la prédominance de l'École de Vienne, voir SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10 ainsi que HARTNEY (M.), « Système juridique », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 595-598.

⁷³ ALLAND (D.) et RIALS (S.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 2003, 1649 p., pp. 1462-1465, spéc. p. 1463.

⁷⁴ SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, pp. 1-10.

⁷⁵ Au sein du courant positiviste, des discussions surgissent ensuite quant au caractère statique ou dynamique de cette verticalité, c'est-à-dire quant à la question de savoir si les normes tirent leur validité de leur contenu ou de l'autorité qui les produit, respectivement. Alors que Hans Kelsen opte pour la seconde option, d'autres auteurs, comme le Professeur Michel Troper, adoptent une approche plus nuancée et estiment que « le droit positif des sociétés modernes est un système à la fois statique et dynamique, puisque toutes les décisions sont toujours justifiées à la fois par leur conformité au contenu d'un autre énoncé et par l'habilitation conférée à leur auteur, au nom de la vérité et au nom de l'autorité supérieure ». Voir KELSEN (H.), *Théorie pure du droit*, trad. par Ch. Eisenmann, Paris-Bruxelles, L.G.D.J.-Bruylant, coll. La pensée juridique, 1999, 367 p. ; TROPER (M.), « Système juridique et État », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit,

12. Modèle « an-archique ».- Avec l'émergence du droit international, une partie de la doctrine revisite la notion de système et en propose une conception circulaire⁷⁶ ou horizontale⁷⁷. L'idée est de permettre l'appréhension systémique d'ensembles faiblement hiérarchisés voire totalement « an-archiques »⁷⁸, acéphales⁷⁹ et dépourvus de centre⁸⁰ car fondés sur des interactions entre plusieurs puissances publiques d'égale valeur.

13. Modèle enchevêtré.- En pratique, ces deux modèles correspondent aux deux extrêmes du spectre dans lequel s'insèrent les phénomènes juridiques et la réalité traduit bien plus souvent une systématisme « enchevêtrée »⁸¹, combinant les deux dynamiques⁸².

Quelles que soient les formes et les modalités de leur ordonnancement, des éléments ne peuvent former un système que s'ils sont liés par une unité logique intrinsèque⁸³, désignée communément sous le terme de « cohérence ».

tome 31, 1986, 458 p., pp. 29-44 ; BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. *Analisi e diritto*, 1994, 367 p., spéc. pp. 206-207.

⁷⁶ Voir notamment la pensée de Niklas Luhmann. Voir LUHMANN (N.), « L'unité du système juridique », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. *Archives de philosophie du droit*, tome 31, 1986, 458 p., pp. 163-188. L'auteur parle de système « autopoïétique ». Sur cette évolution voir, *ex multis*, CRAWFORD (J.), « Chance, Order, Change: The Course of International Law », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 365, 2013, pp. 9-390 ; COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. *Archives de philosophie du droit*, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105.

⁷⁷ COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. *Archives de philosophie du droit*, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105, spéc. p. 90. Également : COMBACAU (J.) et SUR (S.), *Droit international public*, Paris, Montchrestien, coll. *Domat Droit public*, 13^{ème} éd., 2019, 882 p., spéc. pp. 1-28.

⁷⁸ COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. *Archives de philosophie du droit*, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105, not. p. 96. Également : COMBACAU (J.) et SUR (S.), *Droit international public*, Paris, Montchrestien, coll. *Domat Droit public*, 13^{ème} éd., 2019, 882 p., spéc. pp. 1-28.

⁷⁹ OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. *Les voies du droit*, 1988, 254 p., spéc. p. 111.

⁸⁰ *Ibid.*, spéc. p. 105.

⁸¹ *Ibid.*, spéc. pp. 102 et s. citant HOFSTADTER (D.), *Gödel, Escher, Bach. Les brins d'une guirlande éternelle*, Paris, InterÉditions, 1985, 883 p., spéc. p. 799.

⁸² Pour une étude générale des évolutions affectant la perception des systèmes juridiques, voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *De la pyramide au réseau ? Pour une théorie dialectique du droit*, Bruxelles, Publications des facultés universitaires Saint-Louis, 2010, 596 p.

⁸³ DE BÉCHILLON (D.), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Éditions Odile Jacob, 1997, 302 p., spéc. pp. 246 et 261, citant OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. *Les voies du droit*, 1988, 254 p. ; SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. *Archives de philosophie du droit*, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10, spéc.

C. La propriété principale du système juridique : la cohérence

14. Indicateur systémique.- S'il est un aspect qui emporte l'unanimité, c'est bien le fait qu'un ensemble d'énoncés juridiques ne peut constituer un système que s'il est cohérent. La cohérence se présente alors comme une propriété systémique, aux côtés de l'indépendance ou encore de la complétude⁸⁴, mais surtout comme une *condition* systémique fondamentale⁸⁵. Cependant, dès lors que la pérennité du système exige que cette propriété soit maintenue dans le temps (voire intensifiée, le cas échéant), la cohérence devient également la *conséquence* de l'existence d'un système⁸⁶. Cette circularité rend la cohérence si consubstantielle à l'idée même de système⁸⁷ que certains ont pu la qualifier de « notion systémique »⁸⁸, tandis que d'autres évoquent une « idéologie de la cohérence »⁸⁹.

Ceci impose de préciser ce qu'implique exactement cette propriété.

p. 5 ; TROPER (M.), « Système juridique et État », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 29-44, spéc. p. 32.

⁸⁴ OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. p. 67 et s. ; voir aussi CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. pp. 48. À noter que la complétude se présente dans une certaine mesure comme une notion-miroir de la cohérence. En effet, si la cohérence implique qu'il ne puisse jamais, au sein d'un système, exister *simultanément une norme et la norme contraire*, la complétude requiert qu'il n'advienne jamais qu'il n'existe *ni une norme, ni sa contraire*, de sorte que l'une fait obstacle à l'« exubérance normative » tandis que l'autre empêche la « déficience normative » (BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. Analisi e diritto, 1994, 367 p., spéc. p. 209 ainsi que pp. 89-102). Cohérence et complétude peuvent néanmoins se rejoindre voire se confondre chez certains auteurs qui font de la seconde une dimension de la première (voir HAGE (J.), « Law and Coherence », *Ratio Juris*, 2004, n°1, pp. 87-105, spéc. p. 90 : « a coherent set must be consistent, comprehensive and its elements must mutually support each other »).

⁸⁵ Dans une représentation idéale du système, ces propriétés systémiques sont parfaites ; en réalité, des lacunes et des incohérences sont inévitables ; voir notamment CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. pp. 186 et s.

⁸⁶ Sur la cohérence comme condition et conséquence de l'existence d'un système juridique, voir MAZUYER (E.) et DE LA ROSA (S.), « La régulation sociale européenne et l'autorégulation : le défi de la cohérence dans le recours à la *soft law* », *Cahiers de droit européen*, 2009, n° 3-4, pp. 295-333, spéc. p. 299.

⁸⁷ CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. pp. 141-142.

⁸⁸ BERTEA (S.), « Looking for coherence within the European Community », *European Law Journal*, 2005, n° 2, pp. 154-172, spéc. p. 157.

⁸⁹ ARNAUD (A.-J.), « Système en sociologie du droit », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 598-600 ; voir également HOUTCIEFF (D.), « Essai de maïeutique juridique : la mise au jour du principe de cohérence », *La semaine juridique édition générale*, 2009, n° 47, pp. 42-48, qui estime que la cohérence du droit est un axiome.

§ 2. *Qu'est-ce que la cohérence ?*

15. Difficultés de conceptualisation.- Dans la littérature juridique, l'idée de cohérence est le plus souvent employée sans définition préalable, dans son sens courant – c'est-à-dire en synonyme de « cohésion, intégrité, unité, homogénéité, équilibre, continuité, complétude, logique, rationalité [ou] harmonie »⁹⁰ – pour signifier un jugement de valeur globalement positif. En théorie et en philosophie du droit, plus spécifiquement, le terme fait en revanche l'objet de définitions méthodiques ; celles-ci se révèlent toutefois si variables que l'on ne semble finalement s'accorder que sur la confusion qui entoure le concept⁹¹. Ces difficultés s'expliquent essentiellement par le fait que, lorsque l'on tente d'appréhender la cohérence, on peine à faire abstraction de l'objet auquel on l'applique (un système, une décision ou un acte, un raisonnement, un comportement, etc.). Dans une velléité – louable – d'en donner une définition aussi précise et concrète que possible, on dépasse involontairement l'essence de la cohérence pour y adjoindre ses objectifs et ses conséquences⁹². Nous nous emploierons donc à exposer les différentes formes de cohérence (A) avant d'en examiner les fonctions (B).

A. Les formes de la cohérence

16. Acception formelle et acception matérielle.- Comme l'indique son étymologie, la cohérence [*co-*, « ensemble » + *haerere*, « coller »]⁹³ implique en définitive que des éléments soient « collés ensemble ». Tout l'enjeu est alors de comprendre comment et pourquoi ces éléments se tiennent ainsi ensemble. À cet égard, on distingue une acception formelle (1) et une acception matérielle (2).

⁹⁰ SIMON (D.), « Rapport introductif – Cohérence et ordre juridique communautaire », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collections de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 25-40, spéc. p. 26. Le Professeur Denys Simon considère cependant que ces termes sont de faux-amis.

⁹¹ Voir en ce sens PETHICK (S.), « On the Entanglement of Coherence », *Ratio Juris*, 2014, n° 1, pp. 116-137 et références citées dans l'article.

⁹² *Ibid.*

⁹³ *Ibid.*

1. Cohérence formelle

17. Approche rationnelle.- D'un point de vue théorique, la cohérence se présente tout d'abord comme un impératif de logique⁹⁴ et de rationalité⁹⁵ impliquant l'absence de contradictions⁹⁶, d'incompatibilités catégoriques ou d'exclusions mutuelles entre les éléments considérés⁹⁷.

Cette approche par la négative (que l'on nomme *consistency* en anglais⁹⁸) est une définition *a minima* de la cohérence⁹⁹. On peut néanmoins densifier cette notion en concevant la logique de façon plus constructive, comme l'exigence d'un agencement

⁹⁴ Sur l'importance de la logique dans la théorie des systèmes et sur ses usages différenciés, voir CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. pp. 123 et s. ainsi que pp. 136 et s. ; également MODUGNO (F.), « Sistema Giuridico », in *Enciclopedia giuridica fondata da Giovanni Trecciani*, vol. XXIX, Roma, 18 p., spéc. pp. 1-3. Sur l'idée de logique (principalement en lien avec le raisonnement juridique), voir BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. Analisi e diritto, 1994, 367 p., spéc. pp. 103-133 ; GARCIA MAYNEZ (E.), *Introducción a la lógica jurídica*, Mexico, Fondo de cultura economica, 1951, 257 p.

⁹⁵ CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. p. 125.

⁹⁶ *Ibid.*, spéc. p. 87 ; OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 83 et s. Pour une reprise de cette définition dans la doctrine européeniste, voir KOVAR (R.), « Éloge tempéré de l'incohérence », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collection de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 41-46 ; SIMON (D.), « Rapport introductif – Cohérence et ordre juridique communautaire », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collection de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 25-40.

⁹⁷ À noter qu'il existe des subtilités théoriques différenciant les contradictions, les contrariétés et les antinomies ; nous ne les aborderons pas ici car ce sujet dépasse largement l'envergure de cette thèse. Sur les antinomies, voir GAVAZZI (G.), *Delle antinomie*, Turin, Giappichelli, 1959, 183 p. ; PERELMAN (Ch.), *Les antinomies en droit*, Bruxelles, Bruylant, coll. Travaux du centre national de recherches de logiques, 1965, 404 p. ; GÉRARD (Ph.) « Antinomie », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 35-39.

⁹⁸ Sur les correspondances entre les sémantiques françaises et anglaises, voir GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 62.

⁹⁹ Sur l'idée d'une possible gradation dans la définition de la cohérence voir MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p., spéc. pp. 124-125 ; SIMON (D.), « Rapport introductif – Cohérence et ordre juridique communautaire », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collections de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 25-40.

déductif¹⁰⁰, d'une articulation conséquentielle entre les composantes d'un tout. Non seulement les éléments considérés ne se contredisent pas, mais ils se justifient et se supportent mutuellement. Appliquée à un raisonnement juridique, cette conception correspond à l'*integrated coherence*¹⁰¹ du Professeur Jaap Hage mais on peut également l'envisager dans la perspective d'identification d'un système juridique.

Aux côtés de cette acception logique et formelle, on peut envisager une approche plus substantielle de la cohérence.

2. Cohérence matérielle

18. Approche téléologique.- À partir de la théorie de la cohérence narrative élaborée par Ronald Dworkin¹⁰², selon laquelle une suite de normes doit raconter une « histoire » compréhensible – c'est-à-dire un discours dépourvu de répétitions et de contradictions – Neil MacCormick développe le concept de cohérence normative¹⁰³ qui confère à la cohérence une coloration plus intense que dans son acception purement logique : outre la non-contradiction – qui semble être un prérequis à toute élaboration ultérieure¹⁰⁴, la cohérence suppose alors une synergie téléologique orientant des éléments vers un objectif déterminé, un sens politique commun¹⁰⁵, un projet unique¹⁰⁶.

¹⁰⁰ Sur l'idée d'un système déductif, voir BOBBIO (N.), Turin, Giappichelli, coll. *Analisi e diritto*, 1994, 367 p., spéc. p. 108, citant ESMEIN (A.), « L'originalité du Code Civil », in *Le Code Civil (1804-1904). Livre du centenaire*, Paris, Rousseau, 1904, 1128 p., 2 vol., pp. 9-10.

¹⁰¹ HAGE (J.), « Law and Coherence », *Ratio Juris*, 2004, n°1, pp. 87-105, spéc. p. 90 : « a coherent set must be consistent, comprehensive and its elements must mutually support each other ».

¹⁰² DWORKIN (R.), *L'empire du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. *Recherches politiques*, 1994, 468 p.

¹⁰³ MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. *Les voies du droit*, 1996, 322 p.

¹⁰⁴ La non-contradiction (*consistency*) est un prérequis pour la cohérence (*cohesion*) dans les théories de Neil MacCormick et Aleksander Peczenik ; voir SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243, se référant à MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. *Les voies du droit*, 1996, 322 p. et ALEXI (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147.

¹⁰⁵ MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. *Les voies du droit*, 1996, 322 p. ; ALEXI (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147.

¹⁰⁶ MAULIN (É.), « Cohérence et ordre juridique », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collections de l'Université Robert Schuman – Centre

Appliquée à un système juridique, cette approche évoque une cohésion d'ensemble¹⁰⁷ (*coherence* en anglais¹⁰⁸) impliquant que les énoncés juridiques soient compatibles entre eux et puissent être axiologiquement ramenés à un principe fédérateur unique (ou à une constellation unique de principes)¹⁰⁹, voire à une même *valeur*^{110,111}.

d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 9-24 citant JACOB (A.) (dir.), *Encyclopédie philosophique universelle, Les notions philosophiques*, tome 2, Paris, Presses universitaires de France, 1989-1992, 5 tomes en 7 vol.

¹⁰⁷ MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. ; GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 62.

¹⁰⁸ Là encore, sur les correspondances entre les sémantiques françaises et anglaises, voir GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 62.

¹⁰⁹ En pratique, l'unicité d'un principe fédérateur du système est illusoire ; voir notamment GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. pp. 62 et s. qui précise qu'il ne s'agit généralement pas d'un principe unique mais d'un petit nombre de principes. Voir aussi BERGEL (J.-L.), *Méthodologie juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 2^{ème} éd., 2016, 453 p., spéc. pp. 219-220, citant PESCATORE (P.), *Introduction à la science du droit*, Luxembourg et Bruxelles, Éditions de l'Université du Luxembourg et Bruylant, 2^{ème} réimpression, 2009, 592 p., spéc. p. 436 et s. : selon lui, chaque système juridique repose plutôt sur quelques « poutres maîtresses ». Un système peut d'ailleurs admettre des principes qui prennent des directions différentes et qu'il convient alors de concilier ; voir en ce sens OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. p. 86 ainsi que GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. pp. 62 et s.

¹¹⁰ Sur la cohérence en fonction de valeurs, voir ORIANNE (P.), « Valeurs et méthodes dans le système juridique : le rôle de l'égalité », in PERELMAN (Ch.) (dir.), *L'égalité*, vol. 8, Bruxelles, Bruylant, coll. Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, 1982, 628 p., pp. 583-614, spéc. p. 586 qui affirme, en référence à l'œuvre de Hans Kelsen, que, « contrairement à une méprise trop fréquente, une théorie relativiste des valeurs n'affirme pas qu'il n'existe pas de valeurs et en particulier pas de justice ; elle implique seulement qu'il n'existe pas de valeurs absolues, mais uniquement des valeurs relatives, pas de justice absolue, mais seulement une justice relative, que les valeurs que nous fondons par nos actes créateurs de normes et que nous mettons à la base de nos jugements de valeur ne peuvent pas avoir la prétention d'exclure la possibilité même de valeurs opposées ». Voir aussi COTTA (S.), *Il diritto come sistema di valori*, Cinisello Balsamo, San Paolo Edizioni, 2004, 176 p. Sur les notions de principe et de valeur en droit de l'Union européenne (et la pertinence relative de leur distinction), voir *ex multis* MOLINIER (J.) (coord.), *Les principes fondateurs de l'Union européenne*, Université de Toulouse, Mission de recherche Droit et Justice, 2004, 318 p., spéc. pp. 7 et s.

¹¹¹ À noter que les théoriciens se divisent sur la question de savoir si cette approche doit ou non tenir compte de considérations morales. Alors que l'approche de Neil MacCormick est neutre et n'exclut pas la poursuite de principes illégitimes ou inégalitaires, Ronald Dworkin développe une vision « moralisée » de la cohérence en superposant aux principes directeurs du système une exigence de justice (avant *L'empire du droit*) voire de morale (après *L'empire du droit*) à travers ce qu'il identifie comme le concept d'*integrity*. Une controverse s'est notamment créée autour de la question de savoir si le « droit nazi » est un droit. L'inscription de notre étude dans le contexte de systèmes juridiques démocratiques et modernes purge toutefois largement ce type de débat. Sur cette controverse, consulter DWORKIN (R.), *L'empire du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Recherches politiques, 1994, 468 p. ainsi que MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. Voir aussi ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147. Sur l'idée d'une conception relativement neutre de la cohérence, voir LALANDE (A.), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 11^{ème} éd., 1972, 1323 p., pp. 1096-1097 : un système

Qu'elle soit comprise dans son sens formel ou matériel, la cohérence a une fonction structurante dans la théorie des systèmes.

B. Le rôle de la cohérence dans la théorie des systèmes

19. Indicateur de l'existence d'un système juridique.- Comme nous l'avons déjà évoqué ci-dessus, en tant que propriété particulière des systèmes juridiques, la cohérence d'un ensemble d'énoncés juridiques est l'indicateur privilégié d'une dynamique systémique¹¹². Nous n'insisterons pas davantage sur ce point déjà discuté.

20. Instrument d'affirmation des systèmes juridiques.- Il faut en revanche souligner, à ce stade, qu'en conférant à cet ensemble une « unité logique »¹¹³, la cohérence remplit, outre son rôle d'indicateur systémique, une double fonction. D'une part, elle assure la rationalité conceptuelle¹¹⁴ du « système », condition essentielle à son intelligibilité, son acceptabilité et, par voie de conséquence, sa *légitimité*¹¹⁵. D'autre part, la cohérence génère l'unité, la solidarité, la cohésion¹¹⁶ des éléments du

est un « ensemble d'idées [...] logiquement solidaires, mais en tant qu'on les considère dans leur cohérence plutôt que dans leur vérité ».

¹¹² Voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 64 et s.

¹¹³ L'expression est reprise de MODERNE (F.), « Légitimité des principes généraux du droit et théorie du droit », *Revue française de droit administratif*, 1999, n° 4, pp. 722-742, se référant à la pensée de Hans Kelsen. Dans le même sens, voir DE BÉCHILLON (D.), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Éditions Odile Jacob, 1997, 302 p., spéc. pp. 246 et 261, citant OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p. ; SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10, spéc. p. 5 ; TROPER (M.), « Système juridique et État », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 29-44, spéc. p. 32.

¹¹⁴ Sur la rationalité, voir ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147 ; CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. p. 125.

¹¹⁵ L'expression est reprise de MODERNE (F.), « Légitimité des principes généraux du droit et théorie du droit », *Revue française de droit administratif*, 1999, n° 4, pp. 722-742.

¹¹⁶ Sur la cohésion, voir MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. ; GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 62. Voir SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243, se référant à MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. et ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147.

système, ce qui permet de l'identifier, au sens premier du terme, c'est-à-dire de percevoir son *identité*¹¹⁷.

En combinant les définitions retenues pour les deux piliers notionnels de notre étude – à savoir les systèmes (fiscaux) et la cohérence – les contours du sujet examiné apparaissent plus clairement.

§ 3. *Qu'est-ce que la cohérence des systèmes fiscaux ?*

21. Cohérence « au sein des » ou « entre les » systèmes fiscaux ?- Compte tenu de la grande densité conceptuelle des notions de système juridique (ici dans sa dimension fiscale) et de cohérence, la combinaison de ces termes n'est pas univoque. Selon que l'on envisage la cohérence dans son sens formel ou matériel et selon qu'on l'applique à des systèmes fiscaux étatiques ou infra-étatiques, l'idée de « cohérence des systèmes fiscaux » recouvre des problématiques très variées.

Le polymorphisme du sujet s'amplifie encore davantage dans la mesure où la cohérence est susceptible de déployer une double dimension¹¹⁸. En effet, dans une perspective intrinsèque à l'objet auquel on l'applique, elle désigne l'articulation logique et/ou la convergence téléologique de ses composantes : l'objet est cohérent en lui-même, *en son propre sein*. Dans une perspective extrinsèque, la cohérence évoque le lien logique ou téléologique qu'un objet entretient avec quelque chose qui lui est extérieur : l'objet est cohérent *avec*, *au regard de* ou *par rapport à* un autre objet (de même nature ou non), par rapport à un objectif, etc. En conséquence, explorer la cohérence des systèmes fiscaux peut exiger leur examen individuel en vue d'apprécier la cohérence de ces

¹¹⁷ Sur l'identité des systèmes juridiques (et l'importance de cette question), voir notamment les différentes positions doctrinales exposées par le Professeur Joseph Raz dans RAZ (J.), *The Concept of a Legal System*, Oxford, 2^{ème} éd., 1980, 245 p., spéc. p. 1, p. 95 et s. ainsi que p. 187 et s.

¹¹⁸ Sur cette dualité, voir PETHICK (S.), « On the Entanglement of Coherence », *Ratio Juris*, 2014, n° 1, pp. 116-137.

systèmes « en leur sein » mais aussi l'observation de leurs interactions réciproques pour évaluer la cohérence qui se déploie « entre eux »¹¹⁹.

Ces éléments de définition doivent à présent être replacés dans le contexte du droit fiscal de l'Union européenne qui constitue le cadre de notre recherche.

Section 2 – Cadre contextuel : Le droit fiscal de l'Union européenne

22. Double degré de spécialisation. - Étudier la cohérence des systèmes fiscaux en droit de l'Union européenne suppose d'examiner la question de la cohérence des systèmes juridiques à travers un double prisme : celui de la construction européenne amorcée à la fin des années 1950 (§ 1) auquel se superpose celui plus spécifique de l'intégration *fiscale* européenne (§ 2).

§ 1. La construction européenne

23. Dépassement du référentiel de droit interne. - Les notions fondamentales de la théorie juridique que sont le « système juridique » et la « cohérence » ont prioritairement été conceptualisées à travers le prisme du droit interne¹²⁰. Leur étude combinée en droit de l'Union européenne impose alors « un effort de conceptualisation

¹¹⁹ En l'absence de mention explicite d'un élément extérieur déterminé (par exemple par le biais d'une formule comme « la cohérence des systèmes fiscaux au regard de... »), la cohérence « des » systèmes fiscaux nous semble se référer à leurs interactions réciproques.

¹²⁰ Comme on l'a déjà évoqué, la doctrine internationaliste s'est également saisie du sujet mais elle se présente essentiellement comme un contrepoint de la doctrine « interniste » et s'attache précisément à extraire la notion de système de son acception « interne ». Voir notamment WYLER (E.), « Propos sur la fécondité du paradigme systémique en droit international à la lumière de la théorie de Georges Abi-Saab », in *The international legal system in quest of equity and universality : Liber amicorum Georges Abi-Saab*, La Hague, Martinus Nijhoff, 2001, 615 p., pp. 23-49 ; COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105.

renouvelé »¹²¹ lié au pluralisme systémique¹²² – ou polycentrisme¹²³ – qui caractérise l’Union européenne (A) et à la coloration particulière que prend la notion de cohérence dans ce contexte juridique (B).

A. Le pluralisme systémique dans l’Union européenne

24. Nature juridique incertaine de l’Union européenne.- Fondée par six États dans les années 1950 et en rassemblant désormais vingt-sept¹²⁴, l’Union européenne est une organisation d’intégration économique régionale¹²⁵. Le « nouvel ordre juridique de droit international »¹²⁶ qu’elle institue a ceci de particulier qu’il est « intégré au système juridique des États membres »¹²⁷. Les débats doctrinaux autour de la nature juridique exacte de cette Communauté (puis Union) sont néanmoins « sans fin »¹²⁸.

¹²¹ CHÉROT (J.-Y.), « Le droit dans un ordre juridique faiblement ordonné. Le cas de l’Union européenne », in *Le dialogue des juges, Mélanges en l’honneur du président Bruno Genevois*, Paris, Dalloz, 2009, 1166 p., pp. 175-184, spéc. p. 180.

¹²² BERRAMDANE (A.), « La Cour de justice des Communautés européennes au carrefour des systèmes juridiques », in MASCLET (J.-C.), RUIZ-FABRI (H.), et BOUTAYEB (C.) (dir.), *L’Union européenne : union de droit, union des droits, Mélanges en l’honneur du Professeur Philippe Manin*, Paris, Pedone, 2010, 937 p., pp. 227-244, spéc. p. 228.

¹²³ BERTEA (S.), « Looking for coherence within the European Community », *European Law Journal*, 2005, n° 2, pp. 154-172.

¹²⁴ Les membres de l’Union européenne sont les suivants (*nda* : nous indiquons la date d’adhésion et, le cas échéant, la date de sortie) : Allemagne (1957), France (1957), Italie (1957), Belgique (1957), Pays-Bas (1957), Luxembourg (1957), Royaume-Uni (1973-2020), Irlande (1973), Danemark (1973), Grèce (1981), Espagne (1986), Portugal (1986), Autriche (1995), Suède (1995), Finlande (1995), Chypre (2004), République tchèque (2004), Estonie (2004), Hongrie (2004), Lettonie (2004), Lituanie (2004), Malte (2004), Pologne (2004), Slovaquie (2004), Slovénie (2004), Bulgarie (2007), Roumanie (2007), Croatie (2013).

¹²⁵ C’est ainsi qu’elle est définie notamment dans les actes constitutifs d’autres organisations internationales auxquelles elle est susceptible de participer ou dans certaines conventions internationales ; voir par exemple l’acte constitutif de la FAO ou encore la Convention pour la protection du milieu marin de l’Atlantique du Nord-Est du 22 septembre 1992. Sur ces exemples, voir KARAGIANNIS (S.), « Participation et représentation de l’Union européenne dans certaines organisations internationales, quelques aspects juridiques », in LAMBLIN-GOURDIN (A.-S.) et MONDIELLI (É.) (dir.), *Le droit des relations extérieures de l’Union européenne après le Traité de Lisbonne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l’Union européenne – Colloques, 2013, 453 p., pp. 109-153, spéc. pp. 114 et s.

¹²⁶ CJCE, 5 février 1963, *Van Gend en Loos*, aff. 26/62, *Rec.* p. 3.

¹²⁷ CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c. ENEL*, aff. 6/64, *Rec.* p. 1141 : la Cour de justice des Communautés européennes identifie un « ordre juridique propre, intégré au système juridique des États membres ».

¹²⁸ BERRAMDANE (A.), « Le droit international, un ordre juridique propre intégré au système juridique de l’Union », in BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L’identité du droit de l’Union européenne : mélanges en l’honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, pp. 275-288. L’auteur parle de « débat théologique sans fin ». Pour un panorama détaillé des thèses en présence, voir BLUMANN (C.), DUBOIS (L.), *Droit institutionnel de l’Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. pp. 101 et s. Pour quelques contributions fondatrices illustrant différentes thèses, voir AZOULAI (L.), « La nature juridique de l’Union européenne », in COHEN-JONATHAN (G.) et DUTHEIL DE LA ROCHÈRE (J.) (dir.), *Constitution européenne, démocratie et droits de l’Homme*, Bruxelles, Bruylant,

Dépourvue de *Kompetenz-Kompetenz*¹²⁹, elle n'est pas un État (même fédéral)¹³⁰ ; dépassant la logique purement intergouvernementale pour fonctionner largement sur la base de la majorité qualifiée¹³¹, elle n'est pas non plus une organisation internationale « comme les autres »¹³². L'Union est alors si « difficile à situer dans la typologie des sujets classiques du droit international »¹³³ qu'on a parfois fini par renoncer à la qualifier selon une catégorie juridique connue, préférant y voir un être *sui generis*¹³⁴, un « objet politiquement non identifié »¹³⁵ voire « juridiquement non identifiable »¹³⁶. Certains se sont efforcés d'investir cet « entre-deux – entre l'État et l'organisation

2003, 307 p., pp. 97-117 ; MONJAL (P.-Y.), « La nature juridique de l'Union européenne : en attendant Godot (ou le droit institutionnel de l'Union à la recherche de son objet) », *Les Petites Affiches*, 1995, n° 57, pp. 16-20 ; CONSTANTINESCO (V.), « Europe fédérale, Confédération européenne, Fédération d'États-nations ? », *Cahiers français*, 2000, n° 298, pp. 80-90 ; LEBEN (C.), « À propos de la nature juridique des Communautés européennes », *Droits, L'Europe et le droit*, vol. 14, 1991, pp. 61-72 ; REUTER (P.), *Organisations européennes*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Droit, 2^{ème} éd., 1970, 487 p., spéc. pp. 208 et s. ; BEAUD (O.), *Théorie de la fédération*, Paris, Presses universitaires de France, 2007, 433 p. ; BEULAY (M.), « L'Union européenne comme organisation internationale ? », in BENLOLO-CARABOT (M.), CANDAS (U.) et CUJO (E.) (dir.), *Union européenne et droit international. En l'honneur de Patrick Daillier*, Paris, Pedone, 2012, 912 p., pp. 95-138 ; SIMON (D.), « L'Union européenne comme fédération », in BENLOLO-CARABOT (M.), CANDAS (U.) et CUJO (E.) (dir.), *Union européenne et droit international. En l'honneur de Patrick Daillier*, Paris, Pedone, 2012, 912 p., pp. 139-230 ; DECHÂTRE (L.), *Le pacte fédératif européen*, thèse, Paris II, 2012, 842 p.

¹²⁹ « *Kompetenz-Kompetenz* » ou « compétence de sa compétence » est une expression dont la paternité est contestée mais généralement attribuée à JELLINEK (G.), *L'État moderne et son droit*, Paris, Éditions Giard et Brière, 1911-1913, 2 vol., 574 p. (tome I) et 593 p. (tome II), notamment tome II, spéc. p. 136 ; voir en ce sens CONSTANTINESCO (V.) et PIERRÉ-CAPS (S.), *Droit constitutionnel*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Droit, 6^{ème} éd., 2013, 535 p., spéc. p. 17-18.

¹³⁰ Pour exclure la qualification d'État, l'argument généralement avancé est le défaut de souveraineté de l'Union européenne dû à sa compétence d'attribution (art. 5 § 1 et § 2 TUE) qui la prive de la compétence de sa compétence. BLUMANN (C.), DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. p. 105 et pp. 634-635.

¹³¹ Le vote à la majorité qualifiée (art. 294 TFUE) constitue la procédure législative ordinaire. Il existe, dans certains domaines, un intergouvernementalisme plus classique, notamment en matière fiscale (art. 115 TFUE qui prévoit une procédure législative spéciale à l'unanimité) ou encore dans le domaine de la PESC (art. 24 § 1 al. 2 TUE).

¹³² Pour justifier que l'Union européenne n'est pas une simple organisation internationale classique, il est principalement fait référence au dépassement du caractère intergouvernemental grâce à une procédure législative ordinaire basée sur le vote à la majorité qualifiée (art. 294 TFUE) ; voir BLUMANN (C.), DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. p. 105 et pp. 634-635.

¹³³ ROLAND (S.), « Quelques réflexions méthodologiques sur la qualification de la nature juridico-politique de l'Union européenne », BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 245-261, spéc. pp. 248-249.

¹³⁴ DUBOUIS (L.), « La nature juridique de l'Union européenne », in COHEN-JONATHAN (G.) et DUTHEIL DE LA ROCHÈRE (J.) (dir.), *Constitution européenne, démocratie et droits de l'Homme : actes du colloque des 13 et 14 mars 2003*, Bruxelles Bruylant, 2003, 307 p., pp. 81-97.

¹³⁵ Formule de Jacques Delors.

¹³⁶ DUBOUIS (L.), « La nature juridique de l'Union européenne », in COHEN-JONATHAN (G.) et DUTHEIL DE LA ROCHÈRE (J.) (dir.), *Constitution européenne, démocratie et droits de l'Homme : actes du colloque des 13 et 14 mars 2003*, Bruxelles Bruylant, 2003, 307 p., pp. 81-97.

internationale »¹³⁷ en recourant à une terminologie hybride, la qualifiant de « fédération d'États-nations »¹³⁸ ou encore d' « ordre juridique interne de dimension transnationale »¹³⁹. Enfin, si le Professeur Olivier Beaud a rattaché l'Union européenne à la fédération¹⁴⁰, c'est au prix d'une importante clarification conceptuelle que l'on peut rapprocher d'un renouvellement théorique.

25. Caractère composite de l'Union européenne.- Quoi qu'il en soit, l'ordre juridique de la Communauté (puis de l'Union) européenne se caractérise par son caractère « composite »¹⁴¹ et « plural »¹⁴² auquel fait écho l'emploi de « techniques fédérales »¹⁴³ liées à la « répartition des compétences entre plusieurs niveaux

¹³⁷ ROLAND (S.), « Quelques réflexions méthodologiques sur la qualification de la nature juridico-politique de l'Union européenne », BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 245-261, spéc. pp. 248-249. Dans même sens BLUMANN (C.), DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. pp. 634-635 : « elle emprunte aux deux ».

¹³⁸ DELORS (J.), « Ma vision d'une fédération d'États-nations », *Le Monde des Débats*, juillet-août 2000. Comme le remarque le Professeur Louis Dubouis, cette formule proposée par Jacques Delors jouit d'une grande popularité.

¹³⁹ Conclusions de l'Avocat général Poiras Maduro sous CJCE, 3 septembre 2008, *Kadi et Al Barakaat International Foundation c. Conseil et Commission*, aff. jtes C-402/05P et C-415/05P, *Rec.* p. I-6351, point 21 des conclusions. Dans un sens similaire, voir PELLET (A.), « Préface », in BURGORGUE-LARSEN (L.), DUBOUT (E.), MAITROT DE LA MOTTE (A.) et TOUZÉ (S.) (dir.), *Les interactions normatives : droit de l'Union européenne et droit international*, Paris, Pedone, coll. Cahiers européens, 2012, 380 p., pp. 5-12, spéc. p. 7 : « le droit européen est un Janus : il se comporte vis-à-vis du droit international (et des États non-membres de l'Union) comme un droit national ; mais il est "une sorte de" droit international à l'égard des droits internes des États membres ».

¹⁴⁰ BEAUD (O.), *Théorie de la fédération*, Paris, Presses universitaires de France, 2007, 433 p. Dans cet ouvrage, l'auteur suggère de s'extraire de la logique constitutionnelle stato-centrée et propose une théorie de la fédération qui soit distincte de la théorie de l'État. Le terme « fédération » est alors employé pour désigner ce qui était traditionnellement appelé « confédération », c'est-à-dire une entité politico-juridique d'origine conventionnelle (l'auteur renvoie notamment aux travaux de PUFENDORF (S.), *De iure naturae et gentium*, 1672 et de ROSSI (P.), *Per la Patria comune. Rapporto della commissione della Dieta ai ventidue Cantoni sul progetto d'Atto federale da essa deliberato a Lucerna il 15 dicembre 1832*, 1832).

¹⁴¹ BLUMANN (C.), DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. p. 45. D'autres auteurs utilisent le terme « composé » ; voir CHÉROT (J.-Y.), « Le droit dans un ordre juridique faiblement ordonné. Le cas de l'Union européenne », in *Le dialogue des juges, Mélanges en l'honneur du président Bruno Genevois*, Paris, Dalloz, 2009, 1166 p., pp. 175-184, spéc. p. 182.

¹⁴² En ce sens voir BERRAMDANE (A.), « La Cour de justice des Communautés européennes au carrefour des systèmes juridiques », in MASCLÉ (J.-C.), RUIZ-FABRI (H.), et BOUTAYEB (C.) (dir.), *L'Union européenne : union de droit, union des droits, Mélanges en l'honneur du Professeur Philippe Manin*, Paris, Pedone, 2010, 937 p., pp. 227-244, spéc. p. 228.

¹⁴³ LEBEN (C.), « À propos de la nature juridique des Communautés européennes », *Droits, L'Europe et le droit*, vol. 14, 1991, pp. 61-72. L'auteur précise que l'on parle souvent de « fédération en puissance ». En doctrine il est souvent fait référence à la structure « quasi fédérale » de l'Union ; voir en ce sens PELLET (A.), « Préface », in BURGORGUE-LARSEN (L.), DUBOUT (E.), MAITROT DE LA MOTTE (A.) et TOUZÉ (S.) (dir.), *Les interactions normatives : droit de l'Union européenne et droit international*, Paris, Pedone, coll. Cahiers européens, 2012, 380 p., pp. 5-12, spéc. p. 7. Voir aussi GICQUEL (J.) et GICQUEL (J.-E.), *Droit*

d'exercice du pouvoir »¹⁴⁴. « Propre [mais] intégré aux systèmes juridiques des États membres »¹⁴⁵, il repose intrinsèquement sur une pluralité de niveaux (ou de systèmes) hiérarchisés pour englober en son sein les systèmes juridiques des États membres – qui peuvent s'analyser en des sous-systèmes – et les règles européennes, cet ensemble étant soumis à une exigence jurisprudentielle de compatibilité systémique¹⁴⁶.

Dans un tel contexte, la notion de cohérence présente une résonance particulière.

B. L'exigence de cohérence en droit de l'Union européenne

26. Acuité de la cohérence en droit de l'Union européenne.- Si « l'exigence de cohérence se pose dans le cadre de tout ordre juridique [...], elle prend une signification particulière dans l'ordre juridique de l'Union européenne caractérisé par la multiplicité de ses traités constitutifs, la diversité des structures organiques qui en sont issues et des politiques qui sont mises en œuvre »¹⁴⁷. Ce contexte, sujet à un fort « risque d'atomisation »¹⁴⁸, la rend en effet plus nécessaire mais aussi plus difficile à réaliser¹⁴⁹.

27. La cohérence structurelle dans l'Union.- Compte tenu de l'observation précédente, on ne s'étonnera pas que, pour ordonner le pluralisme inhérent à la

constitutionnel et institutions politiques, Paris, L.G.D.J., coll. Domat Droit public, 29^{ème} éd., 2015, 860 p., spéc. p. 88, qui estiment que « l'Union européenne est un État fédéral en devenir ». Antérieurement et *contra*, voir GANSHOF VAN DER MEERSCH (W.), « L'ordre juridique des Communautés européennes et le droit international », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 148, 1975, pp. 1-433 : l'auteur est opposé à l'emploi de l'adjectif fédéral (ou pré-fédéral) pour qualifier l'ordre juridique de la Communauté économique européenne, préférant réserver ce terme à des ordres étatiques. Sur ce sujet en général, voir également la thèse de DECHÂTRE (L.), *Le pacte fédératif européen*, thèse, Paris II, 2012, 842 p.

¹⁴⁴ BLUMANN (C.), DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. pp. 101-118, spéc. p. 105.

¹⁴⁵ CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c. ENEL*, aff. 6/64, *Rec.* p. 1141.

¹⁴⁶ BERRAMDANE (A.), « La Cour de justice des Communautés européennes au carrefour des systèmes juridiques », in MASCLET (J.-C.), RUIZ-FABRI (H.), et BOUTAYEB (C.) (dir.), *L'Union européenne : union de droit, union des droits, Mélanges en l'honneur du Professeur Philippe Manin*, Paris, Pedone, 2010, 937 p., pp. 227-244, spéc. p. 228.

¹⁴⁷ DERO-BUGNY (D.), « La cohérence dans le système européen de protection des droits fondamentaux », *L'identité du droit de l'Union européenne : mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 109-124.

¹⁴⁸ BLUMANN (C.), DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. pp. 139-146, not. p. 140.

¹⁴⁹ BERTEA (S.), « Looking for coherence within the European Community », *European Law Journal*, 2005, n° 2, pp. 154-172.

construction européenne¹⁵⁰, le traité de Maastricht ait explicitement introduit dans le droit de l'Union européenne une exigence générale de cohérence (anc. article 3 TUE¹⁵¹). Dans la partie de cette disposition reprise aujourd'hui aux articles 13 al. 1 TUE¹⁵² et 7 TFUE¹⁵³, la prescription s'applique à la politique institutionnelle¹⁵⁴. En outre, l'article 21 § 3 TUE¹⁵⁵ actuel intègre le passage sur l'action extérieure de l'Union en imposant une coopération au sein du triangle institutionnel et entre celui-ci et les États membres dans la gestion des politiques extérieures.

À ces mentions textuelles s'ajoutent d'autres dynamiques de cohérence, moins explicites de prime abord mais tout aussi déterminantes. On peut citer ici le principe de primauté du droit de l'Union européenne sur les droits nationaux¹⁵⁶ qui, en tant que tel et par le biais de ses déclinaisons procédurales et contentieuses¹⁵⁷, structure « verticalement » l'ordre juridique de l'Union européenne en assurant la conformité des normes nationales avec les règles européennes et donc la « cohérence des ordres superposés »¹⁵⁸ (ordre européen et ordres internes).

¹⁵⁰ SIMON (D.), « Rapport introductif – Cohérence et ordre juridique communautaire », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collections de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 25-40, spéc. p. 34. L'auteur estime que la cohérence est une méthode pour ordonner le pluralisme.

¹⁵¹ Cet article se lisait comme suit : « (al. 1) L'Union dispose d'un cadre institutionnel unique qui assure la cohérence et la continuité des actions menées en vue d'atteindre ses objectifs, tout en respectant et en développant l'acquis communautaire. (al. 2) L'Union veille, en particulier, à la cohérence de l'ensemble de son action extérieure dans le cadre de ses politiques en matière de relations extérieures, de sécurité, d'économie et de développement. Le Conseil et la Commission ont la responsabilité d'assurer cette cohérence et coopèrent à cet effet. Ils assurent, chacun selon ses compétences, la mise en œuvre de ces politiques ».

¹⁵² L'art. 13 al. 1 TUE se lit comme suit (extrait) : « L'Union dispose d'un cadre institutionnel visant à promouvoir ses valeurs, poursuivre ses objectifs, servir ses intérêts, ceux de ses citoyens, et ceux des États membres, ainsi qu'à assurer la cohérence, l'efficacité et la continuité de ses politiques et de ses actions ».

¹⁵³ L'art. 7 TFUE se lit comme suit : « L'Union veille à la cohérence entre ses différentes politiques et actions, en tenant compte de l'ensemble de ses objectifs et en se conformant au principe d'attribution des compétences ».

¹⁵⁴ A noter que cette règle de cohérence s'impose aussi à la Cour de justice, ce dont témoigne notamment la mise en place de la procédure de réexamen prévue à l'art. 256 § 2 et § 3 TFUE.

¹⁵⁵ L'art. 21 § 3 al. 2 TUE se lit comme suit : « L'Union veille à la cohérence entre les différents domaines de son action extérieure et entre ceux-ci et ses autres politiques. Le Conseil et la Commission, assistés par le haut représentant de l'Union pour les affaires étrangères et la politique de sécurité, assurent cette cohérence et coopèrent à cet effet ».

¹⁵⁶ CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c. ENEL*, aff. 6/64, *Rec.* p. 1141.

¹⁵⁷ Par exemple, la procédure en manquement prévue aux art. 258 à 260 TFUE mais aussi l'autorité conférée aux arrêts préjudiciels.

¹⁵⁸ CHARPENTIER (J.), « Éléments de cohérence entre ordres juridiques distincts », in *L'Europe et le droit : Mélanges en hommage à Jean Boulouis*, Paris, Dalloz, 1991, 556 p., pp. 293-307.

28. Le contrôle de la cohérence nationale.- La préoccupation nourrie par le droit de l'Union européenne vis-à-vis de la cohérence se manifeste également sous une toute autre forme s'appliquant au droit interne des États membres. À l'occasion des contentieux relatifs aux jeux de hasard tranchés dans les années 2000¹⁵⁹, la Cour de justice de l'Union européenne a inclus dans le contrôle des entraves aux libertés de circulation une vérification de la cohérence de la mesure litigieuse par rapport aux objectifs poursuivis par le législateur national. Pour être considérée comme « propre à garantir la réalisation de l'objectif invoqué [par le gouvernement défendeur] » et passer ainsi le test de proportionnalité, elle doit répondre au souci de l'atteindre « d'une manière cohérente et systématique »¹⁶⁰. En matière fiscale, la cohérence du régime¹⁶¹ fiscal national était déjà une justification à part entière, bien que d'application très rare, depuis l'arrêt *Bachmann*¹⁶² (1994). La Cour de justice a donc développé un droit de regard sur la cohérence interne des systèmes juridiques qui composent l'Union.

En raison de sa complexité structurelle, le droit de l'Union européenne constitue, par nature, un cadre singulier et stimulant pour l'étude de la cohérence des systèmes juridiques. L'orientation fiscale de notre recherche impose de prendre également en compte les dynamiques spécifiques de la construction fiscale européenne.

¹⁵⁹ Voir notamment CJCE, 6 novembre 2003, *Gambelli et a.*, aff. C-243/01, *Rec. I-13031* ; CJCE, 6 mars 2007, *Placanica et a.*, aff. jtes C-338/04, C-359/04 et C-360/04, *Rec. p. I-1891*.

¹⁶⁰ Cette exigence ressort déjà des arrêts *Gambelli* et *Placanica* relatifs aux jeux de hasard ; CJCE, 6 novembre 2003, *Gambelli et a.*, aff. C-243/01, *Rec. I-13031*, point 67 ; CJCE, 6 mars 2007, *Placanica et a.*, aff. jtes C-338/04, C-359/04 et C-360/04, *Rec. p. I-1891*, point 53. La référence à la « manière cohérente et systématique » d'atteindre un objectif n'a été figée qu'un peu plus tard ; voir par exemple CJCE, 8 septembre 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional*, aff. C-42/07, *Rec. p. I-7633*. Au-delà de la jurisprudence sur les jeux de hasard, on retrouve ce critère de contrôle dans l'arrêt *Josemans* ; CJUE, 16 décembre 2010, *Josemans*, aff. C-137/09, *Rec. p. I-13019*. Sur ce sujet, voir PERALDI-LENEUF (F.), « La Cour de justice et la libéralisation des jeux en ligne : l'exigence de la cohérence », *Revue trimestrielle de droit européen*, 2010, n° 1, pp. 6-29 ; PICOD (F.), « L'appréciation de la proportionnalité des restrictions des jeux de hasard. Rien ne va plus à la Cour de justice ? », *La Semaine juridique, Édition générale*, 2009, n° 46, pp. 12-14. Plus récemment en matière de fiscalité directe, la vérification de la mise en œuvre cohérente de ses objectifs par l'État membre concerné a été opérée dans un arrêt *Commission c. Grèce* (CJUE, 26 mai 2016, *Commission c. Grèce*, aff. C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, point 40.

¹⁶¹ La justification évoque initialement la cohérence du « régime » fiscal ; avec le temps, un glissement sémantique s'est opéré et il est désormais fait référence au « système » fiscal. Le sens attribué à cette justification par la Cour de justice correspond néanmoins davantage à un examen de la logique du régime en question qu'à une évaluation globale de tout le système fiscal. À ce stade de notre présentation, il est encore trop tôt pour nous attarder sur cette justification et ses implications ; sur ce sujet, nous renvoyons à nos développements ultérieurs, *infra* § 245.

¹⁶² CJCE, 28 janvier 1992, *Bachmann*, aff. C-204/90, *Rec. p. I-249*.

§ 2. La construction fiscale européenne

29. Caractère régalien de la matière fiscale.- L'impôt est régulièrement présenté comme un attribut régalien par excellence¹⁶³. Pour l'État moderne, il est le meilleur moyen d'assurer son indépendance, en finançant sa puissance militaire et son administration¹⁶⁴. La fiscalité est si étroitement liée à la souveraineté étatique¹⁶⁵ qu'elle a d'ailleurs « longtemps été considéré[e] comme une discipline relevant exclusivement du droit interne »¹⁶⁶. Aussi, même si l'intensification des échanges commerciaux mondiaux et, par conséquent, des situations économiques transfrontalières, a déclenché, au début du XX^{ème} siècle, le développement d'une coordination internationale des droits fiscaux nationaux, il s'est agi, essentiellement, d'éviter les doubles impositions (et, le cas échéant, l'évasion fiscale) mais, en aucun cas d'instaurer un système fiscal interétatique ou supranational¹⁶⁷. Cette sensibilité particulière de la matière fiscale explique certainement le laconisme des traités européens sur ce sujet (A), ce qui n'empêche cependant pas un processus d'intégration (B).

A. Le laconisme des traités

30. Laconisme des traités.- Les traités européens contiennent, depuis l'origine, un chapitre consacré aux « Dispositions fiscales ». Celui-ci n'est toutefois composé que

¹⁶³ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 1 et 4 citant également TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2^{ème} éd., 1975, 474 p., spéc. pp. 7-8 et 10-11 : les auteurs présentent le droit fiscal comme « le symbole par excellence des pouvoirs régaliens de l'État ». Voir aussi BUISSON (J.), « Impôt et souveraineté », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, pp. 25-31.

¹⁶⁴ PEZET (F.), *La fiscalité et le marché – De l'État fiscal à la fiscalité de marché*, thèse, Paris XII-UPEC, disponible à la bibliothèque de l'UPEC, 2017, 743 p., spéc. p. 2. Voir aussi les propos de Maxime Chrétien rapportés et commentés par DUSSART (V.), « Maxime Chrétien et la question de la souveraineté fiscale », in RAIMBAULT DE FONTAINE (S.) (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, 266 p., pp. 187-195, spéc. p. 195 : « un État ne peut vivre librement que s'il peut imposer librement. ».

¹⁶⁵ Voir par exemple les conclusions de l'Avocat général Saugmandsgaard Øe dans l'affaire CJUE (gde ch.), 19 décembre 2018, *A-Brauerei*, aff. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, point 74 des conclusions : il souligne que la fiscalité est « intimement lié[e] à la souveraineté des États membres ».

¹⁶⁶ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 11.

¹⁶⁷ *Ibid.*, spéc. p. 12.

de quatre articles (articles 110 à 113 TFUE). Les trois premiers sont essentiellement des obligations de « ne pas faire » ; ils prohibent l'adoption par les États membres d'impositions intérieures discriminatoires ou protectrices frappant des produits¹⁶⁸ et encadrent les droits appliqués aux importations et exportations. En frappant ainsi des opérations et non la richesse en tant que telle, ils ciblent essentiellement la fiscalité dite « indirecte »¹⁶⁹. Le dernier article constitue, quant à lui, le fondement juridique pour l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (ce qui comprend notamment la taxe sur la valeur ajoutée), aux droits d'accises et autres impôts indirects. En complément, les traités incluaient, jusqu'à la révision issue du traité de Lisbonne¹⁷⁰, un article incitant les États membres à neutraliser, au moyen d'instruments de droit international, les phénomènes indésirables de double imposition transfrontalière (article 220 TCEE devenu 293 TCE, aujourd'hui abrogé) mais aucune autre disposition ne permet d'envisager une compétence « communautaire » en fiscalité dite « directe »¹⁷¹. Ce laconisme est d'autant plus singulier qu'il a perduré dans le temps alors qu'au fil des années des transferts de compétences sur les questions économiques et, surtout, monétaires ont été opérés¹⁷².

¹⁶⁸ Art. 110 à 112 TFUE.

¹⁶⁹ En ce sens, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 18. À noter que, pour aussi « familière » qu'elle puisse être (voir TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2^{ème} éd., 1975, 474 p., spéc. p. 84), la distinction entre fiscalité directe et indirecte est « en réalité l'une des questions les plus difficiles qui soit » (MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 6). Le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte explore extensivement cette distinction dans sa thèse (MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. pp. 5-10). Relevant que les critères de distinction proposés par la doctrine des XIX^{ème} et XX^{ème} siècles sont tous partiellement insatisfaisants tant ils souffrent d'exceptions, il estime que c'est finalement le critère économique fondé sur la nature de la matière imposable qui se révèle le plus efficace. La fiscalité indirecte frappe des *opérations* et inclut « les impôts assis sur la dépense, qu'ils prennent la forme de taxe sur le chiffre d'affaire, de droit de timbre, de droit d'enregistrement ou tout autre forme » ; on y oppose la fiscalité directe qui frappe la *richesse elle-même* et englobe les « impôts assis sur des revenus [...] ainsi que ceux qui sont assis sur la fortune ou la détention d'un capital ». Pour une approche comparative de cette distinction entre fiscalité directe et indirecte, voir par exemple THURONYI (V.), BROOKS (K.) et KOLOZS (B.), *Comparative Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2^{ème} éd., 2016, 338 p., spéc. pp. 46 et s.

¹⁷⁰ Le traité de Lisbonne a été signé le 13 décembre 2007 et est entré en vigueur le 1^{er} décembre 2009.

¹⁷¹ Voir la définition donnée *supra* à la note 169.

¹⁷² Sur ce sujet, voir notamment MARTUCCI (F.), *L'ordre économique et monétaire de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne, 2016, 1271 p., pp. 99 et s.

31. Potentialité des traités.- Les pères fondateurs n'ont pas pour autant exclu que le droit communautaire (puis de l'Union) puisse déployer une incidence sur la fiscalité directe. On ne trouve en effet dans les traités aucune « clause d'exception fiscale » qui viendrait formellement empêcher leur application en cette matière¹⁷³, alors même qu'il s'agit pourtant d'une technique conventionnelle répandue dans les accords internationaux à caractère économique¹⁷⁴. Les dispositions des traités, même non spécifiques, peuvent donc parfaitement avoir un impact sur les systèmes fiscaux des États membres.

En dépit d'un arsenal juridique relativement restreint, le droit de l'Union européenne s'est progressivement saisi des questions fiscales pour réaliser une intégration et une harmonisation partielles des droits fiscaux nationaux.

B. Les mouvements d'intégration fiscale

32. Intégration positive et négative.- En matière d'impositions indirectes, fortes des bases textuelles à disposition (notamment l'article 113 TFUE), les institutions européennes ont réalisé une harmonisation assez extensive des législations des États membres en adoptant de nombreux textes de droit dérivé qui instaurent des obligations « de faire » ; c'est ce que l'on appelle l'intégration « positive » des droits fiscaux nationaux¹⁷⁵. Ainsi, plusieurs directives instituent un régime européen harmonisé de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)¹⁷⁶ ; d'autres viennent partiellement uniformiser la

¹⁷³ En ce sens, voir notamment MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 133-134 et références citées.

¹⁷⁴ Ce genre de clause se trouve parfois dans les accords internationaux pour préciser que les dispositions de l'accord n'ont pas vocation à s'appliquer à la matière fiscale ou n'ont vocation à la saisir que sous d'importantes limitations.

¹⁷⁵ Sur la distinction entre intégration négative (obligations de ne pas faire) et intégration positive (obligations de faire), voir BALASSA (B.), *The Theory of Economic Integration*, London, Allen and Unwin, 1961, 304 p. Pour une restitution de cette approche en fiscalité européenne, voir *ex multis* MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, p. 46, spéc. note 146.

¹⁷⁶ Voir notamment la directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, *JOCE* n° 71 du 14 avril 1967, pp. 1301-1303 (dite « première directive ») ; la directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOCE* n° 71 du 14 avril 1967, pp.

structure et les taux des droits d'accises sur les alcools¹⁷⁷, le tabac¹⁷⁸ ou encore l'énergie¹⁷⁹; l'imposition des rassemblements de capitaux a également été encadrée¹⁸⁰. En complément, à l'occasion des questions préjudicielles ou des recours en manquement dont elle est saisie, la Cour de justice effectue un contrôle des droits fiscaux nationaux permettant d'éliminer les défaillances de transposition et la subsistance de mécanismes fiscaux qui entreraient en contradiction avec les prescriptions issues des textes européens; c'est l'intégration « négative ».

En ce qui concerne la fiscalité directe, l'équilibre entre intégration positive et intégration négative tend à s'inverser. En l'absence de fondement textuel explicite, c'est par le truchement des dispositions générales du marché intérieur que les institutions européennes se sont saisies de cette matière. Sur la base de l'article 115 TFUE, qui est une base juridique non spécifique à la fiscalité, quelques directives d'harmonisation très ciblées ont été adoptées en matière de flux financiers¹⁸¹, de

1303-1312 (dite « deuxième directive »); la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, *JOCE* n° L 145 du 13 juin 1977, pp. 1-40 (dite « sixième directive »); la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE* n° L 347 du 11 décembre 2006, pp. 1-118.

¹⁷⁷ Directive 92/83/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, *JOCE* n° L 316 du 31 octobre 1992, pp. 21-27; directive 92/84/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, *JOCE*, n° L 316 du 31 octobre 1992, pp. 29-31.

¹⁷⁸ Voir notamment la directive 2011/64/UE du Conseil, du 21 juin 2011, concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, *JOUE* n° L 176 du 5 juillet 2011, pp. 24-36.

¹⁷⁹ Voir notamment la directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JOUE* n° L 283 du 31 octobre 2003, pp. 51-70.

¹⁸⁰ Directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, *JOCE* n° L 249 du 3 octobre 1969, pp. 25-29 puis directive 2008/7/CE du Conseil, du 12 février 2008, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, *JOUE* n° L 46 du 21 février 2008, pp. 11-22.

¹⁸¹ Voir la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9 refondue par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16. Voir aussi la directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (dite « intérêts-redevances »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

restructurations¹⁸² ou de lutte contre l'évasion fiscale¹⁸³ mais ce paysage semble « quelque peu désertique »¹⁸⁴ en comparaison de la relative « luxuriance »¹⁸⁵ de la production législative en matière d'impôts indirects. L'intégration négative opérée par le biais des dispositions du marché intérieur a, en revanche, connu un essor considérable. À partir de l'arrêt *Avoir Fiscal*¹⁸⁶ (1986), notamment, la Cour de justice a également fait une application extensive des libertés de circulation à la fiscalité directe, rappelant de façon récurrente que même si, en l'état actuel du droit de l'Union européenne, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine du droit de l'Union, « il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect [de ce droit] »¹⁸⁷. Elle a ainsi pu contrôler et remodeler de nombreux dispositifs fiscaux nationaux pour les orienter dans le sens des principes structurant le droit de l'Union européenne.

À la lumière du contexte politico-juridique de la construction fiscale européenne, les piliers théoriques examinés précédemment présentent un intérêt renouvelé et leur

¹⁸² Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (dite « fusions »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5 refondue par la directive 2009/133/CE du Conseil, du 19 octobre 2009, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JOUE* n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46.

¹⁸³ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14 (dite « directive ATAD 1 ») complétée par la directive (UE) 2017/952 du Conseil, du 29 mai 2017, modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, *JOUE* n° L 144 du 7 juin 2017, pp. 1-11 (dite « ATAD 2 »).

¹⁸⁴ MONTAGNIER (G.), « L'harmonisation communautaire des impôts directs », *Revue française de Finances Publiques*, 1983, n° 4, pp. 119-148.

¹⁸⁵ *Ibid.*

¹⁸⁶ CJCE, 26 janvier 1986, *Commission c. France (Avoir fiscal)*, aff. 270/83, *Rec.* p. 273. Quant à l'importance de cet arrêt voir PAHLSSON (R.), « Constructing Comparability: The Reasoning of the ECJ on Equality in Taxation », in *Swedish Studies in European Law*, 2006, vol. 1, pp. 217-231, spéc. p. 218 : « it was not until the *Avoir Fiscal* case was decided in 1986, that the tax law community realized that the Court's appraisal of the scope of the treaty included national income tax laws ». À noter que certains commentateurs se réfèrent parfois à un autre arrêt légèrement antérieur : CJCE, 7 mai 1985, *Commission c. France*, affaire C-18/84, *Rec.* p. 1339. La controverse quant à la « date de naissance » de la fiscalité directe européenne est évoquée dans HINNEKENS (L.), « The Search for the Framework Conditions of the Fundamental EC Treaties Principles as Applied by the European Court to Member States' Direct Taxation », in *EC Tax Review*, 2002, n° 3, pp. 112-119, spéc. p. 113.

¹⁸⁷ CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec.* p. I-225, point 21 et CJCE, 4 octobre 1991, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-246/89, *Rec.* p. I-4585, point 12. La nouvelle sémantique apparaît par exemple dans l'arrêt CJUE, 19 juin 2014, *Strojirny Prostějov*, aff. C-53/13 et C-80/13, ECLI:EU:C:2014:2011, point 23.

combinaison oriente assez naturellement la réflexion vers une interrogation qui émerge avec une intensité particulière : celle relative à la systématisation de la construction fiscale européenne.

Section 3 – Enjeux : La piste d’un système fiscal européen

33. Le besoin de systématisation.- Comme le montrent les développements précédents, la densité sémantique des termes « système » et « cohérence » contribue au fort polymorphisme du sujet de thèse envisagé. Selon les acceptions retenues, le thème de la « cohérence des systèmes fiscaux » est susceptible d’évoquer plusieurs problématiques très diverses. Le contexte européen et fiscal de notre recherche permet néanmoins de hiérarchiser l’intérêt de ces différentes questions pour identifier celle(s) qui se pose(nt) avec le plus d’intensité. En particulier, le développement lent, fragmentaire et assez casuistique – car souvent par le biais de l’intégration négative – de la fiscalité européenne, combiné au pluralisme systémique exacerbé qui caractérise l’Union, créent une complexité marquée qui pousse l’esprit à rechercher, avant tout, une forme de systématisation¹⁸⁸. On est alors tentés de se demander si les interactions fiscales au sein de l’Union européenne présentent suffisamment de cohérence pour obéir à une quelconque dynamique systémique.

34. L’intérêt de la systématisation.- D’un point de vue théorique, la présentation du droit positif en forme ordonnée ou systématisée constitue « la tâche ou, à tout le moins, la tâche la plus importante de la science du droit »¹⁸⁹. En effet, même si l’identification des systèmes semble parfois constituer un « objet de

¹⁸⁸ SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10, spéc. p. 6 : « l’esprit ne peut comprendre un objet complexe que sous la catégorie de la systématité ». Sur l’exigence de systématité inhérente à la pensée, voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 27 et 129 ; WYLER (E.), « Propos sur la fécondité du paradigme systémique en droit international à la lumière de la théorie de Georges Abi-Saab », in *The international legal system in quest of equity and universality : Liber amicorum Georges Abi-Saab*, La Hague, Martinus Nijhoff, 2001, 615 p., pp. 23-49, spéc. p. 33.

¹⁸⁹ CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. p. 331 et doctrine citée, notamment ALCHOURRON (C.) et BULYGIN (E.), *Normative systems*, Vienne & New York, Springer, 1971, 208 p.

spéculation [philosophique] dépourvu de tout intérêt pour le travail des juristes tournés vers la pratique »¹⁹⁰, le prisme systémique présente en réalité un véritable intérêt évaluatif et prescriptif¹⁹¹. Le « système » fournit en effet le cadre logique et conceptuel de référence dans lequel envisager l'amélioration, le renouvellement ou la complémentation des règles mises en place¹⁹². Cette démarche peut d'ailleurs se révéler particulièrement opportune pour des sujets très techniques, comme la fiscalité, qui tendent à faire l'objet de raisonnements atomisés (impôt par impôt, voire régime fiscal par régime fiscal) ; elle permet de donner la priorité à une perspective d'ensemble¹⁹³.

La notion de cohérence tient précisément un rôle privilégié au regard de cet axe général de réflexion (§ 1) et les enjeux identifiés en lien avec cette notion nous conduiront à circonscrire le champ de notre étude (§ 2).

§ 1. L'axe de réflexion choisi

35. Du système juridique au système fiscal. - On dénombre assez peu d'études confrontant la construction européenne et la structure de son ordre juridique aux travaux philosophiques et théoriques portant sur les systèmes¹⁹⁴. La doctrine européeniste fait néanmoins régulièrement référence à un « système juridique communautaire (ou de l'Union européenne) »¹⁹⁵. Même si l'emploi de ces termes est

¹⁹⁰ GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 65.

¹⁹¹ CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. p. 331 et doctrine citée.

¹⁹² *Ibid.*

¹⁹³ La tendance actuelle est à la fragmentation ; sur l'intérêt d'une approche globale en droit fiscal, voir TOURNIÉ (G.), *La politique fiscale sous la 5^{ème} République : introduction à l'étude du système fiscal français*, Toulouse, Privat, coll. Societas, 1985, 176 p., spéc. p. 46 *in fine*.

¹⁹⁴ Pour des travaux de théorie du droit, voir DICKSON (J.), « How Many Legal Systems? Some puzzles regarding the identity conditions of, and relations between, legal systems in the European Union », *University of Oxford Legal Research Paper Series*, 2008, n° 40, 27 p. ; DICKSON (J.), « Directives in EU Legal Systems: Whose Norms Are They Anyway? », *European Law Journal*, 2011, n° 2, pp. 190-212 ; RICHMOND (C.), « Preserving the Identity Crisis: Autonomy, System and Sovereignty in European Law », *Law and Philosophy*, 1997, n° 4, pp. 377-420. Dans la doctrine européeniste, les notions théoriques sont souvent mobilisées en préambule des études portant sur des sujets de droit institutionnel pour servir de base à la réflexion mais il s'agit plus rarement de confronter la construction européenne à la théorie du droit.

¹⁹⁵ PESCATORE (P.), *L'ordre juridique des Communautés européennes : étude des sources du droit communautaire*, Bruylant, Bruxelles, Coll. Droit de l'Union européenne – Grands écrits, 2006 (réédition de l'ouvrage de 1975), 316 p., spéc. pp. 152-153 ; l'auteur parle d'un « système des actes communautaires ». Voir

rarement expliqué dès lors qu'il procède assez largement de l'assimilation positiviste des concepts d'ordre et de système, il n'en demeure pas moins qu'il témoigne d'une perception ordonnée et unitaire de la construction européenne en général.

La sémantique est beaucoup moins audacieuse en matière fiscale. Il n'est en effet presque jamais fait référence à un « système fiscal européen », sauf pour en exclure la possibilité¹⁹⁶. Les auteurs préfèrent généralement se référer simplement à un « droit fiscal communautaire (ou de l'Union européenne) »¹⁹⁷, voire à un « droit communautaire de la fiscalité »¹⁹⁸, et ce presque toujours au prix de longues justifications¹⁹⁹ tant la perspective d'une véritable « Europe fiscale » reste sujette à de vives réticences²⁰⁰. À cet égard, compte tenu de sa fonction systémique, le recours à la notion de cohérence permet alors de « tester » l'hypothèse d'un système fiscal européen à travers un prisme renouvelé (A). Si l'hypothèse est vérifiée, il peut être intéressant de prolonger le raisonnement en examinant si et comment la réalisation et l'approfondissement d'une cohérence inter-système peut également participer à l'affirmation de ce système (B).

aussi SIMON (D.), *Le système juridique communautaire*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit Fondamental, 3^{ème} éd., 2001, 779 p. ; LOUIS (J.-V.), *L'ordre juridique communautaire*, Luxembourg, Office des publications officielles des Communautés européennes, 5^{ème} éd., 1990, 201 p., spéc. les propos introductifs ; BLUMANN (C.), DUBOIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. p. 32.

¹⁹⁶ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. pp. 10-11. L'auteur expose que « la nature de l'Union européenne [...] s'oppose en effet à la création et au développement d'un système fiscal applicable à l'échelle de l'Europe ». Voir aussi MAITROT DE LA MOTTE (A.) et TRAVERSA (E.), « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne », in DUBOUT (É.), MARTUCCI (F.) et DE LA ROSA (S.), *L'Union européenne et le fédéralisme économique : discours et réalités*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2015, 461 p., pp. 343-379, spéc. p. 345.

¹⁹⁷ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne - Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p. ; COMMUNIER (J.-M.), *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, Bruylant, coll. Pratique du droit communautaire, 2001, 555 p. ; BERLIN (D.), *Droit fiscal communautaire*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 1988, 410 p. ; BORJA (P.), *Diritto tributario europeo*, Milan, Giuffrè, 3^{ème} éd., 2017, 514 p. ; TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p.

¹⁹⁸ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 14

¹⁹⁹ Voir par exemple MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. pp. 1-48 (introduction) ; BORJA (P.), *Diritto tributario europeo*, Milan, Giuffrè, 3^{ème} éd., 2017, 514 p., spéc. pp. XXI-XXVII (introduction).

²⁰⁰ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 3.

A. La cohérence et l'existence d'un système fiscal européen

36. Absence d'impôt européen.- Comme nous l'avons exposé au début de cette introduction, le « système fiscal » désigne traditionnellement un ensemble organisé d'impôts propre à une collectivité²⁰¹. Or, dans le cas de l'Union européenne, l'absence de véritable impôt européen est très souvent soulignée pour écarter la piste d'un système européen²⁰².

L'argument appelle quelques remarques. Tout d'abord, en tant que telle, cette absence peut être discutée. La TVA, largement harmonisée au niveau européen et dont une partie des recettes est affectée au budget de l'Union européenne, ne pourrait-elle pas, par exemple, être considérée comme une sorte d'impôt européen, au sens large du terme, même si elle n'est pas collectée directement par un fisc européen²⁰³ ? Une

²⁰¹ BELTRAME (P.), « Systèmes fiscaux », in PHILIP (L.) et SAÏDJ (L.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, 1647 p., p. 1467 ; DUVERGER (M.), *Éléments de fiscalité*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Science politique, 1976, 345 p., spéc. p. 119 : « Les systèmes fiscaux sont des constellations dont les impôts sont les étoiles ».

²⁰² Sur ce sujet en général, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), « L'impôt européen : Enjeux juridiques et politiques », *Revue de l'OFCE*, 2014, n° 3, pp. 149-160 ; BUISSON (J.), « Impôt et souveraineté », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, pp. 25-31 ; DUVERGER (M.), *Éléments de fiscalité*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Science politique, 1976, 345 p., spéc. p. 184. DUSSART (V.), « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique*, 2012, n° 4, pp. 1085-1091. On remarquera pourtant qu'au début de la construction européenne certains auteurs relevaient au contraire que la CECA était la seule organisation internationale à être dotée d'un impôt (le prélèvement sur le charbon et l'acier) affecté à son budget, ce qui la distinguait particulièrement des organisations comme l'ONU ou la SDN et la rendait « plus proche d'un État fédéral » ; voir en ce sens CHRÉTIEN (M.), « Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : Le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, Sirey, tome 86, 1954, pp. 1-116, spéc. p. 10 *in fine* ; CHRÉTIEN (M.), *Les impôts supranationaux*, cours dispensé à l'Institut des hautes études internationales (IHED), 1962-1963, 52 p., spéc. pp. 40 et s. Sur l'hypothèse d'une collectivité juridico-politique sans impôt, voir les travaux menés au regard de la figure de l'État par AMSELEK (P.), « Peut-il y avoir un État sans finances ? », *Revue du droit public*, 1983, n° 2, pp. 267-285. Bien que circonspect à cet égard, l'auteur envisage plusieurs raisons pour lesquelles un État pourrait ne pas avoir besoin de prélever d'impôt, notamment l'absence de dépenses au niveau de l'État (parce que les fonctions essentielles sont assurées par l'initiative privée ou parce que, fortement décentralisé, il s'est déchargé de ces fonctions coûteuses sur les entités « fédérées »). L'hypothèse d'un État sans impôt mais pas forcément sans dépenses est également envisagée. Pour des suggestions de financement de l'Union européenne par des impôts européens, voir déjà VANDISTENDAEL (F.), « Memorandum on the Taxing Powers of the European Union », *EC Tax Review*, 2002, n° 3, pp. 120-129.

²⁰³ Sur ce point, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), « L'impôt européen : Enjeux juridiques et politiques », *Revue de l'OFCE*, 2014, n° 3, pp. 149-160. Confrontant certains prélèvements passés et actuels à la définition traditionnelle de l'impôt figée par Gaston Jèze (à savoir « une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques »), l'auteur estime que le défaut de pouvoir fiscal européen et l'absence de « contribuable européen » à proprement parler empêchent de qualifier la TVA d'impôt européen *stricto sensu*. Il n'exclut toutefois pas qu'on puisse éventuellement y voir un impôt européen *lato sensu* ; voir, spéc. note 4.

interrogation similaire a pu d'ailleurs être formulée au sujet de la redevance de surveillance prudentielle²⁰⁴ mise à la charge des établissements de crédits établis dans les États membres²⁰⁵. Les travaux institutionnels relatifs à l'instauration d'une taxe sur les transactions financières²⁰⁶, d'une taxe sur les services numériques²⁰⁷ ou encore d'une taxe européenne sur le digital²⁰⁸ pourraient également renouveler le débat s'ils venaient à aboutir. Pour autant, même en adoptant une approche suffisamment volontariste pour supposer que quelques impôts européens existent, il n'est pas certain que cela suffise à neutraliser l'argument ici rapporté dès lors que celui-ci nous semble simplement tenir, au fond, à ce que l'Union n'est pas dotée d'un arsenal de prélèvements fiscaux suffisamment nombreux, conséquents et typiques pour matérialiser un « système d'impôts » tel qu'on le conçoit à travers le prisme interne.

Ensuite, et quoi qu'il en soit, l'absence d'impôt au niveau européen ne nous semble pas aussi dirimante qu'il n'y paraît. Elle n'est en effet problématique que si l'on conçoit le système fiscal de l'Union en le limitant à l'ensemble des règles d'origine européenne et en excluant les énoncés fiscaux nationaux. Cette approche n'apparaît cependant pas pleinement pertinente : compte tenu de la structure institutionnelle de l'Union et de son ordre juridique intégré à celui des États membres²⁰⁹, si système fiscal européen il y a, celui-ci ne peut être modélisé que sous la forme d'un tout qui appréhenderait, ensemble, les règles européennes à incidence fiscale et les systèmes fiscaux étatiques, lesquels s'apparenteraient alors à des « sous-systèmes »²¹⁰. Or, dès lors qu'il est manifeste que

²⁰⁴ Règlement (UE) n° 1163/2014 de la Banque centrale européenne, du 22 octobre 2014, sur les redevances de surveillance prudentielle (BCE/2014/41), *JOUE* n° L 311 du 31 octobre 2014, pp. 23-31.

²⁰⁵ MAITROT DE LA MOTTE (A.), « La nature juridique de la redevance de surveillance prudentielle » in MARTUCCI (F.) (dir.) *L'Union bancaire*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2016, 284 p., pp. 119-134.

²⁰⁶ Proposition de directive du Conseil, du 28 septembre 2011, établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE, COM(2011) 594 final.

²⁰⁷ Proposition de directive du Conseil, du 21 mars 2018, concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM(2018) 148 final.

²⁰⁸ Voir l'étude d'impact, référencée Ares(2021)312667 du 14 janvier 2021, disponible au lien suivant : <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-Digital-Levy>.

²⁰⁹ CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c. ENEL*, aff. 6/64, *Rec.* p. 1141.

²¹⁰ Pour une discussion des différentes modélisations systémiques possibles dans le contexte de la construction européenne, voir notamment DICKSON (J.), « How Many Legal Systems? Some puzzles regarding the identity conditions of, and relations between, legal systems in the European Union », *University of Oxford Legal Research Paper Series*, 2008, n° 40, 27 p. L'auteur envisage trois hypothèses : (i) l'existence de vingt-sept systèmes juridiques nationaux auxquels le droit de l'Union européenne est intégré ; (ii) l'existence d'un unique

des impôts sont bien mis en place dans chaque État membre, l'existence d'un impôt européen n'apparaît aucunement indispensable à l'identification d'un système fiscal européen.

37. Caractère trop parcellaire des règles fiscales européennes.- Selon nous, la même observation vaut, *mutatis mutandis*, pour l'argument qui se base sur le caractère trop parcellaire des règles fiscales européennes²¹¹. D'une part, sur le plan théorique, le nombre restreint de règles n'empêche pas nécessairement de reconnaître à l'ensemble considéré une certaine forme de complétude s'il existe des mécanismes permettant de combler les lacunes (par exemple, un principe selon lequel « tout ce qui n'est pas interdit est permis »). D'ailleurs, même si la complétude est traditionnellement présentée comme une propriété des systèmes, elle est fortement relativisée par une partie de la doctrine qui la considère impossible²¹². Dans la littérature fiscale, la possibilité d'un système fiscal incomplet ne semble pas exclue. Par exemple, les Professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier exposent qu'un système fiscal doit être exclusif et complet pour que l'entité territoriale qui le met en place puisse être considérée comme jouissant de la souveraineté fiscale, ce qui semble impliquer, *a contrario*, qu'un système qui ne remplirait pas ces conditions peut exister – même s'il ne correspond à aucune souveraineté fiscale²¹³.

D'autre part, et au-delà de l'observation précédente, si l'on définit le système fiscal comme un ensemble d'énoncés juridiques portant sur la matière fiscale, il suffit alors de démontrer l'existence de telles règles au sein du référentiel retenu. Dans la modélisation que l'on propose, les règles européennes de droit dérivé et de droit

système juridique englobant toutes les composantes de l'Union ; (iii) l'existence de « 27 + 1 » systèmes juridiques en interaction. La troisième modélisation a sa préférence.

²¹¹ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 11 ; l'auteur évoque une intégration fiscale *a minima*.

²¹² GUASTINI (R.), « Complétude », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 79-82 ; GRZEGORCZYK (C.), « Évaluation critique du paradigme systémique dans la science du droit », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10.

²¹³ GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. pp. 13-17.

primaire à incidence fiscale s'ajoutent aux règles fiscales nationales préexistantes de sorte que la lacune identifiée se dissipe.

38. Absence de souveraineté fiscale de l'Union européenne.- Le défaut de souveraineté fiscale²¹⁴ de l'Union et « l'absence de pouvoir fiscal communautaire »²¹⁵ sont également fréquemment soulignés²¹⁶ pour écarter le développement d'un système fiscal applicable à l'échelle de l'Europe²¹⁷. Là encore, l'argument nous semble pouvoir être relativisé. Comme on vient de le voir, sur le plan des principes, l'absence de souveraineté fiscale unique ne préjuge pas nécessairement de l'absence de caractère systémique d'un ensemble d'énoncés fiscaux²¹⁸. Plus largement, nous rappellerons les théories internationalistes qui permettent d'englober, sous la forme d'un système, un ensemble acéphale composé de plusieurs souverainetés juxtaposées horizontalement, sous réserve bien sûr d'une certaine cohérence. Aussi, et quoi qu'il en soit, dès lors qu'il existe « de la » souveraineté fiscale sur le territoire considéré – peu important à cet égard qu'elle soit détenue par les seuls États ou qu'elle soit partiellement exercée « en commun »²¹⁹ – l'existence d'un système fiscal ne peut être exclue.

39. Recours à la notion de cohérence pour une réflexion renouvelée.- Il ressort de ces considérations que les difficultés traditionnellement relevées pour écarter catégoriquement l'hypothèse d'un « système fiscal européen » n'emportent pas nécessairement la conviction immédiate. Pour autant, rien ne démontre encore, à ce

²¹⁴ DALIMIER (G.), « Présentation du droit fiscal international français », *Jurisclasseur Fiscal*, fasc. n° 14, 1983, cité par MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 35 et note 109.

²¹⁵ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 14.

²¹⁶ DALIMIER (G.), « Présentation du droit fiscal international français », *Jurisclasseur Fiscal*, fasc. n° 14, 1983, cité par MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, p. 35 (note 109).

²¹⁷ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. pp. 10-11.

²¹⁸ GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. pp. 13-17.

²¹⁹ Sur cette question, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 35.

stade, que la projection d'un tel système se concrétise effectivement. C'est alors que le recours au prisme de la cohérence révèle son intérêt. Si l'on revient à la définition théorique du système juridique (que l'on décline ensuite à la matière fiscale), la cohérence, propriété essentielle du système²²⁰ apparaît comme la clé d'une conception renouvelée de la question.

40. Précision : système fiscal européen ou fédéralisme fiscal ? Compte tenu des « techniques fédérales »²²¹ caractérisant l'ordre juridique de l'Union européenne, il est difficile, lorsqu'on évoque l'idée d'un système fiscal européen, de ne pas faire le lien avec la question du fédéralisme fiscal. Cette connexion n'est cependant que partiellement pertinente dans la mesure où elle résulte d'une approximation linguistique²²². Le *fiscal federalism*, tel que formalisé dans la doctrine anglophone, correspond largement à une approche budgétaire du phénomène d'imposition qui est alors considéré pour sa fonction « ressource », comme en finances publiques. Au contraire, l'étude de la cohérence des systèmes fiscaux, telle que nous l'avons conçue ci-dessus, se rapproche davantage d'une discipline que l'on pourrait qualifier de « fiscalité fédérale »²²³. C'est pourquoi, dans les développements qui suivent, nous n'examinerons pas les aspects budgétaires²²⁴.

Au-delà de sa fonction d'indicateur systémique, la cohérence est aussi une propriété fondamentale qui favorise l'affirmation d'un système dans son environnement. Cette

²²⁰ Voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 64 et s.

²²¹ LEBEN (C.), « A propos de la nature juridique des Communautés européennes », *Droits, L'Europe et le droit*, vol. 14, 1991, pp. 61-72.

²²² En anglais, on utilise le mot *tax* pour désigner les questions fiscales ; le terme *fiscal* renvoie aux aspects budgétaires. Pour une élaboration sur cette différence, voir ASHTA (A.), *Le fédéralisme fiscal (Australie, Canada, États-Unis, Inde)*, thèse, Paris II, 1996, 638 p., spéc. pp. 57-80.

²²³ Sur ce point, *ibid.*

²²⁴ Sur le fédéralisme fiscal et, le cas échéant, sa déclinaison en droit de l'Union européenne, voir MUSGRAVE (R.), *The Theory of Public Finance*, New York, McGraw-Hill, 1959, 628 p. ; OATES (W. E.), *Fiscal federalism*, Cheltenham, Edward Elgar, 2011, 256 p. ; AVI-YONAH (R.), HINES (J.), LANG (M.), *Comparative Fiscal Federalism: Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, La Haye, Kluwer Law International, coll. Eucotax series on European taxation, 2007, 450 p. ; SACCHETTO (C.), « Chapitre 1 – Analysis of Fiscal Federalism from a Comparative Tax Law Perspective », in SACCHETTO (C.) et BIZIOLI (G.), *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, Amsterdam, IBFD, 2011, 770 p., pp. 1-22 ; VANISTENDAEL (F.), « Chapitre 15 – The European Union », in SACCHETTO (C.) et BIZIOLI (G.), *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, Amsterdam, IBFD, 2011, 770 p., pp. 581-646 ; CARTOU (L.), *Droit financier et fiscal européen*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, 1972, 384 p.

approche fonctionnelle présente un intérêt significatif dans le contexte de la construction européenne.

B. La cohérence et l'affirmation du système fiscal européen

41. Modalités d'affirmation des systèmes.- Afin que l'existence d'un système ait un sens et un intérêt concret, il faut que celui-ci soit accepté et reconnu comme tel par son environnement. Cette ambition se décline selon deux modes que l'on peut distinguer schématiquement mais qui, en pratique, s'entremêlent largement. Pour s'imposer à son environnement intrinsèque, c'est-à-dire aux personnes ou objets qu'il a vocation à saisir, le système doit avant tout convaincre de sa légitimité²²⁵ tandis que pour s'affirmer face à son environnement extrinsèque, il doit absolument se forger une identité claire²²⁶.

42. Difficultés concernant la légitimité de l'Union européenne.- De façon générale, la légitimité – ou plutôt l'insuffisance de légitimité – de l'Union européenne est un thème récurrent dans les discussions politiques et, surtout, pour ce qui nous occupe, dans la réflexion juridique²²⁷. Cette sensibilité s'explique sans doute,

²²⁵ Sur la légitimité en général, voir *ex multis* GOYARD-FABRE (S.), « Légitimité », in ALLAND (D.) et RIALS (S.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 2003, 1649 p., pp. 929-933, spéc. p. 929 ; DE LUCAS (F.J.), « Légitimité », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 343-345 ; BOBBIO (N.), « Sur le principe de légitimité », *Droits*, 2000, n° 32, pp. 147-155.

²²⁶ Sur l'identité en général, voir *ex multis* VOLTAIRE, « Identité », in *Dictionnaire philosophique*, 1785 (édition dite « de Kehl ») : « ce terme ne signifie que même chose ; il pourrait être rendu en français par même chose » ; RICŒUR (P.), *Soi-même comme un autre*, Paris, Éditions du Seuil, 1990, 424 p. ; CORNU (G.) (dir.), *Vocabulaire Juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 13^{ème} éd., 2020, 1091 p., spéc. p. 513 ; voir aussi les développements introductifs dans GUTMANN (D.), *Le sentiment d'identité. Étude de droit des personnes et de la famille*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit privé, 2000, 520 p.

²²⁷ Sur cette question voir HERVOUËT (F.), « Brèves réflexions à propos de la légitimité de l'Union européenne », in BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 229-243. Voir aussi BOUTAYEB (Ch.), « De la notion de légitimité en droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.), AUVRET-FINCK (J.), BERRAMDANE (A.), *La Constitution, l'Europe et le droit : liber amicorum discipulorumque – Mélanges en l'honneur de Jean-Claude Masclat*, Paris, Publications de la Sorbonne, 2013, 1087 p., pp. 871-907 ; AZOULAI (L.), « Intégration juridique et légitimité », in FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 311-340 ; ROLAND (S.), « La légitimité du juge comme auteur du/de droit. L'exemple du juge communautaire ou comment poser la question de la légitimité du juge communautaire ? », in FONTAINE (L.)

originellement, par « l'originalité absolue de la construction européenne [qui tient à ce] que le droit a préexisté à la volonté populaire de créer une communauté politique »²²⁸, d'où un défi accru sur le plan sociologique. Le droit des Communautés européennes puis de l'Union apparaît, pour ceux qui le subissent, comme un droit « venu d'ailleurs »²²⁹, « fabriqué bizarrement, sous le contrôle d'une Cour multinationale installée dans un Grand-Duché lilliputien, ayant le pouvoir de se faire obéir de tous les Gulliver voisins »²³⁰. À cela s'ajoutent des apories techniques qu'un ajustement lent ne permet pas forcément de purger pleinement. Tel est le cas notamment du « déficit » démocratique dont souffrirait l'Union²³¹, régulièrement critiqué. La légitimité de « l'Europe » est d'autant plus difficile à asseoir dans une matière comme la fiscalité qui fait l'objet d'une sensibilité presque dogmatique, ne déclenche aucune attribution claire de compétence à l'Union et entretient des liens étroits avec les spécificités économiques territoriales.

43. Difficultés concernant la construction d'une identité européenne.- Quant à l'identité européenne (ou de l'Union européenne²³²) et de l'ordre juridique qu'elle met en place, il s'agit là aussi d'un point sensible²³³. Si l'ambition identitaire de

(dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 191-230.

²²⁸ LAMASSOURE (A.), « Mérites et limites de l'Europe du droit », *Recueil Dalloz*, 2017, n° 16, p. 912.

²²⁹ CARBONNIER (J.), *Droit et passion du droit sous la V^{ème} République*, Paris, Flammarion, 1996, 276 p., spéc. p. 44.

²³⁰ LAMASSOURE (A.), « Mérites et limites de l'Europe du droit », *Recueil Dalloz*, 2017, n° 16, p. 912.

²³¹ Sur ce sujet, voir FRANCK (C.), « Le déficit démocratique : une notion en débat », in VANDERSANDEN (G.) et DE WALSCHE (A.) (dir.), *Mélanges en hommage à Jean-Victor Louis*, vol. 1, Bruxelles, Éditions de l'université de Bruxelles, 2003, 659 p., pp. 175-188 ; QUERMONE (J.-L.), *L'Europe en quête de légitimité*, Paris, Presses de Sciences Po, coll. La bibliothèque du citoyen, 2001, 127 p. ; MORAVCSIK (A.), « Le mythe du déficit démocratique européen », *Raisons politiques. Études de pensée politique*, 2003, n° 2, pp. 87-105. Voir également les nombreuses contributions contenues dans le numéro de la revue *Politeia* sur le thème « Quelle démocratie européenne ? », *Politeia*, 2015, n° 27 ainsi que HERVOUËT (F.), « Brèves réflexions à propos de la légitimité de l'Union européenne », in BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 229-243 et ROLAND (S.), « De la démocratie en Europe ? Réflexions sur la morphologie du pouvoir dans l'Union européenne après l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne », *Annuaire de droit européen*, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 289-355.

²³² Sur la distinction entre identité européenne et identité de l'Union européenne, voir MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 143. Nous exploitons cette dialectique dans le dernier titre de la thèse, voir *infra* § 481 et s.

²³³ Sur ce sujet en général, voir *ex multis* CATALA (M.), « La Communauté à la recherche de son identité. De l'Europe des citoyens à la citoyenneté européenne [1957-1992] », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp.

l'organisation régionale européenne est nette, notamment depuis la Déclaration de Copenhague de 1973²³⁴, la structure composite de l'ensemble considéré complexifie la réalisation de cet objectif. C'est ce que traduit la boutade attribuée à Henry Kissinger : « *Who do I call if I want to speak to Europe?* ». Les États membres sont, en effet, eux-mêmes pourvus d'une identité bien établie que le droit de l'Union européenne s'emploie d'ailleurs à protéger²³⁵ mais qui entre nécessairement en concurrence avec le développement identitaire européen. L'identité doit alors être « construite »²³⁶ activement, à partir des identités nationales²³⁷ tout en s'en émancipant, pour émerger notamment sur la scène internationale, ce que l'Union peine pourtant à faire. La déficience identitaire semble encore plus marquée en matière fiscale dans la mesure où les États membres n'ont pas été dessaisis de leur compétence conventionnelle internationale ; ils continuent ainsi à entretenir des interactions fiscales avec l'« extérieur » selon les méthodes traditionnelles du droit fiscal international c'est-à-dire de façon largement bilatérale et autonome.

44. Recours à la notion de cohérence pour une nouvelle perspective. - Parce que l'Union européenne est une organisation internationale atypique qui prétend, sans doute plus que toute autre, à constituer un ordre juridico-politique reconnu, les enjeux liés à la légitimité et l'identité sont cruciaux. En matière fiscale, plus particulièrement, les apories sont encore nombreuses mais il peut être intéressant de réexaminer ces

83-101 ; MEHDI (R.), « L'Union européenne ou les paradoxes d'une identité malheureuse », *Revue de l'Union européenne*, 2018, n° 9, pp. 496-506 ; MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161 ; BENOIT-ROHMER (F.), « Identité européenne et identité nationale – Absorption, complémentarité ou conflit ? », in COHEN-JONATHAN (G.), CONSTANTINESCO (V.) et MICHEL (V.) (dir.), *Chemins d'Europe : mélanges en l'honneur de Jean-Paul Jacqué*, 787 p., pp. 63-80, spéc. pp. 65-67 ; BLANQUET (M.), « Mémété et ipsité constitutionnelles dans l'Union européenne » in GROVE-VALDEYRON (N.), BLANQUET (M.), DUSSART (V.) (dir.), *Mélanges en l'honneur du Professeur Joël Molinier*, Paris, L.G.D.J., 2012, 682 p., pp. 53-91.

²³⁴ Déclaration sur l'identité européenne, 14 décembre 1973.

²³⁵ Art. 4 § 2 TUE.

²³⁶ MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 146. L'auteur estime que l'identité de l'Union européenne s'inscrit plutôt dans le registre du construit que dans celui du donné.

²³⁷ *Ibid.* ; dans le même sens, voir BENOIT-ROHMER (F.), « Identité européenne et identité nationale – Absorption, complémentarité ou conflit ? », in COHEN-JONATHAN (G.), CONSTANTINESCO (V.) et MICHEL (V.) (dir.), *Chemins d'Europe : mélanges en l'honneur de Jean-Paul Jacqué*, 787 p., pp. 63-80.

questions à travers le prisme de la cohérence. En effet, lorsqu'elle est avérée, la cohérence d'un ensemble lui confère une « unité logique »²³⁸, c'est-à-dire une rationalité²³⁹ et une cohésion²⁴⁰ ; elle déploie ainsi une double fonction, à la fois légitimante et identitaire, qui pourrait bien répondre, du moins partiellement, aux préoccupations européennes. Nous nous emploierons alors à explorer cette piste au regard de l'intégration fiscale européenne réalisée jusqu'à présent.

Nous avons choisi, comme fil conducteur de nos réflexions, d'explorer la piste d'un système fiscal européen en recourant au prisme de la cohérence pour en vérifier l'existence et, le cas échéant, en évaluer l'affirmation. Cela impose d'opérer quelques délimitations dans notre champ d'étude.

§ 2. *Les délimitations proposées*

45. Double délimitation.- Dans la mesure où la notion de cohérence constitue la clé de voute de notre étude, il nous semble opportun de l'exploiter au maximum de ses potentialités. Aussi, malgré sa densité sémantique, qui confine au polymorphisme, nous ne la réduirons pas à l'une ou l'autre de ses acceptions mais l'examinerons tant dans son sens formel que matériel. En revanche, l'axe de recherche choisi, à savoir la piste

²³⁸ L'expression est reprise de MODERNE (F.), « Légitimité des principes généraux du droit et théorie du droit », *Revue française de droit administratif*, 1999, n° 4, pp. 722-742, se référant à la pensée de Hans Kelsen. Dans le même sens, voir DE BÉCHILLON (D.), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Éditions Odile Jacob, 1997, 302 p., spéc. pp. 246 et 261, citant OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p. ; SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10, spéc. p. 5 ; TROPER (M.), « Système juridique et État », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 29-44, spéc. p. 32.

²³⁹ Sur la rationalité, voir ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147 ; CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2016, 440 p. spéc. p. 125.

²⁴⁰ Sur la cohésion, voir MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. ; GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 62. Voir SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243, se référant à MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. et ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147.

d'un système fiscal européen composé des systèmes fiscaux des États membres, évoque de manière prépondérante son application extrinsèque. Nous nous concentrerons donc davantage sur la cohérence « entre les » systèmes fiscaux des États membres que sur celle qui peut exister en leurs seins respectifs²⁴¹. Toutefois pour ne pas démultiplier inutilement les rapports de systèmes examinés et ne pas digresser sur des questions qui demeurent, somme toute, relativement éloignées des problématiques européennes, un tri *ratione loci* doit être opéré. Nous n'incluons dans le champ de notre démonstration que les systèmes fiscaux dont les caractéristiques et la localisation revêtent une pertinence suffisante au regard de l'orientation choisie (A). Ensuite, compte tenu de l'ampleur de la matière fiscale et des logiques profondément hétérogènes qui animent l'intégration de ses différents pans au niveau européen, nous limiterons notre analyse *ratione materiae* en choisissant de nous focaliser sur la fiscalité directe (B).

A. La délimitation géographique : les systèmes fiscaux des États membres

46. Exclusion des systèmes fiscaux des États tiers.- Comme on a pu le pressentir, compte tenu du contexte européen dans lequel s'inscrit notre étude et de l'axe de recherche choisi, les systèmes fiscaux des États membres seront au cœur de notre analyse. À cette sélection presque évidente succède une interrogation concernant le sort des systèmes fiscaux des États tiers et leur inclusion (ou non) dans le champ de notre analyse. À cet égard, il faut bien constater que les pays tiers ne sont certes pas ignorés par le processus de construction européenne, surtout dans la mesure où l'une des libertés de circulation (la libre circulation des capitaux) déploie une dimension extra-européenne. Plus encore, certaines actions institutionnelles récentes en matière fiscale affectent directement les systèmes fiscaux extérieurs à l'Union, soit en prétendant explicitement régir les situations fiscales les impliquant, comme c'est le cas de la directive « ATAD »²⁴², soit en influençant leurs caractéristiques intrinsèques, comme

²⁴¹ Ce dernier aspect n'est pas nécessairement exclu de l'analyse ; il sera notamment étudié dans le second titre de la première partie de la thèse ; voir §§ 245 et s. ainsi que §§ 317 et s. Il ne constitue toutefois qu'une question incidente par rapport à l'axe de recherche choisi.

²⁴² Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14 (dite « directive ATAD 1 ») complétée par la directive (UE) 2017/952 du

l'illustrent les travaux entrepris en matière de bonne gouvernance fiscale²⁴³. Nous évoquerons d'ailleurs assez longuement, dans les deux derniers chapitres de cette thèse, les rapports qu'entretiennent les États membres et l'Union avec les États tiers. Cependant, compte tenu de la problématique esquissée ci-dessus, ils ne constitueront que des objets incidents de commentaires ou d'observations, sans que leur cohérence – avec d'autres systèmes ou, *a fortiori*, en leur sein – ne soit examinée de manière plus approfondie.

47. Exclusion des systèmes fiscaux infra-étatiques.- Après avoir établi la place prépondérante des systèmes fiscaux des États membres dans notre analyse, il nous faut encore préciser le sort que l'on réserve aux systèmes fiscaux infra-étatiques qui peuvent éventuellement les composer²⁴⁴. Par principe, du point de vue du droit de l'Union européenne, les règles édictées par les entités infra-étatiques – c'est-à-dire principalement les « autorités d'un État fédéré, d'une région ou d'une communauté autonome »²⁴⁵ – se fondent dans l'ordre juridique étatique dont elles relèvent et y sont assimilées. Dans le cadre de l'appréciation d'un manquement (ou d'une euro-incompatibilité), par exemple, elles sont considérées comme étant imputables à l'État membre auquel leurs auteurs sont rattachés²⁴⁶. Si, pour l'essentiel, le domaine de la fiscalité ne déroge pas à cette règle²⁴⁷, des particularités ponctuelles mais significatives se présentent en matière d'aides d'État. Comme nous le verrons dans nos développements ultérieurs²⁴⁸, dans le cadre de l'appréciation de la sélectivité régionale

Conseil, du 29 mai 2017, modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, *JOUE* n° L 144 du 7 juin 2017, pp. 1-11 (dite « ATAD 2 »).

²⁴³ Commission européenne, 6 décembre 2012, Recommandation relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal, C(2012) 8805 final ; Conclusions du Conseil sur les critères et le processus relatifs à l'établissement de la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, *JOUE* n° C 461 du 10 décembre 2016, p. 2 ; Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, doc. 15429/17, FISC 345, ECOFIN 1088.

²⁴⁴ Cette question se pose notamment pour les systèmes constitutionnels fédéraux ou fortement décentralisés comme ceux de l'Allemagne, de l'Espagne ou du Portugal.

²⁴⁵ CJCE (ord.), 21 mars 1997, *Région wallonne c. Commission*, aff. C-95/97, *Rec.* p. I-1787.

²⁴⁶ *Id.* ; voir également, dans une procédure préjudicielle, CJUE, 15 mai 2003, *Salzmann*, aff. C-300/01, *Rec.* p. I-04899.

²⁴⁷ CJUE, 3 septembre 2014, *Commission c. Espagne*, aff. C-127/12, ECLI:EU:C:2014:2130 à propos d'une différence de traitement en matière d'impôt sur les successions résultant d'abattements fiscaux réservés, par la législation de certaines communautés autonomes, aux situations successorales s'y rattachant territorialement.

²⁴⁸ Voir nos observations *infra* § 290.

d'une mesure fiscale, la Commission et la Cour de justice n'hésitent pas à appréhender isolément les entités infra-étatiques fiscalement autonomes et les « systèmes fiscaux » qu'elles instaurent²⁴⁹. Dans le cadre de cette thèse, nous nous référerons donc, dans la plupart des cas, aux systèmes fiscaux étatiques, sans examiner en détail les problématiques entourant la cohérence des systèmes fiscaux infra-étatiques ; il ne sera fait exception à cette démarche que lorsque la discipline des aides d'État l'exigera.

Nos objets d'études ainsi identifiés, il nous faut encore procéder à une délimitation matérielle des problématiques que nous envisageons d'étudier dans cette thèse.

B. La délimitation matérielle : la fiscalité directe

48. Double écueil.- Constitués de l'ensemble des énoncés juridiques règlementant directement ou indirectement l'impôt et les procédures y relatives, les systèmes fiscaux recouvrent potentiellement des réalités très vastes. En pratique, cependant, « tout juriste s'occupe seulement d'un ensemble de normes assez petit [...] selon ses intérêts scientifiques, pratiques ou didactiques »²⁵⁰ et l'étude des systèmes fiscaux tend assez fréquemment à être fractionnée par micro-systèmes sectoriels, c'est-à-dire impôt par impôt, voire régime fiscal par régime fiscal²⁵¹. On entrevoit alors deux écueils qu'il nous faudra éviter. Celui d'une démarche trop englobante, tout d'abord, qui, en incluant toutes sortes de règles et toutes sortes d'impôts, comprendrait des mécanismes et des logiques fiscales trop hétérogènes. Non seulement cela compromettrait l'unité de la démonstration mais cela ferait aussi courir le risque d'une analyse fortement elliptique.

²⁴⁹ CJCE, 6 septembre 2006, *Portugal c. Commission*, aff. C-88/03, *Rec.* p. I-7115. Cet arrêt célèbre consacre la possibilité de prendre en compte une entité infra-étatique fiscalement autonome comme cadre de référence (ici, la région autonome des Açores, et non le Portugal), sous certaines conditions. Dans la même ligne, voir également CJUE, 15 novembre 2011, *Commission et Espagne c. Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09P et C-107/09P, *Rec.* p. I-11113 (prise en compte de Gibraltar, et non du Royaume-Uni).

²⁵⁰ GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. pp. 64-65. L'auteur lie cette tendance au fait que « tout juriste s'occupe seulement d'un ensemble de normes assez petit – un micro-ensemble – découpé, dans un ensemble synchrone, selon ses intérêts scientifiques, pratiques ou didactiques ». Dans le même sens, voir BORJA (P.), « Il sistema tributario », in FANTOZZI (A.) (dir.), *Diritto tributario*, Turin, UTET, 4^{ème} éd., 2013, 1076 p., pp. 17-57, spéc. p. 24.

²⁵¹ BRACCINI (R.), « Mutamenti nelle basi del diritto tributario : la crisi dell'idea di sistema », *Giuristi e legislatori, pensiero giuridico e innovazione legislativa nel processo di produzione del diritto*, actes du colloque tenu à Florence, 26-28 septembre 1976, Giuffrè, pp. 195-222.

Inversement, une approche trop réductrice – limitée à un seul impôt ; par exemple l’impôt sur les sociétés – n’aurait pas de sens dans la perspective d’une démarche de systématisation qui n’a d’intérêt, par définition, qu’en présence d’un référentiel relativement vaste et d’une multiplicité de composantes.

49. Le choix de la fiscalité directe.- Pour délimiter un champ d’analyse approprié, il est possible de s’appuyer sur la *summa divisio* entre fiscalité directe et fiscalité indirecte²⁵², « familière dans tout système fiscal »²⁵³ et déjà évoquée ci-dessus. Ces deux domaines combinent en leur sein, l’un comme l’autre, suffisamment de variété et d’homogénéité pour constituer, chacun, un cadre de réflexion d’envergure raisonnable. Nous privilégierons toutefois la seule fiscalité directe – et examinerons donc l’hypothèse d’un système européen *de fiscalité directe* – à l’exclusion de la fiscalité indirecte²⁵⁴. Plusieurs raisons, largement connexes entre elles, motivent ce choix. Tout d’abord, la fiscalité directe est, historiquement et sociologiquement, une matière plus sensible²⁵⁵ que la fiscalité indirecte, ce qui en fait un terrain d’étude d’autant plus stimulant. Ensuite, et cela découle directement de l’observation précédente, l’appréhension de la fiscalité directe par le droit de l’Union européenne est plus controversée et a donc généré, sans surprise, une harmonisation moins intense et plus parcellaire. D’ailleurs, ce domaine répond très largement d’une dynamique d’intégration négative opérée par voie jurisprudentielle, ce qui en renforce le caractère casuistique et exacerbe les questionnements, voire les doutes, sur la possibilité d’une systématisation.

Au terme de ces développements, le sens, les enjeux et les contours de l’étude proposée sont désormais clarifiés. Il ne reste donc plus qu’à formaliser la problématique déjà esquissée précédemment.

²⁵² Sur cette distinction, voir *supra*, note 169.

²⁵³ TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2^{ème} éd., 1975, 474 p., spéc. p. 84.

²⁵⁴ Sur ce sujet et pour un choix similaire, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. les propos introductifs pp. 5-10.

²⁵⁵ *Ibid.*

Section 4 – Formalisation de la problématique et annonce du plan

50. Orientation de l'étude.- De façon générale, l'étude invite à examiner les formes et les fonctions que peut revêtir la cohérence dans le cadre de la construction fiscale européenne. Plus précisément, cette investigation suppose tout d'abord de vérifier si les relations entre les systèmes fiscaux des États membres de l'Union européenne obéissent effectivement à une certaine cohérence.

À cet égard, dans la mesure où la cohérence est, comme on l'a vu, la propriété essentielle et la condition d'existence des systèmes juridiques, la mise en évidence de dynamiques de cohérence suffisamment marquées entre les systèmes fiscaux nationaux est **l'indicateur privilégié du développement d'un système fiscal européen qui les englobe et les transcende (Partie 1).**

Explorer la cohérence des systèmes fiscaux invite ensuite à dépasser la démarche purement théorique liée à l'identification systémique pour s'interroger sur l'intérêt concret que peut revêtir une cohérence aboutie dans un système fiscal – et plus largement un système juridique – encore en construction. Dans le cas de l'Union européenne, la réalisation de la cohérence inter-système en matière fiscale est un **instrument systémique contribuant notamment à renforcer la légitimité et l'identité de l'Union européenne (Partie 2).**

Première Partie

La cohérence des systèmes fiscaux : indicateur d'un système fiscal européen

51. Formes de la cohérence en théorie du droit.- D'un point de vue théorique, l'agencement cohérent de plusieurs éléments entre eux est l'indicateur privilégié d'une éventuelle dynamique systémique²⁵⁶. Cet agencement cohérent déploie deux dimensions qui sont toutes deux nécessaires à la matérialisation d'un système²⁵⁷. D'un point de vue formel, il n'est pas de système sans un minimum d'articulation *logique* entre les éléments qui composent l'ensemble considéré²⁵⁸. Ce prérequis formel est nécessaire mais pas suffisant : s'y ajoute une dimension synergétique qui suppose la convergence matérielle (*téléologique*) des éléments en question²⁵⁹.

²⁵⁶ Voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 64 et s.

²⁵⁷ Voir SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243, se référant à MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. et ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147.

²⁵⁸ Sur la cohérence comme un impératif de logique, voir CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. pp. 123 et s. ainsi que pp. 136 et s. ; également MODUGNO (F.), « Sistema Giuridico », in *Enciclopedia giuridica fondata da Giovanni Trecciani*, vol. XXIX, Roma, 18 p., spéc. pp. 1-3. Sur l'idée de logique (principalement en lien avec le raisonnement juridique), voir BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. Analisi e diritto, 1994, 367 p., spéc. pp. 103-133 ; GARCIA MAYNEZ (E.), *Introducción a la lógica jurídica*, Mexico, Fondo de cultura economica, 1951, 257 p.

²⁵⁹ Sur la cohérence dans sa dimension synergétique, voir MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. ainsi que ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147. Pour une étude détaillée, voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 89 et s.

52. Spécificité du contexte fiscal européen. - La question de la systématique se pose en des termes spécifiques dans le contexte du droit de l'Union européenne. En effet, si les traités fondateurs ont institué un « nouvel ordre juridique de droit international »²⁶⁰, « propre »²⁶¹ à l'organisation régionale, celui-ci est « intégré aux systèmes juridiques des États membres »²⁶², ce qui le rend composite²⁶³. D'où une certaine gêne conceptuelle – à l'origine du moins – avant que la doctrine n'affirme l'existence d'un « système juridique communautaire (ou de l'Union européenne) »²⁶⁴.

La sémantique est moins audacieuse dès que l'on touche aux implications fiscales du droit de l'Union²⁶⁵. L'absence d'un impôt direct européen²⁶⁶ et le défaut de souveraineté

²⁶⁰ CJCE, 5 février 1963, *Van Gend en Loos*, aff. 26/62, *Rec.* p. 3

²⁶¹ CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c. ENEL*, aff. 6/64, *Rec.* p. 1141.

²⁶² *Ibid.*

²⁶³ BLUMANN (C.), DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. p. 45. D'autres auteurs emploient le terme « composé » ; voir CHÉROT (J.-Y.), « Le droit dans un ordre juridique faiblement ordonné. Le cas de l'Union européenne », in *Mélanges en l'honneur du président Bruno Genevois*, Paris, Dalloz, 2009, 1166 p., pp. 175-184, spéc. p. 182.

²⁶⁴ Plusieurs professeurs parlent de système. Pierre Pescatore fait référence à un « système des actes communautaires » : PESCATORE (P.), *L'ordre juridique des Communautés européennes : étude des sources du droit communautaire*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Grands écrits, 2006 (réédition de l'ouvrage de 1975), 316 p., p. 152-153. ; SIMON (D.), *Le système juridique communautaire*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit Fondamental, 3^{ème} éd., 2001, 779 p. Voir les propos introductifs exposés par le professeur Jean-Victor Louis, dans LOUIS (J.-V.), *L'ordre juridique communautaire*, Luxembourg, Office des publications officielles des Communautés européennes, 5^{ème} éd., 1990, 201 p. Voir les propos introductifs du professeur Claude Blumann dans BLUMANN (C.), DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p.

²⁶⁵ Il est rarement fait référence à un « système fiscal européen », les auteurs préférant se référer simplement à un « droit fiscal communautaire (ou de l'Union européenne) » (MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p. ; COMMUNIER (J.-M.), *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, Bruylant, coll. Pratique du droit communautaire, 2001, 555 p. ; BERLIN (D.), *Droit fiscal communautaire*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 1988, 410 p. ; BORJA (P.), *Diritto tributario europeo*, Milan, Giuffrè, 3^{ème} éd., 2017, 514 p. ; TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p.). Parfois, il est fait référence à un « droit communautaire de la fiscalité »²⁶⁵ (MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 14). Ces locutions sont presque toujours employées au prix de longues justifications (Voir par exemple MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. pp. 1-48 (introduction) ; BORJA (P.), *Diritto tributario europeo*, Milan, Giuffrè, 3^{ème} éd., 2017, 514 p., spéc. pp. XXI-XXVII (introduction).

²⁶⁶ Voir en ce sens DUVERGER (M.), *Éléments de fiscalité*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Science politique, 1976, 345 p., spéc. p. 184 ; MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 15 ; DUSSART (V.), « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique*, 2012, n° 4, pp. 1085-1091. On remarquera pourtant qu'au début de la construction européenne certains auteurs relevaient au contraire que la CEEA était la seule organisation internationale à être dotée d'un impôt (le prélèvement sur le charbon et l'acier) affecté à son budget, ce qui la distinguait particulièrement des organisations comme l'ONU ou la SDN et la rendait « plus proche d'un État

fiscale de l'Union fait largement douter la doctrine quant au « développement d'un système fiscal applicable à l'échelle de l'Europe »²⁶⁷.

53. Indice d'un système fiscal européen.- Dès lors que l'existence d'une certaine cohérence entre des éléments constitue l'indicateur privilégié de leur participation à une dynamique systémique d'ensemble, nous nous proposons ici de tester l'hypothèse d'un « système fiscal européen » en indexant notre analyse sur la notion de cohérence.

Au fil des développements de cette première partie, il apparaîtra que la nature des rapports entre les systèmes fiscaux des États membres de l'Union indiquent bien l'émergence d'une dynamique systémique : non seulement le droit de l'Union européenne met en place des règles d'articulation logique des systèmes fiscaux (Titre 1) mais il œuvre aussi pour leur convergence matérielle autour de principes communs²⁶⁸ (Titre 2).

fédéral » ; voir en ce sens CHRÉTIEN (M.), « Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : Le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, Sirey, tome 86, 1954, pp. 1-116, spéc. p. 10 *in fine* ; CHRÉTIEN (M.), *Les impôts supranationaux*, cours dispensé à l'Institut des hautes études internationales (IHEI), 1962-1963, 52 p., spéc. pp. 40 et s. L'absence d'impôt européen peut également être discutée compte tenu de l'existence de la TVA, qui est largement harmonisée au niveau européen et dont une partie des recettes est affectée au budget de l'Union bien que le percepteur de cet impôt ne soit toutefois pas directement l'Union européenne. En outre, pour une contribution originale sur la redevance de surveillance prudentielle et son éventuelle qualification (ou non) d'impôt européen, se reporter à MAITROT DE LA MOTTE (A.), « La nature juridique de la redevance de surveillance prudentielle », in MARTUCCI (F.) (dir.) *L'Union bancaire*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2016, 284 p., pp. 119-134. Enfin, pour des suggestions de financement de l'Union européenne par des impôts européens, voir VANDISTENDAEL (F.), « Memorandum on the Taxing Powers of the European Union », *EC Tax Review*, 2002, n° 3, pp. 120-129.

²⁶⁷ Sur ce sujet, voir nos observations proposées en introduction *supra* §§ 36 et s.

²⁶⁸ Cette division rejoint partiellement la dialectique « règles / principes » proposée par Ronald Dworkin notamment dans DWORKIN (R.), *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Harvard University Press, 1977, 295 p.

TITRE I – LA COHÉRENCE PAR L’ARTICULATION LOGIQUE

54. L’acception formelle de la cohérence : l’articulation logique. - Comme on l’a exposé en introduction, la cohérence formelle correspond, en théorie du droit, à un impératif de logique²⁶⁹. Celui-ci se définit essentiellement en creux, par référence à l’absence de contradictions²⁷⁰ entre des éléments (ou entre les composantes d’un tout) – bien souvent entre des règles juridiques. En d’autres termes, il s’agit que deux règles ne soient pas totalement antinomiques, c’est-à-dire impossibles à concilier parce que l’une prescrit un comportement que l’autre prohibe²⁷¹. On peut toutefois envisager, en outre, une conception plus dense de la logique – et, par ricochet, de la cohérence – qui repose sur l’idée d’un agencement déductif ou d’une articulation conséquentielle entre

²⁶⁹ CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. pp. 123 et s. ainsi que pp. 136 et s. ; également MODUGNO (F.), « Sistema giuridico », in *Enciclopedia giuridica fondata da Giovanni Trecciani*, vol. XXIX, Roma, 18 p., spéc. pp. 1-3. Sur l’idée de logique (principalement en lien avec le raisonnement juridique), voir BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. Analisi e diritto, 1994, 367 p., spéc. pp. 103-133 ; GARCIA MAYNEZ (E.), *Introducción a la lógica jurídica*, Mexico, Fondo de cultura economica, 1951, 257 p.

²⁷⁰ À noter que la sémantique anglaise possède un concept positif pour exprimer cette forme de cohérence : la *consistency*. Sur les correspondances entre les sémantiques françaises et anglaises, voir GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 62. Plus généralement, sur la cohérence comme non-contradiction voir CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. p. 87 ; OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 83 et s. Pour une reprise de cette définition dans la doctrine européeniste, voir KOVAR (R.), « Éloge tempéré de l’incohérence », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l’Union européenne face à l’impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collection de l’Université Robert Schuman – Centre d’études internationales et européennes, 2009, pp. 41-46 ; SIMON (D.), « Rapport introductif – Cohérence et ordre juridique communautaire », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l’Union européenne face à l’impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collection de l’Université Robert Schuman – Centre d’études internationales et européennes, 2009, pp. 25-40.

²⁷¹ Nous n’évoquerons pas ici les subtilités sémantiques départissant les contradictions des contrariétés ou des antinomies ; cela dépasse le cadre de cette thèse. Pour plus de détails sur ce point, se reporter à GAVAZZI (G.), *Delle antinomie*, Turin, Giappichelli, 1959, 183 p. ; PERELMAN (Ch.), *Les antinomies en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1964, 404 p. ; GÉRARD (Ph.), « Antinomie », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 35-39 ; PERELMAN (Ch.), « Essai de synthèse », in PERELMAN (Ch.), *Les antinomies en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1964, 404 p., pp. 392-404.

les éléments considérés²⁷² : non seulement ceux-ci ne se contredisent pas, mais ils se justifient et se supportent mutuellement²⁷³.

55. L'articulation logique des systèmes fiscaux.- Si, en droit international économique, le problème des antinomies *stricto sensu* constitue une préoccupation importante des opérateurs et des institutions internationales²⁷⁴, cette difficulté doit être relativisée dans le cas particulier de la fiscalité internationale. Certes, les règles fiscales des différents systèmes nationaux peuvent parfois diverger si fortement dans leur contenu qu'elles semblent « contradictoires » en apparence, mais il ne s'agit pas là de véritables contradictions. En effet, l'objectif principal des règles fiscales déployées par un État est de déterminer l'impôt dû *dans cet État* ; inversement, même si elles peuvent parfois présenter des caractéristiques extraterritoriales, elles n'ont pas vocation à déterminer l'impôt *dans une autre juridiction*. Par conséquent, les règles fiscales de deux systèmes distincts ne peuvent pas soumettre le contribuable à des obligations contradictoires au sens strict du terme (par exemple devoir payer un impôt dans l'État A et ne pas devoir le payer dans le même État). Le plus souvent ces règles se cumulent et aboutissent à des doubles impositions qui majorent les coûts des activités transfrontalières²⁷⁵.

²⁷² Sur l'idée d'un système déductif, BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. *Analisi e diritto*, 1994, 367 p., spéc. p. 108, citant ESMEIN (A.), « L'originalité du Code Civil », in *Le Code Civil (1804-1904). Livre du centenaire*, Paris, Rousseau, 1904, pp. 9-10.

²⁷³ Selon le Professeur Jaap Hage, qui développe le concept d'« *integrated coherence* », « *a coherent set must be consistent, comprehensive and its elements must mutually support each other* », voir HAGE (J.), « Law and Coherence », *Ratio Juris*, 2004, n°1, pp. 87-105, spéc. p. 90.

²⁷⁴ Voir KERBRAT (Y.), *L'applicabilité extraterritoriale des règles internes relatives à l'activité internationale des entreprises*, thèse, Paris II, 2001, 549 p., spéc. pp. 381 et s. L'auteur fournit plusieurs exemples de documents institutionnels qui abordent ce point. Il mentionne l'introduction d'une disposition spécifique (§ 62) dans le projet de Code international de conduite sur les sociétés transnationales (rapport annexé à la session extraordinaire des 7-18 mars et 9-21 mai 1983 de la Commission des sociétés transnationales au Conseil économique et social) et un instrument spécifique élaboré par l'OCDE et annexé à la Déclaration sur l'investissement international de 1984, (C/MIN(84)5 final (§§ 7-10) remplacé par une décision de juin 1991 sur les obligations contradictoires).

²⁷⁵ Voir sur cette distinction : KERBRAT (Y.), *L'applicabilité extraterritoriale des règles internes relatives à l'activité internationale des entreprises*, thèse, Paris II, 2001, 549 p., spéc. pp. 10-11 qui différencie les obligations cumulatives, dont le respect est possible bien que les coûts soient augmentés, et les obligations contradictoires, qui imposent nécessairement la violation de l'une ou l'autre règle. À noter que le « cumul » de règles fiscales (c'est-à-dire l'application concomitante des règles de plusieurs systèmes) peut également aboutir à des doubles non-impositions.

On conviendra tout de même qu'il existe un risque de véritable contradiction en matière déclarative lorsque des obligations de transparence de portée extraterritoriale mises en place par un État se heurtent au secret bancaire en vigueur dans une autre juridiction²⁷⁶ : cette situation est illustrée par l'affaire *Sparkasse Allgäu*²⁷⁷ (2016) dans laquelle la Cour de justice de l'Union européenne n'était d'ailleurs pas parvenue à donner la priorité à l'une ou l'autre règle et s'était contentée de recommander aux États de se coordonner. Nous ne nous attarderons cependant pas particulièrement sur ce point, et ce pour deux raisons. Tout d'abord, il ne s'agit pas véritablement d'un conflit de systèmes « fiscaux » dès lors que le secret bancaire n'est pas une règle fiscale à proprement parler. Ensuite, c'est une hypothèse anecdotique et désormais datée puisque le secret fiscal n'existe plus au sein de l'Union²⁷⁸ et recule nettement dans le reste du monde.

Il nous faut en revanche souligner l'intérêt d'une approche par la dimension déductive de la cohérence. En fiscalité internationale, l'idée d'une cohérence entre des systèmes distincts correspond essentiellement à une « connexion » entre les « décisions » fiscales de chaque système impliqué²⁷⁹, c'est-à-dire à la prise en compte, par chaque État, de la taxation (ou l'absence de taxation) qui peut avoir lieu dans une autre juridiction. Une telle approche permet d'éviter à la fois les redondances d'imposition et les lacunes d'imposition qui constituent les deux écueils « miroirs » des problématiques fiscales transfrontalières²⁸⁰. On examinera donc si, et dans quelle

²⁷⁶ Concrètement un État A oblige un opérateur à lui communiquer une information X tandis que l'État B interdit la communication de cette information.

²⁷⁷ CJUE, 14 avril 2016, *Sparkasse Allgäu*, aff. C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253. À noter que ce type d'hypothèse est envisagé bien antérieurement par LÉVINE (P.) et PINSON (P.), « L'entraide fiscale : de la collaboration à la coopération », *Droit et pratique du commerce international*, tome 11, 1985, n° 2, pp. 267-297, spéc. p. 268. Les auteurs évoquent le cas d'une loi américaine qui exigerait d'un citoyen américain que celui-ci fournisse des renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre d'une loi fiscale américaine alors que la communication de telles informations serait formellement prohibée par l'État sur le territoire duquel il se trouve.

²⁷⁸ Du moins pour les situations transfrontalières.

²⁷⁹ KINGSON (Ch.), « The Coherence of International Taxation », *Columbia Law Review*, 1981, n° 6, pp. 1151-1289, spéc. p. 1153.

²⁸⁰ En ce sens voir, *ex multis*, LANG (M.), « Rapport Général », in IFA, *Double Non-Taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, 2004, 766 p., pp.73-119, spéc. p. 81 ; voir aussi OCDE, *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales*, BEPS Action 15 : Rapport final, 2015, p. 9 qui fait référence à des « écarts et frictions ».

mesure, le droit de l'Union européenne permet d'éliminer les « frottements fiscaux » (Chapitre 1) et les « failles fiscales » (Chapitre 2).

Chapitre 1 – La cohérence par l'élimination des frottements fiscaux

56. Frottements fiscaux.- En droit fiscal international, on désigne communément par le terme « frottement » (en anglais « *tax friction* ») la situation dans laquelle l'application cumulative des règles fiscales des systèmes compétents pour prendre en charge une même situation transfrontalière aboutit à une imposition multiple (généralement une double imposition). Symbole archétypique du « heurt de deux ou plusieurs souverainetés fiscales »²⁸¹, la double imposition internationale²⁸² (ou l'imposition multiple²⁸³) présente un côté intuitif. Pourtant, comme le relèvent les Professeurs Guy Gest et Gilbert Tixier, la notion « n'en est pas moins [...] une fausse idée claire »²⁸⁴. En effet, dès que l'on tente de donner une définition exacte de ce phénomène, la tâche se révèle difficile²⁸⁵. Pour les besoins de notre démonstration, et sans prétendre à l'exhaustivité, nous nous en tiendrons aux éléments de définition classiques tirés du droit fiscal international, dont les institutions européennes s'inspirent d'ailleurs²⁸⁶.

57. Définition des doubles impositions.- La double imposition est un phénomène dual qui se décline en *double imposition juridique* et *double imposition économique*²⁸⁷. La première est caractérisée « lorsqu'un même contribuable se trouve atteint, au titre d'une même base imposable et d'une même période, par des impôts de nature

²⁸¹ GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. p. 19

²⁸² Les cas de double imposition à l'échelon national ne sont pas à exclure, notamment lorsqu'il existe, au sein d'un même État, plusieurs souverainetés fiscales (par exemple en présence d'un État fédéral), voir en ce sens GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. p. 19. On ne s'attardera toutefois pas sur ce sujet, conformément au choix opéré en introduction de ne pas traiter en détail les problématiques entourant les systèmes infranationaux. Compte tenu des enjeux principaux du droit de l'Union européenne, le même positionnement théorique est retenu par la Commission européenne dans sa communication du 11 novembre 2011, *La double imposition au sein du marché unique*, COM(2011) 712 final.

²⁸³ GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. p. 19.

²⁸⁴ *Ibid.*

²⁸⁵ *Ibid.*

²⁸⁶ COM(2011) 712 final, précitée, point 2 : la Commission opère notamment un renvoi au glossaire de l'IBFD.

²⁸⁷ Cette distinction est d'ailleurs exposée à titre liminaire dans les commentaires sur les art. 23 A et 23 B du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'OCDE (ci-après « modèle de convention OCDE » ou « modèle OCDE »).

comparable appliqués par deux ou plusieurs États »²⁸⁸, étant précisé que cette répétition doit aboutir à une surcharge fiscale²⁸⁹. On parle en revanche de double imposition économique lorsqu'un même revenu est imposé deux fois entre les mains de deux contribuables différents²⁹⁰ : il n'y a pas identité de sujets d'imposition mais, économiquement, un même élément est frappé plusieurs fois par l'impôt, ce qui peut advenir tout aussi couramment dans des situations internes que dans des situations internationales²⁹¹.

58. Préoccupation européenne. - Le problème de la double imposition – qu'aucune règle internationale n'interdit²⁹² mais que les États s'évertuent à éliminer en raison de son impact négatif sur les échanges²⁹³ – a rapidement été au cœur des préoccupations européennes, comme en témoigne le rapport Neumark (1962) qui consacrait déjà, au

²⁸⁸ Voir en ce sens CASTAGNÈDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Fiscalité, 6^{ème} éd., 2019, 581 p., spéc. pp. 23-27. La double imposition juridique résulte de « conflits d'allégeance fiscale » qui correspondent concrètement à trois types d'hypothèses : une superposition d'impôts personnels, le concours d'un impôt personnel et d'un impôt réel, ou encore la superposition d'impôts réels. Sur les hypothèses de double imposition, voir les commentaires sur les art. 23 A et 23 B du modèle convention OCDE, point 3. Pour des présentations doctrinales, voir GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. pp. 20 et s. Ces hypothèses sont regroupées, moins techniquement, en deux catégories par la Commission européenne : la double imposition survenant en raison d'une double résidence et celle survenant en raison d'une imposition à la fois dans l'État de résidence et dans l'État de la source ; voir COM(2011) 712 final, précitée, point 2, et les exemples proposés.

²⁸⁹ Voir en ce sens CASTAGNÈDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Fiscalité, 6^{ème} éd., 2019, 581 p., spéc. pp. 23-27. Dans le même sens, voir GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. p. 23 : « la répétition, si elle est évidemment nécessaire, ne suffit pas en elle-même. Il faut admettre avec Niboyet que, plus que la répétition, c'est la "totalisation" qui importe », de sorte qu'on ne pourrait constater de double imposition internationale si chacun des États concernés n'impose qu'une fraction du revenu.

²⁹⁰ GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. p. 24 et s.

²⁹¹ À titre d'exemple, une double imposition économique peut notamment se produire à propos des bénéfices de sociétés de capitaux qui sont imposés à la fois au niveau de la société et au niveau de l'actionnaire, ou encore à raison des corrections de bénéfices opérées en présence de sociétés associées (corrections en matière de prix de transfert).

²⁹² Voir en ce sens CHRÉTIEN (M.), *À la recherche du droit international fiscal commun : Étude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales*, Paris, Sirey, 1955, 246 p., spéc. p. 208 ; voir aussi KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 240, note 126 et références citées.

²⁹³ En ce sens, voir COM(2011) 712 final, précitée, point 3, qui souligne que « la double imposition accroît la charge fiscale globale et peut par conséquent avoir une incidence négative sur les investissements » ; en doctrine, voir par exemple GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. pp. 19 et s. qui dénoncent la nocivité du phénomène de double imposition et le qualifient de handicap économique.

début des années 1960, une section entière au « problème des doubles impositions »²⁹⁴. Dans les années 1990, la question des doubles impositions est placée en tête des priorités de la Commission européenne²⁹⁵ avant d'être considérée comme une « entrave majeure [...] tout à fait inacceptable » dans le marché intérieur en 2011²⁹⁶.

Si la Commission analyse ce phénomène comme une « incompatibilité » de systèmes²⁹⁷, il s'agit là d'un abus de langage qui, certes, présente le mérite de souligner l'importance du problème mais qui doit être corrigé dans le cadre d'une étude sur la cohérence : dans le cas des doubles impositions, les systèmes ne sont pas incompatibles (ce qui supposerait qu'ils entrent en contradiction) mais se cumulent simplement car ils sont mal coordonnés. Tout l'enjeu est donc de les articuler pour assurer « un traitement fiscal cohérent »²⁹⁸ et « garantir que ces systèmes nationaux puissent fonctionner ensemble sans heurts »²⁹⁹. La réalisation de cet objectif repose sur des modalités doubles et évolutives : en effet, le recours à la coordination internationale, méthode classique envisagée aux débuts de la construction européenne et toujours pérenne (Section 1), s'est vu progressivement complété par une action européenne en faveur de l'articulation des systèmes fiscaux des États membres (Section 2).

²⁹⁴ Rapport du Comité fiscal et financier (ci-après « rapport Neumark »), 1962, pp. 69 et s. Voir aussi CARTOU (L.), *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, 2^{ème} éd., 1986, 321 p., spéc. p. 174 : il précise que le problème de la double imposition se pose de manière plus aigüe à l'intérieur de la Communauté dans la mesure où les relations ne sont plus interétatiques mais sont celles d'une union douanière, d'un marché intérieur.

²⁹⁵ Rapport de la Commission européenne du 15 juin 1995, COM(95) 238 final, *Le marché unique en 1994*, point 231 : l'action pour éliminer la double imposition est placée en tête des cinq priorités de la Commission en matière de fiscalité.

²⁹⁶ COM(2011) 712 final, précitée, point 1 : « La double imposition dans un contexte transfrontalier en raison d'incompatibilité entre les différents systèmes fiscaux nationaux est une entrave majeure et un réel enjeu pour le marché intérieur ». Elle peut « mettre en péril l'idée même d'un marché unique et [est], dès lors, tout à fait inacceptable ». Précédemment, voir Commission européenne, 19 décembre 2006, *Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur*, COM(2006) 823 final, p. 6.

²⁹⁷ Cette idée d'incompatibilité est déjà présente en filigrane dans la communication COM(2006) 823 final, précitée, point 1 : « Il reste donc nécessaire de faire en sorte que des systèmes fiscaux nationaux non harmonisés soient compatibles ». La Commission poursuit : « la coordination s'appuie sur les systèmes nationaux pour les rendre compatibles avec le traité et entre eux ». Puis, dans la communication COM(2011) 712 final, précitée, point 1 ; on peut lire : « La double imposition dans un contexte transfrontalier en raison d'incompatibilité entre les différents systèmes fiscaux nationaux est une entrave majeure et un réel enjeu pour le marché intérieur ».

²⁹⁸ COM(2006) 823 final, précitée, point 1.

²⁹⁹ *Ibid.*

Section 1 – L'appui sur la coordination internationale

59. Importance pérenne de la coordination internationale.- La fiscalité directe étant une matière régaliennne par excellence, il ne semblait sans doute pas véritablement concevable, aux débuts de la construction européenne, qu'elle soit saisie, ne serait-ce que partiellement, par un droit supranational et échappe ainsi à la pleine emprise des États. Aussi les pères fondateurs ont-ils orienté les États membres vers des solutions internationales pour mettre fin aux problèmes de double imposition transfrontalière au sein du marché commun et favoriser l'articulation harmonieuse des systèmes fiscaux nationaux. À cet égard, si les instruments internationaux ont pu (et peuvent encore) relayer efficacement cet objectif (§ 1), ils ne suffisent pas à purger la totalité des problèmes de redondances d'imposition dans l'Union (§ 2).

§ 1. Les conventions fiscales internationales comme relais des objectifs du traité

60. Angle d'attaque « historique ».- Le silence des traités communautaires en matière de fiscalité directe n'a été rompu, depuis l'origine, que par une disposition : l'article 220 TCEE (puis 220 TCE, renuméroté 293 TCE à l'occasion du traité d'Amsterdam³⁰⁰, et finalement abrogé par le traité de Lisbonne, événement sur les conséquences duquel nous reviendrons ultérieurement). Il se lisait comme suit³⁰¹ :

« Les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants :

- la protection des personnes, ainsi que la jouissance et la protection des droits dans les conditions accordées par chaque État à ses propres ressortissants,
- l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté,
- la reconnaissance mutuelle des sociétés au sens de l'article 48, deuxième alinéa, le maintien de la personnalité juridique en cas de transfert du siège de

³⁰⁰ Le traité d'Amsterdam n'a pas modifié l'article sur le fond mais a simplement procédé à une renumérotation.

³⁰¹ Nous reproduisons intégralement l'article et soulignons les parties pertinentes.

pays en pays et la possibilité de fusion de sociétés relevant de législations nationales différentes,
- la simplification des formalités auxquelles sont subordonnées la reconnaissance et l'exécution réciproques des décisions judiciaires ainsi que des sentences arbitrales. »

Cette disposition, qui témoigne de l'importance des préoccupations européennes liées aux risques de doubles impositions au sein de l'espace européen mais aussi de la difficulté à appréhender ce problème par le biais de ce droit supranational nouveau, représente l'angle d'attaque « historique » par lequel le processus d'intégration européenne a pu saisir la fiscalité directe, bien que cela soit par le truchement du droit international. Le deuxième tiret de l'article opère en effet comme un « relais » avalisant le recours à des méthodes internationales pour satisfaire l'ambition communautaire d'une articulation cohérente des systèmes fiscaux (A). Cet appui sur la coordination fiscale internationale s'est concrétisé par différents instruments (B).

A. Le mécanisme de relais : l'article 220, deuxième tiret, TCEE

61. Incertitudes à dissiper.- En confiant aux États membres le soin d'engager « entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer l'élimination de la double imposition » au sein du marché commun, l'article 220 TCEE présente une forte singularité technique, à laquelle s'ajoutent un certain laconisme et plusieurs incertitudes sémantiques que l'absence de travaux préparatoires accessibles empêche de dissiper³⁰². Déjà intrigant par nature, cet article l'est devenu encore davantage au fil du temps, comme en témoignent les nombreuses interrogations doctrinales à son sujet, en restant immuable dans un contexte juridique en constante évolution et en se décorrélant progressivement de la réalité politique et factuelle qui l'avait vu naître. Aussi, pour en saisir autant que possible la portée, il est nécessaire de replacer la

³⁰² KEMMEREN (E.), « Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future », *EC Tax Review*, 2012, n° 3, pp. 157-177. L'auteur explique que l'art. 220 TCEE ne fut ajouté dans le texte du traité que quatorze jours avant sa signature, de sorte qu'il n'a pas été discuté et débattu au cours des négociations politiques ; voir en ce sens le document produit par le parlement européen : Parlement européen, *Conventions under Article 220 of the EEC Treaty*, juin 1977, T.S. No. 421/77.

disposition étudiée dans son environnement (1). Ceci permettra de mettre en évidence l'existence d'un objectif communautaire d'élimination des doubles impositions (2) que les États membres étaient invités à satisfaire, à l'origine, par le biais de négociations interétatiques (3).

1. Contexte historique

62. Contexte général : matières politiquement sensibles.- Si l'article 220 TCEE a concentré l'attention des fiscalistes en raison de son « deuxième tiret », il convient de garder à l'esprit que ce « tiret » s'intégrait à une disposition de portée plus générale englobant toute une série de questions dont le point commun était, selon toute vraisemblance, d'être politiquement trop délicates pour être pleinement appréhendées par le droit communautaire mais techniquement trop importantes pour être délaissées. Ce sont d'ailleurs essentiellement les autres tirets de l'article 220 TCEE – notamment les troisième et quatrième tirets relatifs à des problématiques de droit international privé – qui ont conduit cette disposition à revêtir une importance considérable³⁰³ en permettant, à l'époque où le champ de la méthode communautaire était encore limité³⁰⁴, l'adoption de plusieurs conventions internationales significatives³⁰⁵.

³⁰³ Voir LAGARDE (P.), « Article 293 CE », in PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 1813-1817.

³⁰⁴ Avant le traité de Maastricht, donc.

³⁰⁵ En application du 3^{ème} tiret, on mentionnera la Convention sur la reconnaissance mutuelle des sociétés et personnes morales du 29 février 1968 mais cette dernière n'est jamais rentrée en vigueur faute de ratification. En application du 4^{ème} tiret, on citera tout d'abord la célèbre Convention de Bruxelles du 27 septembre 1968 concernant la compétence judiciaire et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale, *JOCE* n° L 299 du 31 décembre 1972, pp. 32-42, remplacée par le règlement (CE) n° 44/2001 du Conseil du 22 décembre 2000 concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale, *JOCE* n° L 12 du 16 janvier 2001, pp. 1-23 lui-même remplacé par le règlement (UE) n° 1215/2012 du Parlement européen et du Conseil du 12 décembre 2012 concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale, *JOUE* n° L 351 du 20 décembre 2012, pp. 1-32. À noter, en revanche, que la convention de Rome du 19 juin 1980 sur la loi applicable aux obligations contractuelles, *JOCE* n° C 27 du 26 janvier 1998, pp. 34-53, n'est pas fondée sur l'art. 220 TCEE. Toujours en application du 4^{ème} tiret, on indiquera également la Convention du 23 novembre 1995 relative aux procédures d'insolvabilité, remplacée sans être jamais entrée en vigueur par le règlement n° 1346/2000/CE du 29 mai 2000, *JOCE* n° L 160 du 30 juin 2000, pp. 1-18.

Pour tous les sujets délicats qu'il abordait, l'article 220 TCEE prévoyait le recours aux négociations internationales « en tant que de besoin ». Si cette expression a pu susciter des interrogations quant aux circonstances dans lesquelles il convenait de négocier, celles-ci sont essentiellement apparues *a posteriori*, c'est-à-dire à partir du moment où les institutions communautaires ont commencé à se saisir de ces questions sensibles par le biais d'actes de droit dérivé adoptés sur le fondement d'autres articles du traité. En effet, l'adoption d'actes « communautaires » semblait réduire sensiblement le « besoin » de négociations internationales³⁰⁶. À notre sens, toutefois, si l'on se replace à la fin des années 1950, avant que ne soit imaginée une prise en charge « communautaire » des thèmes énumérés dans l'article, le sens de cette incise semble assez clair : le recours aux négociations interétatiques était recommandé à titre subsidiaire, c'est-à-dire lorsque la difficulté n'était pas déjà résolue par les règles de droit interne ou, le cas échéant, par des accords internationaux préexistants (par exemple, des conventions fiscales préexistantes). Il s'agissait donc d'inciter les États membres à initier ou à parfaire, par leurs propres moyens, la résolution de certaines problématiques que la Communauté n'appréhendait pas encore. Cette approche trouve un écho particulier dans le domaine fiscal.

63. Contexte fiscal : réseau conventionnel incomplet. - Au moment de l'adoption du traité de Rome, en 1957, le réseau fiscal conventionnel des six États fondateurs est très imparfait. En effet, d'après le Premier rapport de l'OECE (1958), cinq relations

³⁰⁶ L'une des questions soulevées en doctrine est la suivante : était-il envisageable de négocier un instrument international alors même qu'une initiative européenne portant sur le même sujet était en cours ? À cet égard, la position majoritaire était (et est encore) que l'existence d'une proposition de texte par les institutions européennes vient « préempter » les initiatives interétatiques et bloquer les négociations internationales, exception faite des cas où la proposition européenne est en jachère depuis suffisamment longtemps pour être considérée caduque (ce qui semble avoir été le cas pour la Convention d'arbitrage); en ce sens voir HINNEKENS (L.), « The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC », *Intertax*, 2009, n° 11, pp. 602-609, spéc. pp. 604-605 ; VANISTENDAEL (F.), « Does the ECJ Have the Power of Interpretation to Build a Tax System Compatible with the Fundamental Freedoms? », *EC Tax Review*, 2008, n°2, pp. 52-66, spéc. p. 55. Bien qu'il soit permis de s'interroger sur la compatibilité de cette approche avec le principe de subsidiarité, la solution est relativement bien établie ; voir sur cet aspect RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. p. 99 et pp. 102 et s. Dans le même sens, en dehors de la doctrine fiscale, voir MÉGRET (J.), WAELBORECK (M.), LOUIS (J.-V.), VIGNES (D.) et DEWOST (J.-L.) (dir.), *Le droit de la Communauté économique européenne, vol. 15. Dispositions générales et finales*, Bruxelles, éditions de l'Université de Bruxelles, 1987, 777 p., spéc. p. 346.

bilatérales sur les quinze possibles à l'époque ne sont pas couvertes par une convention fiscale³⁰⁷. Quelques années plus tard, en 1962, alors qu'il se livre à une analyse approfondie du « problème de la double imposition » en lien étroit avec l'article 220 TCEE, le comité fiscal et financier de la Communauté européenne relève que trois relations restent toujours dépourvues de protection conventionnelle³⁰⁸.

Ces éléments de contexte permettent de reconstituer, dans une certaine mesure, la philosophie de l'article 220 TCEE (puis 293 TCE) et semblent confirmer l'hypothèse d'un objectif communautaire d'élimination des doubles impositions *ab initio*.

2. Objectif communautaire d'élimination des doubles impositions

64. Affirmation jurisprudentielle.- La lettre de l'article 220 TCEE ne fait pas référence, à proprement parler, à un « objectif » d'élimination des doubles impositions au sein de la Communauté, même si les circonstances de son avènement invitent à supposer qu'une telle idée était probablement sous-jacente lors de la rédaction des premiers traités. Alors qu'une proposition du Comité économique et social européen (CESE) de 1997 – finalement restée sans réponse – avait suggéré, pour dissiper les doutes, d'insérer une interdiction explicite des doubles impositions dans le traité³⁰⁹, il a suffi à la Cour de justice de prendre appui sur l'article 220 pour en extraire le sens et

³⁰⁷ En 1958, il n'existait aucune convention entre le Luxembourg et les Pays-Bas ainsi qu'entre le Luxembourg et l'Italie, des négociations étaient en cours en vue de couvrir les relations Allemagne-Belgique, Allemagne-Luxembourg et Allemagne-Pays-Bas. En outre, les conventions France-Luxembourg et Italie-Pays-Bas étaient signées mais pas encore en vigueur. En 1961, il restait trois relations dépourvues de protection : Allemagne-Belgique (négociation non achevée), Luxembourg-Italie et Luxembourg-Pays-Bas. Se reporter au rapport Neumark, 1962, précité, p. 71 ainsi qu'aux rapports annuels du comité fiscal de l'OECE intitulés *L'élimination de la double imposition*, pour les années 1958 et 1961.

³⁰⁸ Rapport Neumark, 1962, précité, p. 69 et s.

³⁰⁹ Voir en ce sens la proposition émise par le comité économique et social européen dans son avis intitulé *La fiscalité dans l'Union européenne - Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux*, JOCE n° C 296 du 29 septembre 1997, p. 37, visant à inclure dans l'art. 7 A TCE (disposition chapeau contenant la définition du marché intérieur) une interdiction des doubles impositions. La disposition proposée aurait été libellée comme suit : « Le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions du présent traité. Toute imposition double ou absence d'imposition est incompatible avec le marché unique ; dans le cas où aucun autre État n'est habilité à prélever l'impôt, celui-ci relève de l'État d'établissement ». En outre, l'art. 73 D sur la libre circulation des capitaux était adapté en prévoyant que si les États peuvent opérer des distinctions entre les contribuables ne se trouvant pas dans la même situation au regard de la résidence ou du lieu où les capitaux sont investis, cela ne doit toutefois « pas entraîner de différence de charge fiscale ».

établir fermement que, dans la mesure où il s'agit de mettre en place un marché intérieur sans frontières intérieures, « l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté figure ainsi parmi les objectifs du traité »³¹⁰. Cette position sera ensuite reprise et développée par la Commission à de multiples reprises³¹¹.

65. Impact minimal de l'abrogation de l'article 293 TCE (anc. 220 TCEE).- La suppression de l'article 293 TCE à l'occasion de la révision des traités par le traité de Lisbonne (2007) a laissé les fiscalistes perplexes quant à la pérennité de cet objectif³¹². En s'efforçant de trouver une raison à cette abrogation, certains y ont vu, tout d'abord, une dynamique positive visant à éviter que cette disposition ne bloque l'adoption de directives³¹³, mais l'argument ne semble pas forcément pertinent puisque, dans la

³¹⁰ CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, *Rec.* p. I-2793, point 16 ; voir aussi CJUE (ord.), 19 septembre 2012, *Levy et Sebbag*, aff. C-540/11, EU:C:2012:581, point 27.

³¹¹ Voir notamment le document de travail de la Commission européenne, 9 juin 2005, *Droit communautaire et conventions fiscales*, doc. (05) 2306, point 14 : « Le réseau existant de conventions fiscales devrait notamment atteindre l'objectif explicitement indiqué dans le Traité CE d'éviter la double imposition. En fait, l'art. 293 du TCE, qui s'adresse principalement aux États membres, peut servir de fondement juridique aux mesures qu'il vise dans le cas où ces mesures ne seraient pas prises sur la base d'autres dispositions du Traité dont, en particulier, l'art. 94. L'article 293 TCE n'instaure pas, cependant, un domaine réservé en faveur des États membres en ce qui concerne l'élimination de la double imposition. En effet, un tel objectif relève également de la compétence communautaire dans la mesure où une double imposition peut avoir, en soi, une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur ». Voir aussi, COM(2006) 823 final, précitée, p. 6 : « L'élimination de la double imposition dans le marché intérieur est expressément prévue à l'article 293 du traité CE. La double imposition internationale est un obstacle majeur à l'activité et aux investissements transfrontaliers au sein de l'UE. Son élimination est donc un objectif fondamental et un principe essentiel de toute solution coordonnée ». Voir également KEMMEREN (E.), « Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future », *EC Tax Review*, 2012, n° 3, pp. 157-177, qui va plus loin que la Commission européenne et estime que les conventions fiscales bilatérales et le droit de l'Union européenne partagent le même objectif, à savoir créer un marché unique (à des degrés différents).

³¹² Les travaux préparatoires du traité instituant une constitution pour l'Europe et du traité de Lisbonne ne sont pas accessibles. Sur ce « mystère », voir *ex multis* : TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. pp. 20-22 ; HINNEKENS (L.), « The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC », *Intertax*, 2009, n° 11, pp. 602-609 ; KEMMEREN (E.), « After Repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: The Objective of Eliminating Double Taxation Can Be Applied More Widely », *EC Tax Review*, 2008, n° 4, pp. 156-158 ; MONSÉNÉGO (J.), « Réflexions sur les conséquences de l'abrogation de l'article 293, alinéa 2 du Traité CE », *Revue de droit fiscal*, 2011, n° 9, pp. 15-19 ; ROCCATAGLIATA (F.), « La double imposition: les initiatives mises en place par la Commission européenne », actes de la conférence : « La double imposition : obstacle au Marché Unique ? » (2010), in *Les dialogues de la fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2011, 474 p., pp. 359-372 ; HOFMANN (H.), « Double Tax Agreements: Between EU Law and Public International Law », in RUST (A.) (dir.), *Double Taxation within the European Union*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolter Kluwer, 2011, 233 p., pp. 75-86 ; REIMER (E.), « The abolition of Article 293 EC: Comments on Hofmann's Analysis », in RUST (A.) (dir.), *Double Taxation within the European Union*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolter Kluwer, 2011, 233 p., pp. 87-96 ; SELICATO (P.), « EU Report », in IFA, *The Notion of Tax and the Elimination of International Double-Taxation or Double Non-Taxation*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 101b, 2016, 951 p., pp. 77-97.

³¹³ HINNEKENS (L.), « The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC », *Intertax*, 2009, n° 11, pp. 602-609, spéc. pp. 604-605 ; DORIGO (S.), « Double taxation and the EU fundamental freedoms: Advocate

sphère fiscale comme dans d'autres domaines, la pratique a pu démontrer que les instruments internationaux fondés sur l'article 293 n'ont jamais fait obstacle à l'adoption ultérieure de droit dérivé³¹⁴. D'autres ont perçu cette abrogation comme la première étape vers la création d'une véritable obligation de non double-imposition en *hard law*³¹⁵. Mais toutes ces hypothèses ont été échafaudées par des fiscalistes dont l'analyse, nécessairement « fiscal-centrée », fait abstraction du fait que la disposition qui les intéresse est insérée dans un article plus général. Or, il semblerait que le deuxième tiret ne soit en réalité qu'une « victime collatérale »³¹⁶ de la suppression de l'article 293 TCE dans son ensemble et de la méthode intergouvernementale qu'il préconisait notamment dans le domaine du droit international privé. Les analyses proposées par la doctrine non fiscaliste vont d'ailleurs en ce sens en soulignant la perte d'intérêt de cet article à partir du traité d'Amsterdam³¹⁷. En voulant « toiler » le traité et le délester de cette disposition devenue superflue, les rédacteurs ont probablement oublié qu'elle avait également un impact en matière fiscale.

Au-delà des causes, qu'en est-il des conséquences de cette suppression : faut-il interpréter la disparition de l'article 293 TCE comme un renoncement (volontaire ou involontaire) au combat contre la double imposition ? Les actions menées par la

General Mengozzi's Opinion in *Austria v. Germany* », *European Taxation*, 2017, n° 10, pp. 418-427, spéc. pp. 423 et s.

³¹⁴ En témoignent par exemple les règlements dits « de Bruxelles » qui font suite à la Convention de Bruxelles du 27 septembre 1968 concernant la compétence judiciaire et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale, précitée ; voir règlement (CE) n° 44/2001 du 22 décembre 2000, précité, lui-même remplacé par le règlement (UE) n° 1215/2012 du 12 décembre 2012, précité.

³¹⁵ Voir en ce sens KEMMEREN (E.), « After Repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: The Objective of Eliminating Double Taxation Can Be Applied More Widely », *EC Tax Review*, 2008, n° 4, pp. 156-158, spéc. p. 158.

³¹⁶ Voir en ce sens ROCCATAGLIATA (F.), « La double imposition : les initiatives mises en place par la Commission européenne », actes de la conférence : « La double imposition : obstacle au Marché Unique ? », in *Les dialogues de la fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 359-372, spéc. p. 370.

³¹⁷ Voir une étude non fiscale qui expose que l'article a perdu beaucoup de son intérêt avec le traité d'Amsterdam puisqu'à partir de ce moment les conventions de droit international privé ont presque toutes été remplacées par des règlements de droit dérivé : LAGARDE (P.), « Article 293 CE », in PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 1813-1817.

Commission depuis le traité de Lisbonne³¹⁸ invitent à une réponse négative³¹⁹, orientation que la Cour de justice de l'Union européenne semble avoir confirmé en Grande chambre à l'occasion de l'affaire *Autriche c. Allemagne*³²⁰ (2017). Dans cet arrêt, elle affirme que les questions de double imposition présentent « un lien objectivement identifiable avec l'objet des traités [...] eu égard à l'effet bénéfique de l'atténuation des doubles impositions sur le fonctionnement du marché intérieur que l'Union a pour objectif d'établir conformément à l'article 3, paragraphe 3, TUE et à l'article 26 TFUE »³²¹.

66. Phénomènes de double imposition concernés : conception englobante.-

L'article 220 TCEE, deuxième tiret, ne fournissait aucune indication quant au(x) type(s) de doubles impositions qu'il visait. Selon toute vraisemblance, ce texte ne devait probablement renvoyer, à l'origine, qu'à la double imposition juridique³²² dans la mesure où c'était le seul phénomène abordé par les instruments classiques de droit fiscal international auxquels pouvaient conceptuellement se référer les rédacteurs du traité de Rome (c'est-à-dire les conventions fiscales internationales)³²³. Cela étant, dans la mesure où cette conception restrictive ne transparaissait pas dans la lettre de l'article, l'exclusion de la double imposition économique du champ de l'incitation n'était pas inévitable³²⁴. Ce raisonnement est d'ailleurs corroboré par le rapport Neumark³²⁵ (1962) qui affirme : « c'est la double imposition internationale directe [*nda* : juridique] qui est en tout cas visée par l'article 220. Toutefois, la disposition de l'article 220 ne paraît

³¹⁸ Dans sa communication COM(2011) 712 final, point 1, la Commission ne se réfère pas à un objectif mais à un principe : « le principe selon lequel il faut supprimer la double imposition [...] constitue un élément essentiel de toute stratégie à long terme de la Commission ».

³¹⁹ Voir par exemple UCKMAR (V.) (dir.), *Diritto tributario internazionale*, Padoue, CEDAM, 3^{ème} éd., 2005, 1572 p., spéc. p. 39 ; KEMMEREN (E.), « Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future », *EC Tax Review*, 2012, n° 3, pp. 157-177.

³²⁰ CJUE (gde ch.), 12 septembre 2017, *Autriche c. Allemagne*, aff. C-648/15, ECLI:EU:C:2017:664.

³²¹ *Id.*, points 25-26.

³²² Voir en ce sens ROCCATAGLIATA (F.), « La double imposition : les initiatives mises en place par la Commission européenne », actes de la conférence : « La double imposition : obstacle au Marché Unique ? » (2010), in *Les dialogues de la fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 359-372, spéc. p. 362, et références citées.

³²³ Les conventions fiscales bilatérales traitent essentiellement le problème de la double imposition juridique. Elles ne contiennent qu'un seul article qui vise la double imposition économique (art. 9 § 2 du modèle, introduit en 1977 mais ne figurant pas dans l'avant-projet de 1963).

³²⁴ En ce sens, voir KEMMEREN (E.), « Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU : Past, Present and Future », *EC Tax Review*, 2012, n° 3, pp. 157-177, spéc. p. 161.

³²⁵ Rapport Neumark, 1962, précité, p. 69.

pas exclure nécessairement de son champ d'application la double imposition internationale, dite indirecte [*nda* : économique] ». Les institutions confirmeront d'ailleurs cette lecture englobante puisque l'article 220, deuxième tiret, TCEE servira de base à une convention multilatérale que nous présenterons ultérieurement³²⁶ portant sur les corrections de bénéfices en matière de prix de transfert, ce qui relève de la double imposition économique.

L'objectif d'élimination des doubles impositions au sein du marché intérieur étant mis en lumière, les modalités du relais vers les négociations interétatiques doivent encore être examinées : à quel type d'instrument devaient-elles aboutir ?

3. *Types d'instrument international à employer*

67. Conception large : conventions multilatérales et/ou bilatérales.- En invitant les États membres à engager entre eux des négociations en vue d'éliminer la double imposition, l'article 220, deuxième tiret, TCEE, envisageait-il simplement le cas des conventions fiscales bilatérales, préconisait-il plutôt le recours exclusif aux tractations multilatérales ou faisait-il référence aux deux types d'instruments ? À cet égard, la doctrine est partagée. Certains auteurs ont pu déduire du libellé de cette disposition qu'elle renvoyait nécessairement et uniquement à un traité multilatéral³²⁷ orchestré par les institutions européennes et impliquant tous les États membres. Certes, tous les exemples de conventions – fiscales ou non – conclues explicitement sur le fondement de l'article 220 TCEE (tous tirets confondus), c'est-à-dire contenant une référence à cet article dans leur préambule³²⁸, se trouvent être des traités multilatéraux.

³²⁶ Voir *infra* §§ 73 et s.

³²⁷ Voir en ce sens HINNEKENS (L.), « The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC », *Intertax*, 2009, n° 11, pp. 602-609, spéc. p. 604. Dans le même sens, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 608-610.

³²⁸ Voir les documents énumérés *supra* note 305, ainsi que l'avant-projet de convention multilatérale sur la double imposition (avant-projet du 1^{er} juillet 1968, réf. 11.414/XIV/68-F). On peut ajouter le cas particulier de la convention de Rome qui ne contient pas de référence à l'art. 220 ; se reporter à LAGARDE (P.), « Article 293 CE », in PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 1813-1817 ainsi qu'à HUET (A.), « Article 220 », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité instituant la CEE, commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p., pp. 1377-1384.

Plusieurs arguments nous semblent toutefois suggérer de ne pas distinguer entre instruments bilatéraux et multilatéraux pour considérer, comme le fait au moins implicitement une partie de la doctrine³²⁹, que l'article 220 TCEE faisait tout autant référence aux conventions fiscales bilatérales³³⁰ qu'à un éventuel traité multilatéral impulsé ou non par les institutions communautaires. Tout d'abord, littéralement, cette disposition n'apporte pas de précision sur le caractère bilatéral ou multilatéral des négociations : il n'y avait donc, selon nous, aucune raison d'exclure l'une ou l'autre de ces modalités. Dans la pratique, ensuite, tant la Cour de justice que la Commission européenne ont validé la correspondance, au moins partielle, entre l'article 220, deuxième tiret, et les conventions fiscales bilatérales.

En premier lieu, dans l'affaire *Gilly*³³¹ (1998), face à des requérants qui souhaitaient voir reconnaître l'effet direct de cette disposition afin de pouvoir valablement critiquer les lacunes de la convention franco-allemande, la Cour de justice a implicitement admis que les négociations internationales évoquées par l'article 220 du traité pouvaient renvoyer à la conclusion de conventions fiscales bilatérales : sans donner raison aux contribuables – puisqu'elle a refusé de conférer à cet article une portée contraignante et donc un effet direct³³² – elle n'a pas pour autant remis en cause la prémisse de leur raisonnement qui consistait à faire un lien entre l'article 220 et les conventions bilatérales. L'arrêt *Kerckhaert Morres*³³³ (2006) est venu confirmer explicitement cette perception en rappelant que les « conventions préventives de la double imposition telles que prévues à l'article 293 CE [nda : anciennement 220 CEE] servent à éliminer ou à atténuer les effets négatifs pour le fonctionnement du marché intérieur découlant de la coexistence de systèmes fiscaux nationaux »³³⁴. Plus récemment, à l'occasion de

³²⁹ Voir en ce sens PANAYI (C.), *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Eucotax series on European taxation, 2007, 296 p., spéc. 131 : « Tax treaties are, in fact, suggested by the EC Treaty as a mean of alleviating double taxation », indique l'auteur en se référant, quelques paragraphes plus bas, à l'art. 293, deuxième tiret, TCE.

³³⁰ Ou plurilatérales, comme la convention fiscale conclue entre les pays nordiques, mais elle constitue un exemple très isolé et, en tout état de cause, ne concerne pas la totalité des États membres.

³³¹ CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, précité. Dans cette affaire, les requérants se plaignaient de ce que la convention fiscale franco-allemande ne permettait pas d'éliminer complètement la double imposition qui les frappait et estimaient, en conséquence, que cette circonstance était en contrariété avec les prescriptions de l'art. 293, deuxième tiret à l'époque, TCE, auxquels les États auraient dû se soumettre.

³³² Sur ce point, voir *infra* § 79.

³³³ CJCE (gde ch.), 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, aff. C-513/04, *Rec. p. I-10967*.

³³⁴ *Ibid.*, points 21 et 23.

l'affaire *Autriche c. Allemagne*³³⁵ (2018), l'Avocat général Mengozzi a confirmé le lien implicite entre l'ancien article 293 TCE (déjà abrogé au moment de l'affaire) et la conclusion de conventions fiscales bilatérales³³⁶.

En second lieu, le même positionnement ressort clairement de plusieurs travaux institutionnels. Le rapport Neumark (1962) évoquait, en lien avec l'article 220 TCEE, le « règlement bilatéral à parfaire ou le règlement multilatéral à instituer »³³⁷. Plus récemment, dans son document de travail « Droit communautaire et conventions fiscales », la Commission affirmait dès le premier paragraphe de ce document que « le droit communautaire prime sur [l'ensemble des règles issues des conventions fiscales et transposées en droit interne], mais reconnaît explicitement leur rôle et leur importance », en revoyant, en note de bas de page, à l'article 293, deuxième tiret, TCE. Plus loin, elle confirmait le lien entre « le réseau existant de conventions fiscales » et « l'objectif explicitement indiqué dans le traité CE d'éviter la double imposition » qui résultait de l'article 293 TCE³³⁸.

³³⁵ CJUE (gde ch.), 12 septembre 2017, *Autriche c. Allemagne*, aff. C-648/15, précité.

³³⁶ Conclusions de l'Avocat général Mengozzi sous l'arrêt CJUE (gde ch.), 12 septembre 2017, *Autriche c. Allemagne*, aff. C-648/15, précité, points 51-53 : « 51. Ne relevant pas de l'objet des traités, un différend portant sur l'interprétation de stipulations d'une convention préventive de la double imposition entre États membres n'en demeure pas moins lié à l'objectif de création du marché intérieur, tel que prévu à l'article 3, paragraphe 3, TUE, en ce que l'élimination ou la prévention de la double imposition par voie conventionnelle est destinée à faciliter la réalisation de ce dernier et l'exercice des libertés de circulation [citant en note l'arrêt CJCE, 6 octobre 1976, *Industrie Tessili Italiana Como*, aff. 12/76, *Rec.* p. 1473, point 9]. 52. Ce constat demeure valable, à mon sens, même après l'abrogation, par le traité de Lisbonne, de l'article 293, deuxième tiret, CE, [...]. 53. En effet, pas plus que cet article n'avait pour objet de poser une règle juridique opérant en tant que telle, son abrogation n'affecte la constatation selon laquelle la réalisation du marché intérieur se trouve favorisée par la conclusion entre deux États membres d'une convention préventive de la double imposition puisque un tel instrument vise à éliminer ou à atténuer les effets négatifs de l'exercice non coordonné du pouvoir d'imposition entre ces États membres qui restreignent, dissuadent ou rendent moins attrayant l'usage des libertés de circulation prévues par le traité FUE ».

³³⁷ Rapport Neumark, 1962, précité, p. 72.

³³⁸ Commission européenne, 9 juin 2005, *Droit communautaire et conventions fiscales*, doc. (05) 2306, point 14 : « Le réseau existant de conventions fiscales devrait notamment atteindre l'objectif explicitement indiqué dans le Traité CE d'éviter la double imposition. En fait, l'article 293 du TCE qui s'adresse principalement aux États membres, peut servir de fondement juridique aux mesures qu'il vise dans le cas où ces mesures ne seraient pas prises sur la base d'autres dispositions du Traité dont, en particulier, l'article 94. L'article 293 TCE n'instaure pas, cependant, un domaine réservé en faveur des États membres en ce qui concerne l'élimination de la double imposition. En effet, un tel objectif relève également de la compétence communautaire dans la mesure où une double imposition peut avoir, en soi, une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur ». Voir également KEMMEREN (E.), « Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future », *EC Tax Review*, 2012, n° 3, pp. 157-177, qui va plus loin que la Commission européenne et estime que les conventions fiscales bilatérales et le droit de l'Union européenne partagent le même objectif, à savoir créer un marché unique (à des degrés différents).

L'ancien article 220 TCEE témoigne donc de l'intérêt d'un recours au droit international (tant bilatéral que multilatéral) pour réaliser un objectif communautaire lié au marché intérieur, à savoir éliminer les frottements fiscaux dus à la juxtaposition non ordonnée des systèmes fiscaux. L'appui sur la coordination internationale pour assurer cette dimension de la cohérence fiscale s'est concrétisé par le biais de plusieurs instruments.

B. Les instruments du relais

68. Diversité des instruments internationaux utilisés.- L'intérêt des instruments internationaux pour assurer la bonne coordination des systèmes fiscaux des États membres a été mis en évidence dès le début de la construction européenne par l'article 220 TCEE. Parmi eux figurent des instruments purement internationaux, dont la conclusion est permise voire recommandée par l'article 220, mais techniquement indépendante de cette base juridique et, d'autre part, les instruments de nature internationale mais impulsés par les institutions communautaires. La première catégorie, qui correspond aux conventions fiscales bilatérales³³⁹ classiques, relève d'une dynamique presque « opportuniste » d'appui sur le droit international correspondant à l'approche historique et perdurant encore aujourd'hui (1). La seconde catégorie, plus anecdotique, correspond à deux hypothèses distinctes : celle d'une utilisation volontariste du droit international pour servir l'intégration communautaire (2) et celle du recours au droit international « par défaut », en raison de l'échec de l'harmonisation communautaire (3).

³³⁹ Les relations entre le droit de l'Union européenne et les conventions fiscales internationales ont fait l'objet de beaucoup d'attention et de nombreuses études détaillées car elles « suscitent une interrogation inédite, celle de la coexistence au sein d'un même ordre juridique de deux séries de dispositions de source, de nature et d'objectifs différents » (BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 140). Se reporter, *ex multis*, aux références suivantes : RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p. ; LANG (M), STARINGER (Cl.) et SCHUCH (J.) (dir.), *Tax Treaty Law and EC Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2007, 359 p. ; TRAVERSA (E.) et BODSON (B.), « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *Cahiers de droit européen*, 2018, n° 1, pp. 177-204.

1. *Exploitation opportune du droit international : les conventions fiscales bilatérales*

69. Rappels historiques.- Les conventions fiscales bilatérales, dont les premiers exemples remontent à la fin du XIX^{ème} siècle³⁴⁰, visent *principalement* à « régler les rapports inter-étatiques, à travers une répartition du pouvoir d'imposition des États contractants »³⁴¹ afin d'éliminer (ou plutôt d'atténuer) les doubles impositions³⁴². Abordant presque toujours les impôts directs³⁴³, elles se déclinent en deux catégories selon qu'elles concernent les impôts sur le revenu et la fortune³⁴⁴ ou, plus rarement, les impôts sur les successions et les donations³⁴⁵.

70. Précision méthodologique : analyse à partir du modèle de l'OCDE.- À titre liminaire, précisons que s'il existe des modèles élaborés par des instances

³⁴⁰ Pour des éléments historiques, voir CASTAGNÈDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Fiscalité, 6^{ème} éd., 2019, 581 p., spéc. pp. 27 et s. Le mouvement conventionnel s'amorce à la fin du XIX^{ème} siècle ; les travaux de la Société des Nations (SDN) dont les premiers modèles de convention fiscale remontent à 1928, avant d'être perfectionnés pour aboutir aux conventions modèles de Mexico (1943), révisées à Londres en 1946, marquent ensuite son expansion. La question est reprise par l'OECE/OCDE qui propose un avant-projet de modèle en 1963, révisé et officialisé en 1977. Pour les successions, il existe également un modèle OCDE produit en 1966. Par ailleurs, l'ONU s'est également saisie de ce thème, notamment dans le contexte de relations fiscales entre des pays industrialisés et des pays en développement ; elle a donc créé un modèle en 1979, révisé en 2001 et consolidé en 2003. Voir aussi GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. pp. 45 et s.

³⁴¹ Commission européenne, 9 juin 2005, *Droit communautaire et conventions fiscales*, doc. (05) 2306, point 3.

³⁴² C'est d'ailleurs leur intitulé le plus courant. Ces textes tendent toutefois de plus en plus à poursuivre d'autres objectifs, notamment la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Il peut également servir d'outils de politique extérieure des gouvernements (par exemple, la convention États-Unis-Slovénie est assez symbolique en ce qu'elle constitue le premier traité liant les États-Unis et un pays anciennement lié au bloc soviétique). Sur ces aspects voir CASTAGNÈDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Fiscalité, 6^{ème} éd., 2019, 581 p., spéc. pp. 27 et s.

³⁴³ Pour rappel, à l'instar du Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, nous considérons comme des impôts directs les impôts qui sont assis sur des revenus, sur la fortune ou sur la détention d'un capital, à l'exclusion de ceux assis sur la dépense ; voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. pp. 9-10. Il est parfois possible que les conventions incluent les droits d'enregistrement mais cela est rare ; voir sur ce point MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 168.

³⁴⁴ Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (version 2014 disponible à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2014-version-complete-9789264239142-fr.htm>) ; modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (version 2011 disponible à l'adresse suivante : http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf).

³⁴⁵ Modèle OCDE de convention de double imposition concernant les successions et les donations, Rapport du comité des affaires fiscales de l'OCDE, 1982.

internationales (comme l'OCDE³⁴⁶ ou l'ONU³⁴⁷) dont les États s'inspirent, chaque relation bilatérale présente ses particularités et ses variations ; il n'est donc pas question ici d'envisager ces textes individuellement et de manière exhaustive mais plutôt d'en présenter l'économie générale afin d'apprécier leur contribution à l'articulation rationnelle des systèmes fiscaux au sein de l'espace européen. Dans la mesure où la plupart des conventions fiscales conclues entre les États membres se rattachent davantage au modèle OCDE (le cas échéant avec des variations) qu'au modèle ONU, nous nous référerons aux dispositions du premier modèle. De plus, puisque les conventions fiscales relatives à l'impôt sur le revenu et sur la fortune sont largement prépondérantes, elles concentreront l'essentiel de notre attention.

71. Mécanismes d'élimination des doubles impositions.- Applicables aux résidents³⁴⁸ des États contractants à raison des impôts qu'elles définissent³⁴⁹, les conventions bilatérales se proposent de régler, principalement, le problème de la double imposition juridique en répartissant le pouvoir d'imposition entre les États signataires. Pour certains types de revenus, le droit d'imposer est attribué à un seul État (règle de distribution complète). Pour d'autres, le modèle admet que les deux États soient en droit d'imposer ; la double imposition résiduelle doit alors être éliminée ou atténuée (règle de distribution ouverte). À cet égard, deux méthodes sont possibles (articles 23 A ou 23 B du modèle OCDE) et l'option pour l'une ou l'autre dépend du choix opéré par les États dans la convention applicable. Premièrement, le risque de double imposition peut être évité grâce à la méthode de l'exemption³⁵⁰ qui impose que l'État de résidence n'exerce pas de pouvoir d'imposition sur les revenus déjà taxés dans l'État où ils ont été générés. Deuxièmement, le cumul d'impositions peut être atténué par le mécanisme du crédit d'impôt³⁵¹ (ou « imputation »), qui permet d'imputer dans l'État de résidence l'impôt déjà payé dans l'État de la source. Sur ce point, le modèle proposé

³⁴⁶ Le modèle OCDE vise essentiellement les relations entre pays développés.

³⁴⁷ Le modèle ONU est adapté aux relations entre pays développés et pays en développement.

³⁴⁸ Art. 1 du modèle OCDE. La définition du résident est donnée à l'art. 4 du modèle OCDE.

³⁴⁹ Art. 2 du modèle OCDE. Le paragraphe 3 de l'article 2 permet de dresser une liste des impôts visés par la convention à la date de signature. Le paragraphe 4 permet d'étendre le bénéfice de la convention aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui viendraient s'ajouter ou remplacer les impôts visés au paragraphe 3.

³⁵⁰ Art. 23 A du modèle OCDE (voir aussi art. 9 A du modèle OCDE sur les successions).

³⁵¹ Art. 23 B du modèle OCDE (voir aussi art. 9 B du modèle OCDE sur les successions).

par l'OCDE et repris généralement par les conventions bilatérales conclues entre États membres prévoit une limitation : le contribuable résident de l'État R souhaitant imputer dans cet État l'impôt déjà prélevé dans l'État S sur un revenu X ne pourra le faire qu'à concurrence de l'impôt national correspondant qui aurait été dû dans R si ce même revenu X avait trouvé sa source dans cet État (mécanisme du crédit d'impôt limité). Ainsi, lorsque l'impôt prélevé dans l'État S est inférieur à l'impôt qui aurait été dû dans l'État R sur le même revenu, l'impôt étranger est entièrement imputable et la double imposition totalement éliminée (aucune surcharge ne perdure). En revanche, lorsque l'impôt prélevé dans S est supérieur à ce que le contribuable aurait dû payer sur ce même revenu dans l'État R, la fraction excédentaire ne pourra être imputée et une surcharge partielle d'imposition subsistera³⁵². Tel que le modèle est pensé, les États sont parfaitement libres de choisir d'appliquer l'une ou l'autre méthode d'atténuation de la double imposition selon la catégorie de revenus concernés voire, pour une même catégorie, en fonction de l'État qui sera dans la position de l'État de résidence (imputation choisie par l'un, exemption par l'autre).

À ces méthodes primaires s'ajoute, lorsqu'un contribuable estime que les mesures prises par les États contractants sont susceptibles d'entraîner une double imposition non conforme à la convention applicable, une procédure de règlement amiable des différends entre les autorités compétentes (article 25 du modèle OCDE)³⁵³.

En relayant ces standards et en instaurant donc des méthodes d'élimination des doubles impositions, le réseau des conventions fiscales bilatérales conclues entre les États membres de l'Union européenne a permis (et permet encore aujourd'hui) de neutraliser, sous certaines réserves que nous évoquerons ultérieurement³⁵⁴, une très grande partie

³⁵² C'est la méthode du crédit d'impôt ordinaire (ou limité). À noter qu'il existe en pratique des hypothèses où la convention fiscale prévoit un crédit d'impôt intégral (intégralement imputable), un faux crédit d'impôt (égal à l'impôt national correspondant), ou encore un crédit d'impôt fictif (en l'absence d'imposition dans l'État de la source).

³⁵³ Cette procédure est restée relativement limitée jusqu'en 2008 (voire plus tard encore, dans la mesure où l'alignement de la pratique conventionnelle des États sur les dernières évolutions du modèle peut prendre du temps) car elle n'était pas enfermée dans des délais stricts ni suivie d'une procédure d'arbitrage obligatoire en cas d'échec de la phase amiable. La révision de 2008 ainsi que les travaux récents de l'OCDE (notamment l'action 14 du plan BEPS et les art. 16 à 26 de l'instrument multilatéral) contribuent toutefois à renforcer l'efficacité de cette procédure.

³⁵⁴ Voir *infra*, §§ 76 et s.

des frottements fiscaux au sein de l'Union européenne. En dépit de leur nature internationale, ces conventions constituent la pierre angulaire historique de la fiscalité européenne en participant significativement à l'articulation cohérente des systèmes nationaux.

Les institutions européennes ont d'ailleurs si bien mesuré l'utilité de ces instruments qu'elles ont proposé aux États membres, dès la fin des années 1960, un projet de convention fiscale multilatérale.

2. Recours volontariste au droit international : le projet avorté de convention fiscale multilatérale

72. Ambition du projet.- L'une des premières propositions formulées par les institutions communautaires en matière de fiscalité directe répondait d'un projet ambitieux : celui d'une convention fiscale multilatérale destinée à prévenir la double imposition au sein de la Communauté de l'époque³⁵⁵. Recommandé dès le début des années 1960 par le rapport Neumark³⁵⁶ (1962) et basé sur l'article 220 TCEE de l'époque, l'instrument proposé s'inspirait assez largement, dans sa structure, de l'avant-projet élaboré par l'OCDE en 1963. On remarquera toutefois que les méthodes de prévention des doubles impositions étaient envisagées différemment : en effet, l'article 23, qui n'était pas dédoublé comme dans le modèle de l'OCDE, posait en principe la méthode de l'exemption³⁵⁷, sous réserve du calcul du taux dans l'État de

³⁵⁵ Avant-projet de convention multilatérale tendant à éliminer les doubles impositions entre États membres, 1^{er} juillet 1968, réf. 11.414/XIV/68-F.

³⁵⁶ Commission européenne, 9 juin 2005, *Droit communautaire et conventions fiscales*, doc. (05) 2306, point 32 : « Dans les années '60 déjà, le Comité fiscal et financier, présidé par le Professeur Neumark, a examiné le problème de la double imposition à l'intérieur du marché commun et souligné l'importance d'une réforme du système des conventions bilatérales. Dans ses conclusions, le Comité ne suggérait rien moins que l'adoption d'une convention multilatérale en vue d'éviter la double imposition ». En effet, le rapport Neumark, 1962, précité, p. 74, indiquait : « le meilleur moyen d'assurer l'uniformité des règles relatives au problème des doubles impositions est certainement une convention multilatérale à conclure par les États membres de la C.E.E. Il n'est d'ailleurs pas exclu que l'O.C.D.E. présente le résultat, une fois achevé, des travaux de son comité fiscal, comme modèle d'une convention multilatérale ».

³⁵⁷ L'article intitulé simplement « méthode d'exemption », se lisait comme suit : « 1. Lorsqu'un résident d'un État membre perçoit des revenus ou possède de la fortune qui sont imposables dans un autre État membre en vertu des dispositions de la présente convention, le premier État exempté de l'impôt lesdits revenus ou fortune, sous réserve des dispositions du paragraphe 2 ci-dessous ¹⁾ ; ledit État peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste du revenu ou de la fortune de ce résident, appliquer le même taux que si le revenu ou la

résidence³⁵⁸. En outre, s'il tolérait l'imputation essentiellement pour les revenus passifs, celle-ci devait être intégrale³⁵⁹.

L'ambition de ce projet est sans doute ce qui lui a valu d'échouer, tant il intervenait précocement dans le processus d'intégration fiscale européenne. À partir des années 2000, notamment après la publication par la Commission de son document de travail *Droit communautaire et conventions fiscales*³⁶⁰, l'idée d'une convention fiscale multilatérale est ré-évoquée en doctrine³⁶¹ mais le projet n'est pas porté plus avant.

fortune en question n'avaient pas été exemptés²⁾. Cette réserve ne s'applique pas aux revenus visés au paragraphe 4 de l'art. 19³⁾.

2. Lorsqu'un résident d'un État membre perçoit des revenus qui, en vertu des dispositions du paragraphe 4 de l'art. 13 ou de celles de l'art. 17⁵⁾, sont imposables dans un autre État, en tant que dividendes, - hormis le cas des dividendes visés à l'art. 10, paragraphe 2, a) - intérêts ou autres revenus, le premier État accorde sur l'impôt dont il frappe les revenus de ce résident, une déduction égale à la totalité⁶⁾ de l'impôt supporté dans l'autre État membre. Si le montant déductible excède l'impôt dû dans le premier État, la différence est restituée par celui-ci⁷⁾.

Les États membres intéressés prennent les arrangements voulus pour fixer le montant maximal de cette ristourne et les modalités d'une éventuelle procédure de compensation⁸⁾. »

³⁵⁸ On trouvait déjà cette réserve dans l'avant-projet OCDE de 1963 ainsi que la version actuelle du modèle OCDE, au paragraphe 3 de l'art. 23.

³⁵⁹ Dans les remarques qui suivent sur l'art. 23, points 6) et 7), on peut lire (*nda* : les emphases sont ajoutées par nos soins) : « 6) D'après les règles actuellement appliquées dans les conventions sur la double imposition, l'imputation de l'impôt retenu dans l'État de la source se fait uniquement jusqu'à concurrence du montant frappant, dans l'État du domicile, la partie correspondante des revenus imposés à la source. *Au paragraphe 2 de l'article 23, en revanche, on a prévu que l'impôt à la source serait imputé pour sa totalité.* Cette solution jouera dans les cas où le taux de l'imposition à la source est supérieur au taux moyen de l'imposition supportée par le contribuable dans l'État de son domicile pour l'ensemble de ses revenus. Cette solution doit favoriser la réalisation d'un marché européen uniforme des capitaux puisque peu importe ainsi, du point de vue fiscal, à l'acquéreur d'actions ou d'obligations, si la société dont il acquiert les titres a son siège dans l'État de son propre domicile ou dans un autre État membre. La question de *l'imputation intégrale proposée par les services de la Commission* pour les raisons sus-indiquées a été examinée par le comité permanent à sa 15^e réunion [...]. Au cours de cette réunion, seule la délégation allemande s'est ralliée au point de vue de la Commission, alors que les autres délégations adoptaient une attitude réservée en raison de l'incertitude où l'on est quant aux incidences budgétaires de cette mesure ; elles ont déclaré prématuré ce progrès en matière d'imputation [...]. 7) Cette imputation intégrale de l'imposition à la source peut, éventuellement, faire naître le droit à un remboursement dans l'État du domicile, droit auquel il faudrait satisfaire. Les objections des États membres à cet égard ont déjà été signalées plus haut. Il n'est pas niable qu'il peut y avoir des cas où l'État du domicile devrait procéder à des imputations et à des remboursements dont la contrepartie aura été encaissée par l'État de la source des revenus. Néanmoins, il est à supposer que le nombre de ces cas sera minime et que la réciprocité réalisée dans le Marché commun fera que les écarts à compenser ne seront pas sensibles sur le plan budgétaire ».

³⁶⁰ Commission européenne, 9 juin 2005, *Droit communautaire et conventions fiscales*, doc. (05) 2306. Précédemment, voir déjà la Communication COM(2001) 582 final qui envisage la piste d'une version européanisée du modèle de convention de l'OCDE.

³⁶¹ Voir en ce sens KEMMEREN (E.), « Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future », *EC Tax Review*, 2012, n° 3, pp. 157-177, qui résume les options débattues après la publication de ce document, dont l'idée d'une convention multilatérale.

En revanche, un autre instrument multilatéral, d'une portée plus modeste, verra le jour en 1990 : la Convention d' « arbitrage ».

3. *Utilisation palliative du droit international : la Convention d' « arbitrage »*

73. Avènement et évolution.- Signée le 23 juillet 1990 et entrée en vigueur au 1^{er} janvier 1995³⁶², la convention multilatérale dite « d'arbitrage »³⁶³ aborde le problème des doubles impositions résultant de la correction (asymétrique) des bénéfices entre entreprises associées en matière de prix de transfert³⁶⁴ et organise leur élimination amiable. C'est un instrument hybride, d'inspiration communautaire mais de format

³⁶² À noter que ce texte a connu quelques flottements puisqu'au terme des cinq premières années, il n'a pas été prolongé automatiquement. La Commission avait alors saisi l'occasion pour proposer, dès 2001, de faire évoluer cet instrument, notamment pour assurer sa justiciabilité par la CJUE, et proposait donc d'en faire un véritable instrument de nature communautaire (voir en ce sens la communication de la Commission européenne du 23 octobre 2001, COM(2001) 582 final, *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne*, point 4). Néanmoins, en l'absence de proposition de directive en ce sens, cette initiative ne s'est pas concrétisée, et il a fallu se contenter de la mise en place du forum conjoint en juillet 2002 dont la mission est d'examiner le fonctionnement de la convention d'arbitrage en vue de son amélioration. Ceci a conduit à l'élaboration d'un code de conduite. Ce n'est qu'en 2004 qu'un protocole (JOCE n° C 202 du 16 juillet 1999 p. 1) a permis la ré-entrée en vigueur de la convention multilatérale avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2000 et a organisé la prorogation automatique de ce texte par échéance de 5 ans, sauf à ce qu'un État membre ne s'y oppose. Depuis, ce texte a toujours été étendu aux nouveaux États entrants.

³⁶³ Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (dite « Convention d'arbitrage »), JOCE n° L 225 du 20 août 1990, pp. 10-24. Cette convention est dite « d'arbitrage » en raison de la procédure d'arbitrage qu'elle contient mais les procédures qu'elle met en place sont en réalité plus larges.

³⁶⁴ Traditionnellement, même si le texte n'inclut pas de référence spécifique aux prix de transfert, il est considéré que le champ d'application de la Convention d'arbitrage est limité à ces problématiques.

international³⁶⁵. Elle trouve son origine dans une proposition de 1976³⁶⁶, avancée originellement sous la forme d'une directive. Cette tentative d'harmonisation audacieuse et probablement trop précoce d'un point de vue politique³⁶⁷ s'était néanmoins rapidement trouvée dans l'impasse et, pour sauver le projet, il fallut se résoudre à basculer sur un format moins ambitieux : on choisit donc l'option de l'instrument international multilatéral, que l'article 220 TCEE rendait aisément accessible³⁶⁸.

Le texte de 1990 a été progressivement complété, au gré des préoccupations communautaires, grâce aux travaux du forum conjoint sur les prix de transfert institué

³⁶⁵ En ce qui concerne les conventions adoptées dans le cadre de l'ancien art. 220 TCEE, on trouve toutefois des positions très divergentes : conventions communautaires pour certains, instruments purement internationaux pour d'autres (voir HUET (A.), « Article 220 », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité instituant la CEE, commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p., pp. 1377-1384, spéc. p. 1379 et références citées ; voir aussi MÉGRET (J.), WAELBORECK (M.), LOUIS (J.-V.), VIGNES (D.) et DEWOST (J.-L.) (dir.), *Le droit de la Communauté économique européenne, vol. 15. Dispositions générales et finales*, Bruxelles, éditions de l'Université de Bruxelles, 1987, 777 p., spéc. pp. 364 et s.). Pour trancher, les auteurs articulent généralement leur position autour de trois critères : la référence à l'art. 220 TCE dans le préambule de la convention (éventuellement, plus simplement, la référence à la Communauté), l'attribution d'une compétence de la Cour de justice pour l'interprétation du texte, ou encore l'obligation de ratification par tous les États pour déclencher l'entrée en vigueur et non par un petit nombre d'États. Si l'on applique ces critères à la convention d'arbitrage, on peut constater qu'elle comporte bien une référence à l'art. 220 TCEE et qu'elle requiert la ratification de tous les États membres pour entrer en vigueur (art. 18). En outre, ajoutons que cette convention fait partie de l'acquis communautaire puisqu'à chaque élargissement les nouveaux États entrants doivent y adhérer (Code de conduite de 2009, point 9 ; confirmé dans la proposition de directive COM(2016) 686 final) ; en revanche aucune compétence d'interprétation n'a été explicitement conférée à la Cour de justice ce qui semble bien témoigner d'une volonté de maintenir cet instrument significativement en dehors de la sphère du droit de l'Union européenne. Et si certains auteurs ont envisagé l'utilisation de l'obligation de coopération loyale pour créer une compétence (HINNEKENS (L.), « European Arbitration Convention: Thoughts on Its Principles, Procedures and First Experience », *EC Tax Review*, 2010, n° 3, pp. 109-116, spéc. p. 115), cela n'a pas été mis en œuvre en pratique. Dès lors, il semble s'agir d'un élément hybride entre droit communautaire et droit international ordinaire (HINNEKENS (L.), « European Arbitration Convention: Thoughts on Its Principles, Procedures and First Experience », *EC Tax Review*, 2010, n° 3, pp. 109-116, spéc. p. 115 ; voir aussi HINNEKENS (L.), « The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC », *Intertax*, 2009, n° 11, pp. 602-609, spéc. p. 604.

³⁶⁶ Proposition de directive du 29 novembre 1976, COM(76) 611 final, concernant l'élimination des doubles impositions dans le cas de correction des bénéfices entre entreprises associées (procédure arbitrale), *JOCE* n° C 301 du 21 décembre 1976, p. 4.

³⁶⁷ Pour une perspective historique et des détails sur les difficultés d'adoption de cette convention, voir PIT (H.M.), « Commission Initiative To Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union – The EU Arbitration Convention (90/436) » *European Taxation*, 2016, n° 11, pp. 507-523.

³⁶⁸ Le contenu de la Convention n'est pas fondamentalement différent de la proposition de 1976, bien qu'il soit plus abouti et plus précis. Le principal intérêt de la forme conventionnelle était de faire échapper ce texte au contrôle de la Cour de justice, en l'absence de mention expresse en ce sens.

en 2002, par un code de conduite adopté en 2004³⁶⁹ et amélioré en 2009³⁷⁰ puis en 2015³⁷¹, ainsi que par un code de conduite de 2006 portant sur la question de la documentation des prix de transfert³⁷².

74. Mécanisme d'élimination des doubles impositions.- Très schématiquement, le problème des prix de transfert se pose dans les termes suivants. La société ACo, située dans l'État A qui a une fiscalité élevée, vend des biens à la société BCo, qui lui est liée (société mère, filiale ou sœur) située dans l'État B qui a une fiscalité faible. Ces biens valent 100. Ainsi ACo devrait recevoir un revenu de 100 et être imposée sur ce revenu dans l'État A. Symétriquement, le prix de 100 BCo vient diminuer les revenus de BCo. Mais, dans la mesure où ces sociétés sont liées (elles font donc partie d'un même groupe) et que la pression fiscale dans A est élevée, ACo vendra à BCo ces mêmes biens pour un prix plus faible que celui du marché, par exemple 60. Ainsi ACo enregistrera, dans A où la fiscalité est lourde, un revenu moindre et paiera moins d'impôt. Au contraire, les revenus de BCo seront amputés d'une moindre somme, donc sa base taxable sera plus grande, mais cela surviendra dans un pays à fiscalité faible. La fraction correspondant à la différence entre le prix du marché et le prix de transfert pratiqué (40 donc) restera dans l'État à fiscalité faible et y sera imposé faiblement, au lieu d'être imposé fortement dans l'État A. Lorsque les administrations fiscales s'aperçoivent de la manipulation, à l'occasion d'un contrôle fiscal, elles peuvent corriger le calcul du résultat en recalculant la transaction au prix de pleine concurrence. Ici l'État A va considérer que le prix perçu par ACo aurait dû être 100 et va ajouter la fraction de 40 au résultat imposable en A, fraction qui a déjà été imposée dans B, par hypothèse. Ainsi cette même fraction de revenu se retrouve soumise à l'impôt à la fois

³⁶⁹ Code de conduite pour la mise en œuvre de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, *JOCE* n° C 176, du 28 juillet 2006, p. 8.

³⁷⁰ Communication de la Commission européenne du 14 septembre 2009, COM(2009) 472 final, concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre mars 2007 et mars 2009 et une proposition connexe de code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage (Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (dite « Convention d'arbitrage »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 10-24).

³⁷¹ Rapport sur l'amélioration du fonctionnement de la Convention d'arbitrage incluant un Code de Conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'Arbitrage du 12 mars 2015.

³⁷² Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne, *JOCE* n° C 176, du 28 juillet 2006, p. 1.

dans B, dans le chef de la société acheteuse, et dans A, dans le chef de la société vendeuse. Il y a dès lors un risque une double imposition économique.

Pour éviter cette difficulté, la Convention d' « arbitrage » prévoit que lorsqu'un État envisage de corriger le bénéfice imposable d'une entreprise sur le fondement des prix de transfert, il en fait part à l'entreprise concernée pour que celle-ci puisse en informer sa société liée, laquelle pourra prendre contact avec l'administration de l'autre État concerné³⁷³. Si les entreprises et l'autre État acceptent la correction – ce qui revient à ce que l'autre État fasse l'ajustement nécessaire – les procédures amiable et arbitrale n'ont pas lieu de s'appliquer³⁷⁴. En revanche, lorsque l'ajustement n'est pas opéré, il y a lieu de considérer que les principes de l'article 4³⁷⁵ (principe de pleine concurrence) ne sont pas respectés³⁷⁶ de sorte que l'entreprise peut, dans les trois ans suivant la première notification de la correction, soumettre aux autorités de son État ce risque de double imposition résultant de l'absence d'ajustement³⁷⁷. C'est la procédure amiable³⁷⁸ au cours de laquelle les États membres concernés s'efforcent de s'accorder pour éliminer la double imposition sur la base des principes de l'article 4. Si cette première phase ne trouve pas d'issue dans les deux ans, il convient alors de mettre en place une commission arbitrale dans un délai de six mois³⁷⁹, dont les modalités de constitution et de décision sont, pour l'essentiel et malgré quelques lacunes soulignées par la doctrine³⁸⁰, fixées par la Convention³⁸¹. Celle-ci rend, dans les six mois après sa constitution³⁸², une décision qui doit elle-même être appliquée dans un délai de six

³⁷³ Art. 5 de la convention d' « arbitrage ».

³⁷⁴ Art. 5 de la convention d' « arbitrage ».

³⁷⁵ Cet article est très largement inspiré de l'art. 9 du modèle OCDE tel que rédigé à l'époque.

³⁷⁶ PIT (H.M.), « Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention (1) », *EC Tax Review*, 2015, n° 1, pp. 15-33, spéc. p. 17.

³⁷⁷ Art. 6 de la convention d' « arbitrage ».

³⁷⁸ Art. 6 de la convention d' « arbitrage ».

³⁷⁹ Art. 7 de la convention d' « arbitrage ».

³⁸⁰ Voir PIT (H. M.), « Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention (1) », in *EC Tax Review*, 2015, n° 1, pp. 15-33 ; PIT (H.M.), « Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention (2) », in *EC Tax Review*, 2015, n° 2, pp. 78-95 ; PIT (H.M.), « Commission Initiative To Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union – The EU Arbitration Convention (90/436) » *European Taxation*, 2016, n° 11, pp. 507-523 ; ADONNINO (P.), « Some Thoughts on the EC Arbitration Convention », *European Taxation*, 2003, n° 11, p. 403-408.

³⁸¹ Art. 9 de la convention d' « arbitrage », pour la constitution ; art. 10, pour les droits des parties.

³⁸² Art. 11 de la convention d' « arbitrage ».

mois³⁸³ afin d'aboutir à l'élimination effective de la double imposition au sens de l'article 14 (c'est-à-dire à ce que les bénéficiaires soient soumis à l'impôt dans un seul État ou que le montant de l'impôt auquel ces bénéficiaires sont soumis dans un État soit diminué du montant de l'impôt payé dans l'autre État).

75. Statistiques.- Dans la mesure où l'on ne recense que très peu de cas (connus) d'utilisation de la procédure d'arbitrage³⁸⁴, cette convention multilatérale est souvent considérée comme peu utilisée par les non-spécialistes³⁸⁵. Elle fait en réalité l'objet d'une utilisation significative mais peu visible puisque l'immense majorité des procédures déclenchées sont résolues au stade de la phase amiable, sans que la phase arbitrale ne soit initiée³⁸⁶. En particulier, l'Allemagne, la France, l'Italie, ou encore l'Espagne, les Pays-Bas, le Danemark, la Belgique et le Royaume-Uni (avant sa sortie de l'Union européenne) en font un usage assez régulier³⁸⁷.

Les instruments internationaux, qu'ils soient bilatéraux ou multilatéraux, ont constitué un premier angle d'attaque pour appréhender et atténuer le problème des redondances fiscales au sein du marché intérieur et, en particulier, le problème dominant des doubles impositions. D'une efficacité significative, cette méthode présente néanmoins quelques limites.

³⁸³ Art. 12 de la convention d'« arbitrage ».

³⁸⁴ Le premier cas connu implique la France et l'Italie en 2003 (affaire Electrolux). Un autre concernerait la France et l'Allemagne en 2005. Un troisième initié en 2009 a finalement été retiré.

³⁸⁵ ROCCATAGLIATA (F.), « La double imposition : les initiatives mises en place par la Commission européenne », actes de la conférence : « La double imposition : obstacle au Marché Unique ? » (2010), in *Les dialogues de la fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 359-372, spéc. p. 370.

³⁸⁶ En ce sens, voir HINNEKENS (L.), « European Arbitration Convention: Thoughts on Its Principles, Procedures and First Experience », *EC Tax Review*, 2010, n° 3, pp. 109-116, spéc. p. 110. Voir aussi les statistiques jusqu'à 2018 proposées dans le document JTPF, *Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2018*, juillet 2019, accessible au lien suivant : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-1.pdf.

³⁸⁷ Voir les statistiques jusqu'à 2018 proposées dans le document JTPF, *Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2018*, juillet 2019, accessible au lien suivant : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-1.pdf.

§ 2. *Les insuffisances de la prise en charge internationale*

76. Critiques itératives.- Comme la Commission européenne l'a relevé à plusieurs reprises³⁸⁸ grâce aux indications fournies par les opérateurs économiques à l'occasion des diverses consultations publiques qu'elle a menées sur le sujet, l'appui du droit européen sur les instruments fiscaux internationaux présente des limites. Celles-ci tiennent tant au mécanisme de « relais » lui-même (A) qu'aux instruments employés dans ce cadre (B).

A. Les insuffisances du mécanisme de relais

77. Risques de lacunes.- L'appui sur la coordination internationale organisé par l'article 220 TCEE est un mécanisme imparfait car non contraignant (1), ce qui ne permet pas d'assurer la complétude du réseau conventionnel intra-européen (2).

1. *Absence d'obligation de négociation*

78. Caractère non contraignant de la disposition.- La question de savoir si l'incitation à la négociation prévue par l'ancien article 293 TCE revêtait un caractère obligatoire trouve un premier élément de réponse dans l'arrêt *Mutsch*³⁸⁹ (1985). Dans cette affaire, non spécifique à la matière fiscale puisque qu'elle porte sur le premier tiret de l'article, la Cour de justice a estimé que « cette disposition n'a[va]it pas pour objet de poser une règle juridique opérante comme telle, mais se born[ait] à tracer le cadre d'une négociation que les États membres engager[aient] entre eux "en tant que de besoin" ». Selon elle, « cette disposition n'a[va]it pas par elle-même d'autre effet que d'indiquer [un] objectif »³⁹⁰. L'absence de force contraignante de cette disposition

³⁸⁸ Cette remarque apparaît déjà dans le document Commission européenne, 23 octobre 2001, *La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*, SEC(2001) 1681, pp. 279 et s. ainsi que pp. 284 et s. puis dans COM(2006) 823 final, précitée, p. 3 ; le point est naturellement développé dans la communication COM(2011) 712 final, précitée, points 1 et 3.

³⁸⁹ CJCE, 11 juillet 1985, *Mutsch*, aff. 37/84, *Rec.* p. 2681.

³⁹⁰ *Id.*, point 11. Une position doctrinale plus volontariste est exprimée en 1987 dans MÉGRET (J.), WAELBORECK (M.), LOUIS (J.-V.), VIGNES (D.) et DEWOST (J.-L.) (dir.), *Le droit de la Communauté*

fut confirmée, en matière fiscale, à l'occasion de l'affaire *Gilly*³⁹¹ (1998) déjà mentionnée *supra*, dans laquelle la Cour reprend le considérant de principe de l'arrêt *Mutsch* (1985) et ajoute que le deuxième tiret de l'article 220 « se borne à indiquer comme objectif de cette négociation éventuelle l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté »³⁹².

79. Absence d'effet direct et de justiciabilité.- De cette absence de caractère contraignante à l'égard des États membres découle, par la force des choses, une absence d'effet direct, c'est-à-dire que les justiciables n'ont jamais pu invoquer l'article 220 TCEE (et numérotations successives) pour en tirer directement des droits³⁹³. Cette position classique³⁹⁴ est en effet reprise, pour la matière fiscale, dans l'affaire *Gilly* (1998) puisque la Cour de justice juge que cette disposition « ne saurait comme telle conférer à des particuliers des droits susceptibles d'être invoqués devant les juridictions nationales [de sorte qu'elle] n'a pas d'effet direct »³⁹⁵.

L'absence de force contraignante de l'article 220 TCEE devrait également avoir pour effet d'exclure les actions en manquement de la Commission dans l'hypothèse où cet article ne serait pas effectivement mis en œuvre par les États³⁹⁶.

économique européenne, vol. 15. Dispositions générales et finales, Bruxelles, éditions de l'Université de Bruxelles, 1987, 777 p., spéc. pp. 342-343.

³⁹¹ CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, précité.

³⁹² *Id.*, point 15. L'absence d'obligation d'éliminer les doubles impositions dans la Communauté est d'ailleurs confirmée, dans un autre contexte, par la jurisprudence de la Cour de justice en matière de libertés de circulation : aucune obligation d'élimination de la double imposition juridique (par voie conventionnelle, mais aussi par voie unilatérale) ne pèse sur les États lorsque cette double imposition ne se rattache pas à un comportement discriminatoire, mais résulte simplement de l'exercice parallèle (de la juxtaposition) des compétences fiscales de deux États (CJCE (gde ch.), 14 février 2006, *Kerckhaert et Morres*, aff. C-513/04, *Rec. p. I-10967*, point 22 ; CJCE, 12 février 2009, *Margarete Block*, aff. C-67/08, *Rec. p. I-883*, points 30-31. ; CJCE 16 juillet 2009, *Jacques Damseaux*, aff. C-128/08, *Rec. p. I-6823*, point 35).

³⁹³ Pour rappel, ainsi qu'il résulte de la jurisprudence, l'effet direct suppose que la disposition en question satisfasse trois conditions : elle doit être claire, précise et inconditionnelle. CJCE, 5 février 1963, *Van Gend en Loos*, aff. 26/62, *Rec. p. 3* (qui contient, en sus, la condition d'absence de mesures d'exécution) ; CJCE, 8 avril 1976, *Defrenne*, aff. C-43/75, *Rec. p. 455*.

³⁹⁴ La jurisprudence (en particulier celle relative aux accords internationaux, qui peut nous être utile par analogie) a notamment précisé les conditions de l'effet direct en lien avec les dispositions programmatiques, qui ne prévoient pas d'obligation ferme et obligatoire mais uniquement des objectifs ayant vocation à être concrétisés ultérieurement par le biais d'instruments ou d'initiatives complémentaires (des mesures d'exécution, en somme). CJCE, 13 mars 1993, *Slomann Neptun*, aff. jtes C-72/91 et C-73/91, *Rec. p. I-887*.

³⁹⁵ CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, précité, points 16 et 17.

³⁹⁶ En ce sens, voir par exemple MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 612. On recense toutefois quelques positions divergentes, notamment dans la doctrine international-e-privatiste, pour le

80. Abrogation par le traité de Lisbonne.- La relative « précarité » de cette situation n'a pas été améliorée par l'adoption du traité de Lisbonne qui a abrogé cette base légale. Cela étant, compte tenu du caractère non contraignant de la disposition examinée, l'impact formel de sa suppression sur la conclusion d'instruments internationaux par les États membres apparaît, de toute façon, mineur voire nul³⁹⁷.

En l'absence de toute obligation de négociation découlant du traité, les États restent libres de conclure ou non des conventions fiscales. Aussi n'est-il pas exclu que le réseau des conventions entre États membres présente des lacunes.

2. Conséquence : possible incomplétude du réseau conventionnel

81. Incomplétude théorique.- Dans la mesure où les prescriptions de l'article 220 TCEE n'étaient que des incitations sans portée contraignante, et *a fortiori* depuis sa suppression, rien n'a jamais obligé les États membres à effectivement conclure entre eux des conventions fiscales, de sorte que le réseau conventionnel intra-européen peut parfaitement demeurer incomplet. C'est d'ailleurs un grief régulièrement présent dans les rapports et communications de la Commission européenne qui n'a eu de cesse d'appeler les États membres à compléter leur réseau conventionnel³⁹⁸.

cas où les États ne procèdent pas à une négociation qui serait demandée par la Commission (voir en ce sens HUET (A.), « Article 220 », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité instituant la CEE, commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p., pp. 1377-1384, spéc. p. 1383, et références citées). Au-delà des interrogations théoriques, la pratique ne rend de toute façon compte d'aucune action en manquement pour non-exécution des prescriptions de l'art. 293 TCE. D'ailleurs, à titre d'illustration, on remarquera que lorsque la convention France-Danemark a été dénoncée en 2008 (donc avant l'abrogation de l'article par le traité de Lisbonne), aucune réaction officielle de la Commission n'a été à signaler.

³⁹⁷ HINNEKENS (L.), « The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC », *Intertax*, 2009, n° 11, pp. 602-609, spéc. p. 606 ; MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 612 et s.; UCKMAR (V.) (dir.), *Diritto tributario internazionale*, Padoue, CEDAM, 3^{ème} éd., 2005, 1572 p., spéc. p. 39. La question qui subsiste est plutôt celle de la validité de la Convention d'arbitrage, fondée sur l'article abrogé, mais dans la mesure où les États eux-mêmes ont continué à se fonder sur ce texte après le traité de Lisbonne et où les contribuables n'ont aucun intérêt à en contester la validité, la pratique purge assez rapidement la question. Pour des considérations théoriques plus détaillées sur ce point, voir MONSÉNÉGO (J.), « Réflexions sur les conséquences de l'abrogation de l'article 293, alinéa 2 du Traité CE », *Revue de droit fiscal*, 2011, n° 9, pp. 15-19.

³⁹⁸ Au-delà des considérations présentes dans le rapport Neumark, 1962, précité, voir par exemple le rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises (ci-après, « rapport Ruding »), 1992, p. 399 ; voir aussi SEC(2001) 1681, précité, pp. 291 et s. ; COM(2011) 712 final, précitée, points 4 et 5.2.

82. Statistiques.- En pratique toutefois, le réseau des conventions fiscales destinées à prévenir l'imposition des revenus et de la fortune est quasiment complet aujourd'hui. En effet, si en 2010 il restait encore dix relations bilatérales non couvertes³⁹⁹, ce nombre s'est progressivement réduit. Fin 2020, seules quatre relations bilatérales n'étaient pas protégées par une convention⁴⁰⁰ : les relations Danemark-France et Danemark-Espagne à la suite des dénonciations opérées en 2007/2008, la relation Finlande-Portugal après la dénonciation du traité par la Finlande en 2018 et la relation entre Chypre et les Pays-Bas pour laquelle des négociations ont été entamées en 2019 mais sont encore peu avancées. En revanche pour ce qui est des conventions portant sur les successions, elles sont effectivement rares⁴⁰¹. En 2020, on en dénombre seulement une trentaine les sur 351 relations bilatérales possibles⁴⁰².

Au-delà des insuffisances du mécanisme de relais lui-même, les instruments internationaux présentent également des caractéristiques qui mettent en évidence les limites de la prise en charge internationale des doubles impositions.

B. Les insuffisances des outils internationaux

83. Limites de deux ordres.- Dans sa communication de 2011 sur la double imposition au sein de l'Union européenne, la Commission estimait que les instruments existants étaient insuffisants pour répondre à tous les problèmes de double imposition

³⁹⁹ COM(2011) 712 final, note n° 38.

⁴⁰⁰ Ce chiffre est exclusion faite des conventions en passe d'entrer en vigueur.

⁴⁰¹ Voir le rapport Ruding, 1992, précité, p. 399, cité par dans Commission européenne, 9 juin 2005, *Droit communautaire et conventions fiscales*, doc. (05) 2306, point 33.

⁴⁰² Ce problème a d'ailleurs fortement préoccupé la Commission européenne qui a lancé des consultations publiques en 2010 puis en 2014 et a publié en 2011 une recommandation relative aux mesures permettant d'éviter la double imposition des successions (Commission européenne, 15 décembre 2011, *Recommandation relative aux mesures permettant d'éviter la double imposition des successions*, COM(2011) 856 final, *JOUE* n° L 336 du 20 décembre 2011, pp. 81-84) accompagnée d'une communication explicative (Commission européenne, 15 décembre 2011, *Lever les obstacles transfrontaliers liés aux droits de succession au sein de l'Union*, COM(2011) 864 final). Sur ces documents, voir *infra* §§ 124 et s.

au sein du marché intérieur⁴⁰³. L'essentiel de ses critiques vise les instruments internationaux⁴⁰⁴. Ceux-ci révèlent des limites d'ordre technique (1) et pratique (2).

1. *Limites techniques*

84. Faiblesses intrinsèques.- D'un point de vue technique, les instruments internationaux ont généralement un champ d'application limité (a). En outre, même lorsqu'ils sont applicables, leurs mécanismes restent perfectibles (b).

a) *Limites tenant au champ d'application des instruments conventionnels*

85. Conventions bilatérales.- Même lorsqu'elles existent, les conventions fiscales bilatérales ne saisissent qu'un nombre limité de situations⁴⁰⁵. En effet, *ratione materiae*, elles ne s'appliquent qu'à certains impôts (impôts sur le revenu et la fortune, le plus souvent ; impôts sur les successions et donations, plus rarement). C'est pourquoi la Commission relève que ces instruments « ne couvrent pas toutes les taxes concernées du point de vue du marché unique (par exemple, les droits d'enregistrement) »⁴⁰⁶. En outre, *ratione personae*, leur protection ne bénéficie parfois pas à certaines entités dont le traitement fiscal est délicat (les sociétés de personnes, que certains États considèrent comme imposables et d'autres comme transparentes ; les organismes de placement collectifs⁴⁰⁷).

L'insuffisance des conventions *bilatérales* pour appréhender les situations *triangulaires* a également été identifiée par les instances internationales dès les années 1970 avant d'être progressivement traitée à partir des années 1990 par l'OCDE.

⁴⁰³ COM(2011) 712 final, précitée, point 4.

⁴⁰⁴ Ceci s'explique en partie par le fait que cette communication, dont l'intitulé est général, se trouve en réalité être le résultat d'une consultation portant sur la double imposition et les conventions fiscales. Il s'agit de la consultation intitulée « Consultation sur les conventions préventives de la double imposition dans le marché intérieur: exemples concrets de double imposition » : http://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/consultation-double-tax-conventions-internal-market-factual-examples-double-taxation-cases_fr

⁴⁰⁵ COM(2011) 712 final, précitée, point 4.

⁴⁰⁶ *Ibid.*, point 4.

⁴⁰⁷ Voir sur ce point les commentaires sous l'art. 1 du modèle OCDE.

Définies généralement par le biais d'une liste d'hypothèses concrètes⁴⁰⁸ que nous ne détaillerons pas ici, les situations triangulaires renvoient, très succinctement, à des schémas dans lesquels la relation fiscale entre deux résidents de deux États membres différents (relation bilatérale) subit l'interférence d'un troisième État (en raison de l'existence d'un établissement stable qui y serait situé ou en raison d'une double résidence de l'un des contribuables impliqués). Malgré quelques avancées internationales sur ces questions⁴⁰⁹, il doit être relevé, comme le fait la Commission, que les conventions préventives de la double imposition n'offrent pas de solution uniforme pour les relations triangulaires et multilatérales entre États membres⁴¹⁰. Or, si la Commission avait, en 2011⁴¹¹, « l'intention d'examiner avec les États membres et les experts les moyens d'aborder les situations triangulaires », le problème n'a pas été réglé depuis lors.

86. Convention d'arbitrage.- Pour ce qui est de la Convention d'arbitrage, son application est également restreinte. D'une part elle ne concerne que les différends relatifs aux prix de transfert⁴¹² ; d'autre part l'une de ses clauses – dont les contours

⁴⁰⁸ L'OCDE en identifie deux : i) les situations dans lesquelles un résident d'un État reçoit par l'intermédiaire d'un établissement stable situé à l'étranger des revenus de source d'un autre État, et ii) les situations dans lesquelles une société résidente d'au moins deux États reçoit des revenus d'un autre État ou verse lesdits revenus à ses actionnaires situés dans un autre État. La doctrine semble en identifier quatre : i) en présence d'un établissement stable, ii) en présence d'une société double résidente, iii) dans le cas d'un résident personne physique qui reçoit des salaires d'un pays source qui n'est pas son État de résidence et iv) dans l'hypothèse d'une différence de classification/qualification d'une entité par plusieurs États (entité hybride) ; voir en ce sens COIN (R.), « Introduction aux situations triangulaires : du bilatéralisme à l'harmonisation fiscale... », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 24, pp. 86-90 ; et pour plus de détails, voir COIN (R.), *Les situations triangulaires internationales en présence d'un établissement stable : éliminer les doubles impositions sans favoriser les doubles exonérations*, thèse, Paris II, 2016, 693 p.

⁴⁰⁹ Voir l'étude du Conseil de l'OCDE, *Modèle de convention fiscale : quatre études – cas triangulaires*, 23 juillet 1992. Plus récemment, voir l'action 6 du projet BEPS.

⁴¹⁰ Voir SEC(2001) 1681, précité, pp. 303 et s. ainsi que COM(2011) 712 final, précitée, point 4. Ces documents indiquent que les conventions « n'offrent jamais de solutions uniformes aux relations triangulaires ou multilatérales entre États membres ». L'étude de l'OCDE de 1992 sur cette question est également assez critique puisqu'elle affirme que « le modèle de convention n'apportant pas de solution globale et cohérente aux problèmes posés par les cas triangulaires classiques, même si certains traités peuvent permettre de proposer des solutions ponctuelles ».

⁴¹¹ COM(2011) 712 final, précitée, point 5.2.

⁴¹² Il y a parfois eu quelques doutes sur son application à des problèmes de sous-capitalisation (flux d'intérêt), mais il semble que la limitation du champ de ce texte aux prix de transferts est bien établie.

sont d'ailleurs relativement flous – permet aux États de la tenir en échec dans le cas où le réajustement est lié à des pénalités graves⁴¹³.

Même lorsqu'ils sont pleinement applicables à une situation donnée, les instruments assurant la coordination internationale des systèmes fiscaux des États membres présentent des déficiences techniques.

b) Limites tenant aux mécanismes prévus par les instruments conventionnels

87. Conventions bilatérales.- En ce qui concerne les doubles impositions juridiques – principal problème ciblé par les conventions fiscales internationales – l'alternative méthodologique entre exonération et imputation prévue par les conventions fiscales (articles 23 A et 23 B du modèle de convention OCDE) conduit à ce que, dans certains cas, l'élimination intégrale de la double imposition ne soit pas assurée. Cela se produit, par exemple, lorsqu'un État contractant a choisi la méthode de l'imputation mais que l'impôt payé par le contribuable dans l'État de la source est supérieur à ce qu'il aurait dû payer sur ce même revenu dans son État de résidence, ou encore lorsque le contribuable est déficitaire dans son État de résidence et qu'il n'a donc pas de revenus sur lesquels imputer ce crédit d'impôt⁴¹⁴. En pareils cas, une fraction de cet impôt, voire sa totalité, ne pourra pas être imputée et une surcharge d'imposition subsistera.

⁴¹³ Article 8 de la convention d'« arbitrage ». Sur les difficultés de cette exception, voir VALENTE (P.), « Arbitration Convention 90/436/EEC: Inapplicability in Case of Serious Penalties », *Intertax*, 2012, n° 3, pp. 220-224

⁴¹⁴ Dans ce cas, s'il n'y a pas de double imposition immédiate, le revenu étranger vient minorer les déficits et est économiquement imposé lorsque le contribuable redevient bénéficiaire, sans possibilité d'utiliser alors le crédit d'impôt étranger dès lors que celui-ci n'est pas reportable. Sur le problème des crédits d'impôts inutilisables en raison d'une situation déficitaire en France, voir les affaires CE, 27 juin 2016, *Faurecia*, n° 388984 et CAA Versailles, 5 juin 2014, *Axa*, n° 12VE02924 qui rejettent le remboursement des crédits d'impôt étrangers non imputables. La décision *Sté BPCE* (Cons. const., 28 septembre 2017, *Sté BPCE*, n° 2017-654 QPC, *JORF* n° 229 du 30 septembre 2017, texte n° 141) rejette le report en avant des crédits d'impôt non imputables. La jurisprudence permettait en revanche la déduction de la retenue à la source étrangère du résultat fiscal, sauf si la convention l'excluait expressément (CE, 7 juin 2017, *LVMH*, n° 386579 ; CE, 12 mars 2014, *Céline SA*, n° 362528). Le législateur est venu restreindre cette possibilité à l'occasion de la 2^{ème} Loi de finances rectificatives pour 2017 (loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017, *JORF* du 29 décembre 2017) en modifiant l'art. 39-1-4° du CGI pour prévoir la non-déductibilité de principe des retenues à la source conventionnelles.

Pour ce qui est des doubles impositions économiques résultant des corrections de bénéficiaires entre entreprises associées (cas traité à l'article 9 du modèle de convention OCDE), les mécanismes conventionnels peuvent ne présenter qu'une efficacité partielle dès lors qu'ils ne mettent parfois en place qu'une obligation de moyens et non une obligation de résultat⁴¹⁵. Certes, l'instrument multilatéral de révision des conventions fiscales mis en place pour soutenir le projet BEPS de l'OCDE propose le basculement vers un arbitrage obligatoire et contraignant⁴¹⁶ mais les États sont libres d'opter ou non pour ces nouveaux standards.

88. Convention d'arbitrage.- Le règlement des différends prévus par la Convention d'« arbitrage » présente également des limites. En plus d'être relativement opaque⁴¹⁷, la procédure prévue par ce texte est bien souvent trop longue pour résoudre les litiges en temps utile⁴¹⁸. La Cour de justice a elle-même souligné implicitement cette difficulté dans l'arrêt *SGI* (2010) en estimant que la Convention n'était pas un outil pleinement satisfaisant sur lequel les contribuables pouvaient s'appuyer⁴¹⁹. Enfin, du point de vue des garanties procédurales, l'absence de possibilité d'appel est critique⁴²⁰.

⁴¹⁵ La dernière version de l'art. 25 du modèle OCDE (2008) offre certes une amélioration dans la mesure où il prévoit une procédure amiable assortie d'un mécanisme contraignant de règlement des litiges pour tous les cas de double imposition non résolus, si le contribuable en fait la demande. Toutefois, ces dispositions n'ont jusqu'à présent été incluses que dans un petit nombre des conventions préventives de la double imposition conclues entre États membres.

⁴¹⁶ OCDE, *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Partie VI.

⁴¹⁷ Cette opacité est en partie due à l'ancienneté des cas puisqu'avant 1995 aucune publication en ligne n'était envisagée ; voir sur ce point PIT (H.M.), « Commission Initiative To Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union – The EU Arbitration Convention (90/436) » *European Taxation*, 2016, n° 11, pp. 507-523, spéc. p. 512. Sur le problème de l'opacité, voir notamment HINNEKENS (L.), « European Arbitration Convention: Thoughts on Its Principles, Procedures and First Experience », *EC Tax Review*, 2010, n° 3, pp. 109-116, spéc. p. 113.

⁴¹⁸ Voir sur ce point les indications données par la Commission européenne dans COM (2011) 712 final, point 5.4.

⁴¹⁹ CJUE, 21 janvier 2010, *Société de gestion industrielle (SGI)*, aff. C-311/08, *Rec. p. I-487*, point 54 : « Pour ce qui est de la possibilité de faire application de la convention d'arbitrage, il convient de relever, à l'instar de M^{me} l'avocat général au point 48 de ses conclusions, que l'engagement d'une procédure amiable entre les administrations fiscales concernées, prévue à l'art. 6 de la section 3 de celle-ci, entraîne, pour la société soumettant son cas à ladite procédure, des charges administratives et économiques supplémentaires. Par ailleurs, une procédure amiable suivie, le cas échéant, d'une procédure d'arbitrage, est susceptible de s'étendre sur plusieurs années. Or, pendant cette période, ladite société doit supporter la charge de la double imposition. »

⁴²⁰ PIT (H.M.), « Commission Initiative To Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union – The EU Arbitration Convention (90/436) » *European Taxation*, 2016, n° 11, pp. 507-523, spéc. p. 507.

Au-delà de ces difficultés techniques, les instruments internationaux vers lesquels le traité renvoie pour éliminer la double imposition présentent aussi des limites pratiques et concrètes dues aux aléas de leur mise en œuvre.

2. *Limites pratiques*

89. Divergences d'interprétation des conventions fiscales.- Si les conventions fiscales internationales s'efforcent souvent d'arrêter les définitions exactes des concepts auxquels elles renvoient, certains aspects – principalement les notions de redevances, de revenus commerciaux, de dividendes et d'établissement stable ainsi que celles de résidence fiscale ou travailleurs transfrontaliers⁴²¹ – peuvent demeurer totalement ou partiellement indéterminés. En ces cas, l'interprétation est renvoyée au droit national⁴²² ce qui peut aboutir à des conflits d'interprétation qui risquent de se traduire, pour les contribuables, par une double imposition⁴²³. Si ce type de difficulté peut être soumis à la procédure prévue à l'article 25 du modèle OCDE – voire renvoyé à la Cour de justice de l'Union européenne si la convention la désigne comme arbitre, ce qui demeure une configuration particulièrement rare⁴²⁴ – ces méthodes n'ont pas toujours permis de régler les différends. Depuis 2017, un nouvel instrument, que nous étudierons dans la section suivante⁴²⁵, a néanmoins vocation à purger largement ce problème.

90. Conventions fiscales inexécutées.- Bien que ce sujet n'ait, à notre connaissance, pas été abordé par la Commission dans ses rapports et ses communications, l'hypothèse d'une inexécution conventionnelle mettant en péril l'atténuation de la double imposition au sein du marché intérieur ne peut pas être exclue. Si de tels comportements constituent, du point de vue du droit international, des violations du principe *pacta sunt servanda*, ils échappent à l'emprise « correctrice »

⁴²¹ COM(2011) 712 final, précitée, point 5.3.

⁴²² Art. 3 § 2 du modèle OCDE.

⁴²³ Sur cette difficulté, voir COM(2011) 712 final, précitée, point 5.3. À noter qu'une double non-imposition peut également se produire ; sur ce sujet, voir le chapitre suivant de cette thèse, §§ 134 et s..

⁴²⁴ C'est le cas de la convention fiscale conclue entre l'Autriche et l'Allemagne, par exemple. Voir CJUE (gde ch.), 12 septembre 2017, *Autriche c. Allemagne*, aff. C-648/15, précité.

⁴²⁵ Voir *infra* §§ 126 et s.

du droit de l'Union européenne. En effet, la Cour de justice a maintenu, par principe, ces violations en dehors de son champ de compétence, comme en témoigne notamment l'arrêt *Colombus Container*⁴²⁶ (2007) dans lequel elle rappelle que « si, dans le cadre de leurs compétences [...] les États membres ont conclu de nombreuses conventions bilatérales servant à éliminer ou à atténuer lesdits effets négatifs, il n'en demeure pas moins que la Cour n'est pas compétente [...] pour se prononcer sur la violation éventuelle des dispositions de telles conventions par un État membre contractant »⁴²⁷. Ainsi, bien que l'hypothèse ne soit vraisemblablement pas fréquente, il n'est pas exclu que des situations de doubles impositions puissent subsister au sein du marché intérieur, en dépit de l'existence d'un réseau conventionnel, lorsque les États ne respectent pas leurs obligations internationales. De même, pour la convention d'arbitrage, en l'absence de juridiction de la Cour de justice, il n'est pas possible de recourir à la procédure de manquement en cas de non-respect de ses dispositions.

L'appui sur la coordination internationale est la méthode historique – et toujours pérenne – pour atténuer les risques de redondances d'imposition au sein du marché intérieur et assurer ainsi l'articulation cohérente des systèmes fiscaux. Certaines insuffisances des instruments internationaux ont néanmoins conduit les institutions communautaires (puis de l'Union) à proposer, en sus, des règles de cohérence de nature « communautaire ».

Section 2 – Le développement d'une articulation « communautaire »

91. Volonté de dépassement des méthodes internationales classiques.-

Contrairement à ce que la chronologie des réalisations concrètes laisse à penser, les Communautés européennes ont développé très tôt l'ambition d'attirer les questions de fiscalité directe dans leur sphère d'action. Ceci correspondait à une double

⁴²⁶ CJCE, 6 décembre 2007, *Colombus Container*, aff. C-298/05, *Rec.* p. 10451.

⁴²⁷ *Id.*, point 46. Notons toutefois que si le droit de l'Union européenne n'a en principe pas de prise sur ces violations en tant que telles, il peut en revanche en acquérir une lorsque la convention inexécutée venait neutraliser une discrimination initialement contenue dans le droit national unilatéral et que l'inexécution de l'obligation conventionnelle a pour conséquence de ne plus corriger cette discrimination. La CJUE pourra alors sanctionner la discrimination.

préoccupation. D'un point de vue technique, il s'agissait de compléter les conventions fiscales classiques en proposant des solutions plus globales permettant d'atténuer également les doubles impositions économiques⁴²⁸. D'un point de vue plus politique, il s'agissait de dépasser les méthodes interétatiques classiques du droit international pour produire des instruments de nature communautaire, spécifiquement adaptés aux enjeux entourant la création d'un véritable espace européen sans frontières intérieures. Si la prise en charge des problématiques fiscales par le droit communautaire (puis droit de l'Union européenne) était et reste encore, par certains aspects, un défi juridique (§ 1), le droit dérivé produit par les institutions atténue significativement les doubles impositions et contribue à une articulation cohérente des systèmes fiscaux (§ 2).

§ 1. Les défis de la prise en charge européenne

92. Opportunités et contraintes découlant des traités.- Les Communautés puis l'Union européenne ont toujours été régies par le principe d'attribution des compétences qui prévoit que les institutions ne peuvent agir que dans les domaines qui leur ont été limitativement attribués par les traités⁴²⁹. Or, la fiscalité directe ne fait pas l'objet d'une règle de compétence explicite dans les traités constitutifs. En effet, aux débuts de la construction européenne, il existait bien l'article 220 TCEE qui traite effectivement de la double imposition, mais celui-ci renvoyait justement le problème aux États. Ensuite, les articles 95 à 99 TCEE composant le chapitre « Dispositions fiscales » prévoyaient effectivement une compétence communautaire en matière fiscale, mais uniquement en fiscalité indirecte. Le premier défi était donc de trouver,

⁴²⁸ L'idée est de s'atteler aux doubles impositions économiques tout en gérant le problème des doubles impositions juridiques de manière incidente ; en ce sens voir PANAYI (C.), *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Eucotax series on European taxation, 2007, 296 p., spéc. p. 134 ; voir en sens contraire, à propos de l'absence de pertinence de l'harmonisation pour les questions de double imposition : REIMER (E.), « The abolition of Article 293 EC: Comments on Hofmann's Analysis », in RUST (A.) (dir), *Double Taxation within the European Union*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolter Kluwer, 2011, 233 p., pp. 87-96.

⁴²⁹ Art. 5 § 2 TUE qui dispose : « L'Union n'agit que dans les limites des compétences que les États membres lui ont attribuées dans les traités pour atteindre les objectifs que ces traités établissent. Toute compétence non attribuée à l'Union dans les traités appartient aux États membres ». Sur le principe d'attribution des compétences, voir *ex multis* CONSTANTINESCO (V.), *Compétences et pouvoirs dans les Communautés européennes. Contribution à l'étude de la nature juridique des Communautés européennes*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit international, 1974, 492 p. ; BLANQUET (M.), « Compétences de l'Union – Architecture générale – Délimitation », *Jurisclasseur Europe Traité*, fasc. 170, date de fraîcheur : janvier 2012.

parmi les bases juridiques à disposition, un angle d'attaque pour appréhender la fiscalité directe⁴³⁰ et, plus particulièrement, le problème des doubles impositions (A). Une fois ce choix opéré, encore fallait-il composer avec les inconvénients inhérents à la base juridique identifiée (B).

A. L'identification d'une base juridique : l'article 100 TCEE (115 TFUE)

93. Défis évolutifs liés à l'approche choisie.- Malgré le (quasi) silence des traités communautaires sur la fiscalité directe, les institutions n'ont pas tardé à identifier l'article 100 TCEE comme base juridique pour ouvrir la voie à l'adoption de textes de droit dérivé en la matière (1). Cette base juridique, ou du moins son environnement, a naturellement évolué au gré des modifications successives des traités (2), de sorte que les défis qu'elle suscite sont, eux aussi, évolutifs.

1. Identification initiale

94. Truchement du marché intérieur.- Parmi les « dispositions fiscales » du traité, seul un article – l'article 98 TCEE – évoquait, à mots couverts, la fiscalité directe encore que ce soit simplement pour signaler qu'en ce qui concerne « les impositions autres que les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'accise et les autres impôts indirects », le système de compensation aux frontières est interdit. Face au silence des traités, deux conceptions étaient donc possibles : soit on considérait que la fiscalité directe était hors champ de l'intégration européenne, soit on estimait que n'étant pas officiellement exclue, on pouvait se saisir de cette question par le biais des outils généraux (non spécifiques). C'est la seconde voie qui fut choisie.

En effet, comme l'exposait la Commission européenne dans son mandat pour la création d'un comité fiscal et financier (CFF) institué dès le début des années 1960⁴³¹,

⁴³⁰ À noter que les considérations développées dans cette section quant à la détermination de la base juridique sont valables de façon générale pour toutes les questions de fiscalité directe. Nous n'y reviendrons donc plus *infra*.

⁴³¹ Dans une réunion du 5 octobre 1961 réunissant les directeurs des administrations fiscales nationales et présidée par la Commission européenne, la Commission a souligné que les art.100 à 102 TCEE obligeaient la

« le traité de la C.E.E. ne limite les pouvoirs financiers et fiscaux des États membres qu'en matière douanière et en matière de taxation des échanges entre États. Toutefois, il n'exclut pas que les États membres de la C.E.E décident une harmonisation de leurs politiques financières et fiscales si elle paraît souhaitable ou même s'impose dans l'intérêt du marché commun »⁴³². Elle poursuivait : « Il est hors de doute que les questions de l'imposition indirecte (en particulier la taxe sur le chiffre d'affaires) constitueront l'un des principaux problèmes dont le C.F.F. aura à s'occuper. [...] Toutefois [...] il aura à s'occuper également de l'imposition directe [...] »⁴³³. C'est donc à travers le prisme du marché commun – domaine qui fait explicitement partie des attributions de l'organisation régionale au titre des compétences partagées⁴³⁴ –, et de sa clause générale de « rapprochement des législations » prévue à l'article 100 TCEE que la Communauté a entendu se saisir des questions de fiscalité directe et notamment du problème des doubles impositions⁴³⁵. Cette disposition se lisait comme suit (extrait) :

« Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, 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 commun. »

95. Concrétisation. - S'il est clair, à la lecture de cet article que, pour pouvoir faire l'objet d'une harmonisation européenne, les législations nationales devaient avoir un *effet négatif* (une « incidence directe ») sur le marché commun, leur *objet* semblait en revanche indifférent⁴³⁶ : rien ne s'opposait donc à ce que l'on aborde la fiscalité directe

Commission et le Conseil à proposer des mesures appropriées (cette information ressort du Rapport de la Commission européenne concernant *l'assiette des impôts sur les bénéfices des entreprises*, 1964, Doc. 5833/IV/64-F, p. 2).

⁴³² Rapport Neumark, 1962, précité, p. 93.

⁴³³ *Ibid.*

⁴³⁴ Art. 4 TUE.

⁴³⁵ Sur l'utilisation des bases juridiques du marché intérieur pour lutter contre la double imposition alors même qu'il existe l'art. 220 TCEE et la conformité de cette approche avec l'esprit du traité, se reporter à MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 388-389.

⁴³⁶ BEUVE-MERY (J.), « L'article 100 du traité et ses applications » (chronique), *Revue trimestrielle de droit européen*, 1967, n° 4, pp. 845-858, spéc. p. 849.

sous cet angle. Les institutions communautaires n'ont d'ailleurs pas tardé à s'engager sur cette voie puisque leurs premiers projets fiscaux, qui remontent à la fin des années 1960, sont fondés partiellement ou exclusivement sur cet article⁴³⁷ en raison de leur lien avec les libertés de circulation⁴³⁸.

Au fur et à mesure de l'approfondissement de la construction communautaire, les ambitions des institutions à l'égard du marché intérieur ont imposé des remaniements, de sorte que l'article 100 TCEE a vu son environnement modifié.

2. *Évolution du contexte juridique*

96. Dédoublement des bases juridiques du marché intérieur.- Si l'article 100 TCEE est resté (presque) immuable à travers des décennies d'intégration européenne, son contexte – et donc sa place dans les équilibres décisionnels des institutions – a sensiblement évolué. En effet, à l'article 100 historique qui déclenchait une procédure à l'unanimité au Conseil, l'Acte unique européen a adjoint un article 100 A, plus souple, qui permet au Conseil de statuer à la majorité qualifiée, en coopération avec le Parlement européen, pour arrêter « les mesures relatives au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont

⁴³⁷ Voir proposition de directive dite « mère-fille » du 16 janvier 1969, *JOCE* n° C 39 du 22 mars 1969, pp. 7-9 qui a donné lieu à la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9 ; voir aussi la proposition de directive « fusions » du 16 janvier 1969, *JOCE* n° C 39 du 22 mars 1969, pp. 1-6 qui a donné lieu à la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (dite « fusions »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5 ; directive sur les rassemblements de capitaux 69/335/CEE, *JOCE* n° L 249, du 30 octobre 1969, p. 249.

⁴³⁸ Le lien entre les libertés de circulation et l'art. 100 ressort clairement des préambules des deux premières directives TVA (Directive 67/227/CEE, *JOCE* n° P 71, du 14 avril 1967, p. 1301 et Directive 67/228/CEE, *JOCE* n° P 71, du 14 avril 1967, p. 1303) qui sont fondées sur l'art. 99 TCEE et l'art. 100 TCEE en raison du lien avec la libre circulation des marchandises. Il en va de même pour la première directive sur les rassemblements de capitaux 69/335/CEE, *JOCE* n° L 249, du 30 octobre 1969, p. 249) qui vise les art. 99 et 100 TCEE en raison du lien avec la libre circulation des capitaux. En ce qui concerne les deux projets de directive « mère-fille » et « fusions » de 1969, le lien avec le marché intérieur est souligné à plusieurs reprises dans leurs préambules respectifs ; de même la proposition de directive pour l'harmonisation des systèmes d'impôts sur les sociétés et des régimes de retenues à la source du 23 juillet 1975, *JOCE* n° C 253 du 5 novembre 1975, pp. 2-8, est fondée sur l'art. 100 en raison de son lien avec la libre circulation des capitaux.

pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur »⁴³⁹. Ce nouvel article n'avait toutefois pas vocation à s'appliquer à la fiscalité⁴⁴⁰ – ce qui confirme d'ailleurs implicitement, s'il en était encore besoin, la pertinence de l'article 100 en ce domaine⁴⁴¹.

97. Articulation des bases juridiques.- Face au développement considérable de l'article 100 A, rapidement devenu, en pratique, la base juridique « de droit commun » pour l'harmonisation du marché intérieur⁴⁴², les articles 100 et 100 A (renumérotés 94 et 95 CE à l'occasion du traité d'Amsterdam) ont été intervertis par le traité de Lisbonne afin de prendre acte de cette prépondérance. La clause d'harmonisation générale (vote à la majorité qualifiée) est devenue l'article 114 TFUE tandis que la base juridique historique (unanimité), « relique de l'ordre juridique communautaire, vestige d'un passé révolu »⁴⁴³ pour certains mais toujours applicable aux problèmes fiscaux⁴⁴⁴, est passée à l'article 115 TFUE. C'est désormais cet article qui constitue l'outil de référence en matière de fiscalité directe et permet aux institutions de poursuivre leur action à l'égard des doubles impositions dans l'Union.

Si l'article 100 TCEE (puis ses successeurs) a permis l'appréhension de la fiscalité directe par le droit communautaire, les préoccupations institutionnelles historiques en

⁴³⁹ Le premier paragraphe de cet article se lisait comme suit : « 1. Par dérogation à l'article 100 et sauf si le présent traité en dispose autrement, les dispositions suivantes s'appliquent pour la réalisation des objectifs énoncés à l'article 8 A. Le Conseil, statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission en coopération avec le Parlement européen et après consultation du Comité économique et social, arrête les mesures relatives au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur ».

⁴⁴⁰ Le second paragraphe de l'art. 100 A précisait : « Le paragraphe 1 ne s'applique pas aux dispositions fiscales, aux dispositions relatives à la libre circulation des personnes et à celles relatives aux droits et intérêts des travailleurs salariés ».

⁴⁴¹ La référence aux « dispositions fiscales » incluse dans l'art. 100 A renvoie vraisemblablement tant à la fiscalité indirecte (art. 99 TCEE) qu'à la fiscalité directe (art. 100 TCEE).

⁴⁴² RODRIGUES (S.), « Article 94 CE », in PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 814-816 qui emploie l'expression « de droit commun » dans la mesure où cette base juridique est la plus couramment utilisée et a supplanté la base historique ; MATTERA (A.), *Le marché unique européen : ses règles, son fonctionnement*, Paris, Jupiter, 2^{ème} éd., 1990, 775 p., spéc. pp. 164 et s.

⁴⁴³ MATTERA (A.), « L'harmonisation des législations nationales : un instrument d'intégration et de reconnaissance mutuelle », *Revue du droit de l'Union européenne*, 2010, n° 4, pp. 679-727, spéc. p. 708.

⁴⁴⁴ Il semble d'ailleurs que cet article ne soit pratiquement plus employé aujourd'hui que dans ce domaine.

matière de lutte contre les doubles impositions se sont toutefois trouvées significativement encadrées par les contraintes inhérentes à cette base juridique.

B. Les contraintes découlant de cette base juridique

98. Limites caractéristiques.- L'utilisation d'une base juridique liée au marché intérieur impose de composer avec les particularités de ce domaine, notamment avec le principe de subsidiarité propre aux matières relevant des compétences partagées⁴⁴⁵. Dans la mesure où ce paramètre n'est pas propre à l'article 100 TCEE (115 TFUE) et n'est pas particulièrement caractéristique des questions fiscales, nous ne le détaillerons pas. En revanche, la base juridique pertinente en matière fiscale présente des contraintes spécifiques d'ordre substantiel (1), procédural (2) et instrumental (3).

1. Contrainte substantielle : l'incidence directe sur le marché

99. Condition de l'incidence directe des législations sur le marché intérieur.- Le recours à l'article 100 TCEE permet d'harmoniser les législations qui ont une « incidence directe » sur le marché commun européen. Si le libellé de cette exigence a pu susciter des interrogations dès le début de la construction européenne quant à sa portée exacte⁴⁴⁶, les débats se sont surtout intensifiés avec l'apparition de l'article 100 A TCEE qui retient une formulation différente en se référant aux législations « ayant pour objet » le marché intérieur. Les contributions doctrinales examinant l'utilisation de la base juridique historique (article 100 TCEE puis 94 TCE puis 115 TFUE) en fiscalité directe restent toutefois relativement rares dans la mesure où il s'agit sans doute là d'une problématique trop institutionnelle pour les fiscalistes et trop fiscale pour les européenistes. Nous tenterons néanmoins d'éclaircir la condition d'incidence (a) directe (b) sur le marché.

⁴⁴⁵ Art. 4 TFUE ; art. 5 § 3 TUE.

⁴⁴⁶ BEUVE-MERY (J.), « L'article 100 du traité et ses applications » (chronique), *Revue trimestrielle de droit européen*, 1967, n° 4, pp. 845-858, spéc. p. 850 qui souligne que « l'incidence directe est une expression qui n'a pas de contenu précis ».

a) *L'exigence simple d'une incidence*

100. Incidence négative sur le marché.- Pour que les institutions puissent valablement proposer un rapprochement des législations au titre de l'article 115 TFUE (anc. 100 TCEE), elles doivent démontrer que les dispositions nationales qu'elles entendent harmoniser ont, en raison de leur disparité, un impact sur le marché (commun ou intérieur⁴⁴⁷), étant sous-entendu que cet impact doit être négatif⁴⁴⁸. Ainsi, l'utilisation de cette base juridique suppose la poursuite d'un objectif d'amélioration des conditions du marché⁴⁴⁹. À cet égard, les institutions ont développé une conception très large⁴⁵⁰ - dont témoigne notamment la brièveté des justifications exposées dans les

⁴⁴⁷ Jusqu'au traité de Lisbonne, l'art. 100 TCEE (puis 94 TCE) fait référence au « marché commun » tandis que l'art. 100 A (puis 95 TCE), introduit par l'Acte unique, fait référence au « marché intérieur » (aujourd'hui, les deux rédactions concordent). La réalité à laquelle ces termes renvoient est, concrètement, sensiblement identique. En effet, si avant l'Acte unique le « marché commun » n'était pas défini dans le traité, les institutions ont rapidement pris soin de préciser ces termes en indiquant régulièrement que le marché commun crée et garantit des conditions analogues à celles d'un marché intérieur (comprendre : national) en visant l'élimination de toutes les entraves aux échanges (voir d'abord l'Annexe A du rapport Neumark puis l'arrêt de référence CJCE, 5 mai 1982, *Gaston Schul*, aff. C-15/81, *Rec.* p. 1409, point 33 qui considère que le marché commun « vise à l'élimination de toutes les entraves aux échanges intracommunautaires en vue de la fusion des marchés nationaux dans un marché unique réalisant des conditions aussi proches que possibles de celles d'un véritable marché intérieur »). L'introduction officielle dans les traités d'une définition du « marché intérieur », étroitement liée aux libertés de circulation, date de l'Acte unique (art. 8 A TCEE, devenu 14 § 2 TCE puis 26 TFUE) ; le marché intérieur est défini comme étant « un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions du présent traité ». Sur les évolutions du marché intérieur, voir notamment MATTERA (A.), *Le marché unique européen : ses règles, son fonctionnement*, Paris, Jupiter, 2^{ème} éd., 1990, 775 p., spéc. pp. 163-200.

⁴⁴⁸ BEUVE-MERY (J.), « L'article 100 du traité et ses applications » (chronique), *Revue trimestrielle de droit européen*, 1967, n° 4, pp. 845-858, spéc. p. 850.

⁴⁴⁹ Voir en ce sens MATTERA (A.), *Le marché unique européen : ses règles, son fonctionnement*, Paris, Jupiter, 2^{ème} éd., 1990, 775 p., spéc. p. 165 et, en jurisprudence, CJCE, 6 décembre 2005, *Royaume-Uni c. Parlement et Conseil*, aff. C-66/04, *Rec.* p. I-10553, point 44.

⁴⁵⁰ KOVAR (R.), « Article 100 » in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité instituant la CEE, commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p., pp. 549-559 : « toute entreprise visant à circonscrire le champ d'intervention de l'art. 100 à partir d'une définition du marché commun paraît pour le moins vaine, sinon erronée. Cette disposition peut trouver à s'appliquer sans qu'il soit nécessaire que l'objet des législations dont le rapprochement est envisagé coïncide avec la notion de marché commun ; il suffit qu'elles aient une incidence sur l'établissement et le fonctionnement de ce marché ». Depuis, la Cour de justice a d'ailleurs confirmé une conception large en jugeant que « la base juridique de l'article 95 CE ne présuppose pas l'existence d'un lien effectif avec la libre circulation entre les États membres dans chacune des situations visées par l'acte fondé sur une telle base [et que] ce qui importe, pour justifier le recours à la base juridique de l'article 95 CE, c'est que l'acte adopté sur ce fondement ait effectivement pour objet l'amélioration des conditions d'établissement et de fonctionnement du marché intérieur » (CJCE, 12 décembre 2006, *Allemagne c. Parlement et Conseil (Tobacco Advertising II)*, aff. C-380/03, *Rec.* p. 11573, point 80. À partir de là, certains avocats généraux relèvent donc qu'il faut tenir compte de l'impact sur le marché intérieur de la proposition « dans son ensemble » (voir par exemple les conclusions de l'Avocat général Kokott sous CJUE, 4 mai 2016, *Philip Morris*, aff. C-547/14, ECLI:EU:C:2015:853, note 44), de sorte que les bases légales correspondant au marché intérieur permettent de produire une législation européenne susceptible d'impacter et de régir des situations non couvertes par les libertés de circulation (par exemple les situations internes ou non

préambules des projets fiscaux des années 1960 – qui permet ainsi de s’aventurer aux limites du marché commun⁴⁵¹.

101. Exclusion des simples disparités.- Il n’en reste pas moins que la simple constatation de disparités entre les réglementations nationales ne suffit pas à justifier le recours à l’harmonisation⁴⁵² ; au contraire, il convient de mettre en évidence une difficulté (une distorsion, voire une simple entrave⁴⁵³) dans le marché – même potentielle, le cas échéant, si la probabilité est bien établie⁴⁵⁴.

Dans le cadre du recours à l’article 100 TCEE (aujourd’hui 115 TFUE), l’incidence sur le marché intérieur doit en outre être « directe ».

b) L’exigence difficile d’une incidence directe

102. Impact sensible sur le marché.- Peu perceptible aux débuts de la construction européenne⁴⁵⁵, l’exigence tenant au caractère « direct » de l’incidence est devenue de plus en plus significative avec le temps, notamment après l’Acte unique et

économiques). En outre, la conception large est confirmée par le fait qu’il est concevable d’utiliser l’harmonisation, même lorsqu’il n’y a pas de législation interne préexistante à harmoniser afin de venir combler une lacune et « établir » le marché intérieur ; voir en ce sens BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit matériel de l’Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p., spéc. pp. 436 et s.

⁴⁵¹ Voir en ce sens BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit matériel de l’Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p., spéc. 442.

⁴⁵² CJCE, 5 octobre 2000, *Allemagne c. Parlement et Conseil*, aff. C-376/98, *Rec.* p. I-8419, point 84 ; CJCE (gde ch.), 12 juillet 2005, *Alliance for Natural Health*, aff. jtes C-154/04 et C-155/04, *Rec.* p. I-6451, point 28.

⁴⁵³ Selon BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l’Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 241, il faut démontrer une distorsion (économique, fiscale) mais d’autres auteurs adoptent un point de vue plus souple, notamment en distinguant l’art. 100 de l’art. 101 TCEE qui, lui, fait référence à une distorsion ce qui n’est pas le cas de l’art. 100 ; voir SCHWARZ (I.E.), « De la conception du rapprochement des législations dans la Communauté économique européenne », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1967, n° 2, pp. 238-268, spéc. pp. 257 et s.

⁴⁵⁴ CJCE, 9 octobre 2001, *Pays-Bas c. Parlement et Conseil*, aff. C-377/98, *Rec.* p. I-7079.

⁴⁵⁵ BEUVE-MERY (J.), « L’article 100 du traité et ses applications » (chronique), *Revue trimestrielle de droit européen*, 1967, n° 4, pp. 845-858, spéc. p. 850 : « L’incidence directe est une expression qui n’a pas de contenu précis. Certes il s’agit d’une incidence négative, perturbatrice, mais la distinction entre ce qui est direct, d’une part, et indirect d’autre part, pourrait donner lieu à des discussions subtiles ». KOVAR (R.), « Article 100 », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité instituant la CEE, commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p., pp. 549-559, spéc. p. 552 : « [L’] incidence doit être directe, condition dont la signification n’est pas évidente ».

l'introduction de l'article 100 A dont la rédaction était différente⁴⁵⁶. Utiliser l'article 100 TCEE supposait de s'atteler à des difficultés dont l'impact sur le marché était suffisamment sensible⁴⁵⁷.

103. Exclusion de certains pans de la fiscalité.- Il semble d'ailleurs qu'au cours de la construction fiscale européenne ce paramètre ait contribué à inhiber l'action européenne dans certains domaines, comme par exemple la fiscalité des personnes physiques. En effet, il a parfois été considéré que si les particuliers pouvaient certes « migrer » et « déplacer les pôles de consommation », entraînant ainsi le déplacement corrélatif des entreprises, cette incidence sur le marché intérieur ne serait qu'« indirecte »⁴⁵⁸. Cela étant, si ces considérations étaient concevables il y a quelques décennies, l'intensification des échanges et de la mobilité internationale les rendent de moins en moins convaincantes, de sorte qu'il n'est pas à exclure que la tendance actuelle à la prise en compte croissante des problèmes fiscaux rencontrés par les particuliers⁴⁵⁹ se concrétise à moyen terme par des initiatives législatives.

À cette contrainte, somme toute modeste, tenant à la démonstration d'une incidence directe sur le marché intérieur, s'ajoute une difficulté autrement plus considérable : la lourdeur procédurale propre à l'article 100 TCEE.

2. Lourdeur procédurale : l'unanimité

104. Paralysie décisionnelle.- La règle de l'unanimité prévue à l'article 100 TCEE (et ses successeurs) a toujours été assez problématique dans la mesure où elle permet

⁴⁵⁶ Sur l'importance du caractère direct de l'incidence, voir TEITGEN (P.-H.), *Droit financier et fiscal européen*, Paris, Les cours de droit, 1969-1970, 292 p., spéc. p. 186.

⁴⁵⁷ KOVAR (R.), « Article 100 », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité instituant la CEE, commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p., pp. 549-559, spéc. p. 552. L'auteur remarque qu'il est envisageable de procéder par analogie avec les seuils de sensibilité en matière de concurrence : il faut que l'impact sur le marché soit suffisant.

⁴⁵⁸ Voir en ce sens MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 541.

⁴⁵⁹ Voir par exemple Commission européenne, 27 octobre 2010, Rapport 2010 sur la citoyenneté européenne. Lever les obstacles à l'exercice des droits des citoyens de l'Union, COM(2010) 603 final. Dans le domaine fiscal, la Commission européenne a ouvert un forum en ligne dédié aux citoyens pour aider à la résolution des problèmes de double imposition transfrontalière : http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_fr.htm.

qu'un seul gouvernement puisse paralyser complètement la procédure. L'« asthénie règlementaire »⁴⁶⁰ qui en a résulté a d'ailleurs été telle qu'elle a finalement convaincu les constituants d'ajouter au traité une base juridique plus maniable gouvernée par le vote à la majorité qualifiée. Cependant, dans la mesure où la matière fiscale est restée gouvernée par la base historique, elle n'a pas pu échapper à l'obligation de consensus – de plus en plus difficile à atteindre au fil des élargissements de l'organisation régionale. Naturellement, cette circonstance n'a pas favorisé l'adoption de textes fiscaux au niveau européen et, ajoutée au caractère particulièrement sensible de la matière, elle a fait de l'harmonisation fiscale un véritable défi.

La Commission a toutefois relancé le débat sur la réforme du processus décisionnel en matière fiscale début 2019. Dans une Communication⁴⁶¹, elle a proposé d'abandonner progressivement la procédure actuelle pour basculer vers la procédure législative ordinaire, qui repose sur un vote à la majorité qualifiée au Conseil et une implication du Parlement européen comme véritable colégislateur. Cette évolution, dont l'objectif est de gagner en efficacité et en démocratie, pourrait se faire en quatre étapes⁴⁶², en commençant par les mesures les plus consensuelles⁴⁶³. Cependant, lors d'un échange de vues au Conseil, la majorité des ministres a demandé le maintien de l'équilibre actuel des règles de vote⁴⁶⁴.

Enfin, lorsque les États parviennent à s'accorder, ces textes ne peuvent se présenter que sous une seule forme, celle de la directive.

⁴⁶⁰ MATTERA (A.), *Le marché unique européen : ses règles, son fonctionnement*, Paris, Jupiter, 2^{ème} éd., 1990, 775 p., spéc. p. 166.

⁴⁶¹ Commission européenne, Communication du 15 janvier 2019, COM(2019) 8 final, *Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union européenne*.

⁴⁶² Ce changement de procédure législative pourrait se faire notamment au moyen de la clause passerelle (art. 48 § 7 TUE).

⁴⁶³ La première étape viserait les mesures qui n'ont aucune incidence directe sur les droits, bases ou taux d'imposition des États membres mais qui sont primordiales pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale (c'est-à-dire les règles de coopération administrative et les mécanismes anti-abus). La procédure législative ordinaire serait ensuite envisagée pour les mesures fiscales conçues pour soutenir d'autres objectifs liés par exemple à la santé publique, l'environnement ou les transports. En troisième lieu, il s'agirait de basculer vers la majorité qualifiée dans les domaines déjà largement harmonisés comme la TVA. Les questions de fiscalité directe feraient l'objet de la dernière étape.

⁴⁶⁴ Voir les résultats du Conseil ECOFIN du 12 février 2019, disponibles au lien suivant : <https://www.consilium.europa.eu/fr/meetings/ecofin/2019/02/12/>.

3. Faiblesse instrumentale : la directive

105. Instrument trop souple ? - L'article 100 TCEE fait expressément référence à la directive comme seul instrument possible de l'harmonisation envisagée⁴⁶⁵. Si, au début de la construction fiscale, le principe même d'un recours à un instrument de nature communautaire en matière fiscale semblait trop contraignant, notamment en raison de la compétence juridictionnelle de la Cour de justice qui en découlait⁴⁶⁶, l'instrument désigné par l'article 100 TCEE (aujourd'hui 115 TFUE) reste relativement souple. Cette souplesse peut d'ailleurs être perçue comme une faiblesse⁴⁶⁷, notamment lorsqu'on compare la directive avec le règlement. Dès lors qu'elle n'est pas d'application immédiate et doit être transposée par les États, des retards ou des divergences de mise en œuvre ne sont pas à exclure. C'est certainement la raison pour laquelle, lors de l'introduction de l'article 100 A dans le traité CEE, la référence à une catégorie spécifique d'acte n'a pas été reprise, l'absence de précision permettant d'ouvrir la voie à l'adoption de règlements.

Bien que la prise en charge communautaire des questions de fiscalité directe ait été (et soit encore, à certains égards) un défi, la base juridique prévue l'article 100 TCEE (et ses successeurs) permet aux institutions d'organiser un « rapprochement des législations » progressif, dont le but est « *d'opérer leur convergence pour accroître leur cohérence dans la mesure nécessaire à l'établissement et au fonctionnement du marché commun* »⁴⁶⁸. C'est ainsi que plusieurs instruments communautaires ont vu le jour pour améliorer l'articulation rationnelle entre les systèmes fiscaux nationaux et

⁴⁶⁵ Voir MATTERA (A.), *Le marché unique européen : ses règles, son fonctionnement*, Paris, Jupiter, 2^{ème} éd., 1990, 775 p., spéc. p. 182. L'art. 100 TCEE (aujourd'hui 115 TFUE) envisage uniquement la directive, contrairement à l'art. 100 A (aujourd'hui 114 TFUE) qui ne précise pas la nature de l'instrument à employer et qui donc n'exclut pas le règlement.

⁴⁶⁶ La perspective d'une compétence juridictionnelle de la Cour de justice était d'ailleurs l'une des raisons ayant empêché l'adoption du projet de directive portant sur l'élimination des doubles impositions résultant des corrections asymétriques de bénéfices dans le cadre des prix de transfert et ayant conduit les États à préférer une convention internationale multilatérale fondée sur l'art. 220 TCEE qui, elle, échappait au contrôle de la Cour de justice.

⁴⁶⁷ En 1967 déjà, certains auteurs estimaient que la directive devait encore faire ses preuves ; voir SCHWARZ (I.E.), « De la conception du rapprochement des législations dans la Communauté économique européenne », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1967, n° 2, pp. 238-268, spéc. pp. 257 et s.

⁴⁶⁸ KOVAR (R.), « Article 100 », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité instituant la CEE, commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p., pp. 549-559, spéc. p. 555.

répondre à la préoccupation principale de l'époque : l'élimination efficace des doubles impositions.

§ 2. *Le droit dérivé comme réponse aux préoccupations communautaires*

106. Rappels historiques.- Le recours au droit dérivé pour lutter contre les doubles impositions – en particulier les doubles impositions économiques, rarement prises en charge par le droit conventionnel à l'époque – est une orientation précoce, envisagée dès le rapport Neumark⁴⁶⁹ (1962). Après quelques projets (vraisemblablement trop ambitieux) qui n'ont jamais abouti⁴⁷⁰, cette approche a trouvé de véritables concrétisations à partir des années 1990⁴⁷¹.

Sur la base de l'article 100 TCEE (et ses successeurs), les institutions européennes ont adopté plusieurs directives de fond en fiscalité directe⁴⁷² mettant en place des régimes fiscaux communs : la directive « fusions »⁴⁷³, la directive « mère-fille »⁴⁷⁴, la directive

⁴⁶⁹ Rapport Neumark, précité, p. 70 : « Il est sans doute possible de combattre la double imposition indirecte par voie conventionnelle, comme le montrent certaines conventions conclues par le Royaume-Uni et certaines recommandations du comité fiscal de l'O.C.D.E. Toutefois, le moyen le plus sûr pour éliminer cette forme de double imposition est, dans les domaines où elle s'exerce, une harmonisation des législations nationales ».

⁴⁷⁰ Voir notamment la proposition de directive du 11 septembre 1984 concernant l'harmonisation des législations des États membres relatives au régime fiscal du report des pertes des sociétés, COM(84) 404 final, JOCE, n° C 253 du 20 septembre 1984, pp. 5-6 ainsi que la proposition de directive du 23 juillet 1975 concernant l'harmonisation des systèmes d'impôt des sociétés et des régimes de retenue à la source sur les dividendes, COM(75) 392 final, JOCE n° C 253 du 5 novembre 1975, p. 2.

⁴⁷¹ Voir notamment la proposition de directive dite « mère-fille » du 16 janvier 1969, JOCE n° C 39 du 22 mars 1969, pp. 7-9 qui a donné lieu à la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), JOCE n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9.

⁴⁷² À noter que fin 2016, à l'occasion du paquet « Corporate tax reform », le projet d'arrêter des règles d'assiette communes (le cas échéant avec consolidation) pour l'impôt sur les sociétés a été réactivé sous la forme de deux propositions de directives ; voir les propositions COM(2016) 683 final pour une directive mettant en place la consolidation dite « ACCIS » et COM(2016) 685 final pour une directive sans consolidation dite « ACIS ».

⁴⁷³ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (dite « fusions »), JOCE n° L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5 ; refondue par la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, JOUE n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46.

⁴⁷⁴ Directive 90/435/CEE (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), précitée ; refondue par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, JOUE n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

« intérêts-redevances »⁴⁷⁵, toutes trois régulièrement réexaminées au gré des évolutions de la fiscalité européenne et internationale, puis, plus récemment, la directive « anti-évasion »⁴⁷⁶ (ou « ATAD »). Parmi ces réalisations, la dernière poursuit clairement d'autres objectifs que l'élimination des doubles impositions, de sorte qu'elle ne sera pas examinée dans ce chapitre. En revanche, les trois premières sont potentiellement pertinentes. Les directives « mère-fille » et « intérêts-redevances » ont des préambules assez univoques⁴⁷⁷ et sont d'ailleurs identifiées comme des initiatives d'élimination de la double imposition par la Commission et/ou la Cour de justice⁴⁷⁸. Quant à la directive « fusions », elle n'est évoquée ni par la Commission ni par la Cour de justice⁴⁷⁹ : si, certes, son objectif semble avant tout de favoriser les réorganisations transfrontalières d'entreprises en recréant les conditions d'un marché national et en évitant ainsi les discriminations, l'intérêt de ce texte pour éviter les doubles impositions a été explicité

⁴⁷⁵ Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (dite « intérêts-redevances »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

⁴⁷⁶ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14 (dite « directive ATAD 1 ») complétée par la directive (UE) 2017/952 du Conseil, du 29 mai 2017, modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, *JOUE* n° L 144 du 7 juin 2017, pp. 1-11 (dite « ATAD 2 »).

⁴⁷⁷ Directive « mère-fille » (version de 2011), cons. 3 : « L'objectif de la présente directive est d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère. Directive « intérêts-redevances », cons. 2 et 3 : « 2. Les législations fiscales nationales, combinées, le cas échéant, avec les conventions bilatérales ou multilatérales, ne peuvent pas toujours assurer l'élimination des doubles impositions et leur application entraîne souvent des formalités administratives trop lourdes et des charges de trésorerie pour les entreprises concernées. 3. Il est nécessaire de faire en sorte que les paiements d'intérêts et de redevances soient soumis une fois à l'impôt dans un État membre ».

⁴⁷⁸ Voir notamment COM(2011) 712 final, point 4, qui mentionne les directives « mère-fille » et « intérêts-redevances » (la communication mentionne aussi le projet ACCIS – qui n'est, à l'heure actuelle, pas du droit positif – ainsi qu'un texte de *soft law* et la convention d'arbitrage examinée ci-dessus). En jurisprudence, la Cour de justice retient une liste différente ; voir CJCE (gde ch.), 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, aff. C-513/04, *Rec. p. I-10967*, points 22 ; CJUE, 15 avril 2010, *CIBA*, aff. C-96/08, *Rec. p. I-2911*, point 27 : « [...] abstraction faite de la directive [mère-fille], de la convention [d'arbitrage] et de la directive [épargne] aucune mesure d'unification ou d'harmonisation visant à éliminer les situations de double imposition, n'a été adoptée, à ce jour, dans le cadre du droit communautaire ». L'absence de mention de la directive « intérêts-redevances » et la référence à la directive « épargne » invitent toutefois à considérer ce positionnement jurisprudentiel avec précaution.

⁴⁷⁹ CJCE (gde ch.), 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, aff. C-513/04, *Rec. p. I-10967*, points 22 ; CJUE, 15 avril 2010, *CIBA*, aff. C-96/08, *Rec. p. I-2911*, point 27 : « [...] abstraction faite de la directive [mère-fille], de la convention [d'arbitrage] et de la directive [épargne] aucune mesure d'unification ou d'harmonisation visant à éliminer les situations de double imposition n'a été adoptée, à ce jour, dans le cadre du droit communautaire ».

à l'occasion d'une révision de 2005 qui a inclus dans le préambule un considérant en ce sens⁴⁸⁰.

Sur le plan procédural, plusieurs textes adoptés sur le fondement de l'article 100 TCEE (les directives « recouvrement de créances »⁴⁸¹ et « coopération administrative »⁴⁸², auxquelles nous associons la directive « épargne »⁴⁸³ aujourd'hui abrogée⁴⁸⁴) sont susceptibles de présenter également un intérêt dans le processus d'élimination des doubles impositions. Toutefois, dans la mesure où leur objectif premier est de lutter

⁴⁸⁰ La version de 2005 (2005/19/CE) attribue *a posteriori* cet objectif à la directive originelle, voir cons. 3 : « L'un des objectifs de la directive 90/434/CEE est d'éliminer les entraves au fonctionnement du marché intérieur, tels que la double imposition » ; voir aujourd'hui le cons. 14 de la version de 2009 (directive 2009/133/CE). Pour une classification de la directive « fusions » comme une mesure d'élimination des doubles impositions, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 557 et s.. *Contra*, voir conclusions de l'avocat général dans l'affaire CJUE, 19 décembre 2012, *3DI Srl*, aff. C-207/11, ECLI:EU:C:2012:818, point 44 des conclusions : « [...] L'objectif que poursuivait le législateur avec la directive 90/434 n'était ni de remédier à une quelconque double imposition économique à l'occasion d'un apport d'actifs ni de permettre à la société apporteuse de distribuer des plus-values exonérées d'imposition à ses actionnaires ».

⁴⁸¹ Directive 76/308/CEE du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, *JOCE* n° L 73 du 19 mars 2076, pp. 18-23 refondue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (dite « recouvrement de créances »), *JOUE* n° L 84 du 31 mars 2010, pp. 1-12.

⁴⁸² Directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *JOCE* n° L 336, du 27 décembre 1977, pp. 15-20 refondue par la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (dite « coopération administrative »), *JOUE* n° L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12., et amendée à de multiples reprises. Sur ce sujet, voir notamment le chapitre suivant cette thèse §§ 165 et s.

⁴⁸³ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (dite « épargne »), *JOCE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48 révisée par la directive 2014/48/CE, *JOUE* n° L 111 du 15 avril 2014, pp. 50-78. Il est intéressant de noter que la Cour de justice considère la directive « épargne » comme une « mesure [...] d'harmonisation visant à l'élimination de double imposition » ; voir en ce sens, par exemple, CJCE (gde ch.), 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, aff. C-513/04, *Rec. p. I-10967*, points 22 ; CJUE, 15 avril 2010, *CIBA*, aff. C-96/08, *Rec. p. I-2911*, point 27. Toutefois, il ne ressort pas vraiment du texte de la directive qu'elle vise à éliminer les doubles impositions ; elle vise davantage à assurer une imposition effective des revenus de l'épargne (cons. 8 : « La présente directive a pour objectif ultime à permettre que les revenus de l'épargne, sous forme de paiement d'intérêts effectué dans un État membre en faveur de bénéficiaires effectifs, qui sont des personnes physiques ayant leur résidence dans un autre État membre, soient effectivement imposés conformément aux dispositions législatives de ce dernier État membre »). Le seul article qui porte sur la prévention des doubles impositions dans ce texte ne concerne que les retenues à la source spéciales prévues à l'art. 11 en cas de refus d'échange d'informations. On remarquera d'ailleurs que la directive « épargne » a été abrogée en raison de l'élargissement du champ d'application de la directive « coopération administrative » qui avait fini par couvrir les acquis de la directive « épargne ».

⁴⁸⁴ Directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE* n° L 301 du 18 novembre 2015, pp. 1-4.

contre la fraude et l'évasion fiscale ou encore l'absence d'imposition effective, nous les examinerons dans un autre chapitre de cette thèse⁴⁸⁵. En revanche, la récente directive « règlement des différends »⁴⁸⁶, qui a vocation à compléter les acquis de la « convention d'arbitrage »⁴⁸⁷ examinée précédemment, mérite d'être étudiée ici.

Nous considérerons d'abord les instruments ayant vocation à prévenir les doubles impositions (A) puis l'instrument ayant vocation à éliminer ces difficultés *a posteriori*, lorsqu'aucun des autres instruments n'y est parvenu (B).

A. Prévention *ex ante* de la double imposition

107. Trois textes principaux.- La prévention des situations de double imposition au sein de la Communauté puis de le l'Union par le biais du droit dérivé est illustrée par trois documents principaux : les directives « mère-fille », « fusions » et « intérêts-redevances » (1). En complément du droit dérivé, les institutions tentent aussi de proposer des solutions de *soft law* (2).

1. Directives

108. Rappels historiques.- L'idée d'une harmonisation de certains aspects des régimes fiscaux nationaux est ancienne. Dès 1969, la Commission européenne avait avancé une proposition portant sur les flux de dividendes et visant à répartir l'impôt entre les États membres en l'attribuant à l'État membre de la filiale⁴⁸⁸ ainsi qu'une

⁴⁸⁵ Voir le chapitre suivant, notamment §§ 165 et s.

⁴⁸⁶ Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne (dite « règlement des différends »), *JOUE* n° L 265 du 14 octobre 2017, pp. 1-14.

⁴⁸⁷ Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (dite « Convention d'arbitrage »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 10-24.

⁴⁸⁸ Proposition de directive « mère-fille » du 16 janvier 1969, *JOCE* n° C 39 du 22 mars 1969, pp. 7-9. Cette proposition fut retirée quelques années plus tard pour être remplacée par un texte plus ambitieux préconisant une harmonisation globale de l'impôt sur les sociétés ; voir la proposition de directive pour l'harmonisation des systèmes d'impôts sur les sociétés et des régimes de retenues à la source du 23 juillet 1975, *JOCE* n° C 253 du 5 novembre 1975. Pour l'impôt sur les sociétés, le texte proposait l'harmonisation du taux à l'intérieur d'une fourchette de 45 à 55 %. Pour les retenues à la source, le texte préconisait un taux de 25% et la

ambitieuse proposition de directive dont l'objectif était de faciliter la constitution d'entreprises d'envergure européenne⁴⁸⁹ en assurant la neutralité fiscale des opérations de restructurations grâce à régime fiscal commun disciplinant tant la réalisation de l'opération elle-même – de façon à atténuer les occasions d'intervention fiscale – que l'imposition des bénéfices ultérieurs.

Au même moment, les institutions envisageaient également l'adoption d'un régime commun applicable aux flux transfrontaliers d'intérêts et de redevances organisant une exonération de retenue à la source dans l'État du payeur, mécanisme qui devait être assez peu problématique dans la mesure où la plupart des États ne prélevaient pas de retenue sur les intérêts et redevances sortant(e)s et où la déductibilité des intérêts par le payeur excluait le risque d'une double imposition économique⁴⁹⁰.

S'il était, à l'origine, prévu que ces trois textes fassent partie du même paquet fiscal, les travaux sur les flux d'intérêts et de redevances furent néanmoins retardés par les craintes d'une utilisation abusive massive du régime favorable envisagé pour les intérêts⁴⁹¹ et des préoccupations budgétaires⁴⁹². Ainsi, alors que les directives « mère-fille »⁴⁹³ et « fusions »⁴⁹⁴ furent négociées et adoptées en juillet 1990, l'initiative « intérêts-redevances » ne fit l'objet d'une proposition formelle que fin 1990⁴⁹⁵ avant

généralisation de la méthode du crédit d'impôt. Trop ambitieux, ce projet s'enlisa. La proposition initiale fut relancée, moyennant quelques adaptations, à l'occasion de l'Acte unique.

⁴⁸⁹ Proposition de directive « fusions » du 16 janvier 1969, *JOCE* n° C 39 du 22 mars 1969, pp. 1-6. Comme celle sur le régime d'imposition des dividendes, présentée la même année, cette proposition s'enlisa et fut finalement retirée avant d'être reprise sous une forme amoindrie au moment de la relance du marché unique. Sur ce point, voir BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. pp. 306 et s. ; TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 655.

⁴⁹⁰ Voir en ce sens TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 757.

⁴⁹¹ Voir sur ce point BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. pp. 269-270 qui indique le risque de sous-capitalisation (intérêts) ou de flux de redevances vers les paradis fiscaux (redevances).

⁴⁹² Ces préoccupations concernent essentiellement la Grèce, l'Espagne ou le Portugal, qui sont des pays importateurs nets en matière de technologies. Elles aboutiront d'ailleurs à des régimes transitoires à l'égard de ces États membres, une fois le texte adopté. Voir sur ce point TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 759.

⁴⁹³ Directive 90/435/CEE dite « mère-fille », précitée.

⁴⁹⁴ Directive 90/434/CEE dite « fusions », précitée.

⁴⁹⁵ Proposition de directive COM(90) 571 final, *JOCE* n° C 53 du 28 février 1991, p. 26, qui fut d'ailleurs saluée par le comité Ruding. Celle-ci fut modifiée en 1993 puis retirée en 1994 ; voir sur ces avatars TERRA

qu'un nouveau projet ne soit finalement élaboré quelques années plus tard, dans le cadre du paquet fiscal de 1997⁴⁹⁶, pour aboutir à une nouvelle proposition en 1998⁴⁹⁷ qui sera adoptée en 2003⁴⁹⁸. Fruit d'un compromis politique difficile, elle a fait l'objet, dès l'année de son adoption, d'une proposition de modification restée sans suite⁴⁹⁹.

En 2003 également, la directive « mère-fille » de 1990 fut révisée⁵⁰⁰ pour en élargir le champ d'application avant d'être refondue en 2011⁵⁰¹, par souci d'intelligibilité mais sans véritable changement d'ordre substantiel. Si le texte a ensuite fait l'objet de deux modifications (en 2014⁵⁰² et 2015⁵⁰³) afin de l'adapter aux objectifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, ces évolutions s'inscrivent dans une dynamique distincte de l'élimination des doubles impositions, de sorte que nous ne les aborderons pas à ce stade mais les examinerons ultérieurement⁵⁰⁴. Quant à la directive « fusions »,

(B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 759.

⁴⁹⁶ Paquet fiscal intitulé « Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable » (COM(97) 564 final). Bien que certains auteurs aient pu s'interroger sur l'inclusion de cette directive dans un paquet sur la concurrence fiscale dans la mesure où elle avait été envisagée au départ (au début des années 1990) uniquement comme un moyen de supprimer les obstacles transfrontaliers, il convient de relever que la tournure prise par les négociations en raison des craintes étatiques liées à l'évasion fiscale a finalement conféré à ce texte un double objectif : éliminer les doubles impositions et assurer l'imposition effective des paiements concernés (cons. 2 et 3 du préambule). Sur ce point, voir TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 777 ; BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 270 ; voir également le Rapport de 2009 sur l'application de la directive « intérêts-redevances », COM(2009) 179 final. À ce stade du raisonnement, nous développerons principalement le premier objectif.

⁴⁹⁷ Proposition de directive COM(1998) 67 final, *JOCE* n° C 123 du 22 avril 1998, p. 9.

⁴⁹⁸ Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (dite « intérêts-redevances »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54, adoptée avec les autres initiatives du paquet.

⁴⁹⁹ Proposition de directive COM(2003) 841 final. Une nouvelle proposition de refonte intervient en 2011 ; voir proposition de directive COM(2011)714 final, qui tout en tentant d'élargir le champ d'application du texte (extension de la liste des sociétés visées en incluant notamment les SE et SCE, abaissement du seuil de détention à 10%, extension aux détentions indirectes) prend soin de renforcer les garanties contre les pratiques abusives (exonération de retenue à la source seulement si l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés est effectif).

⁵⁰⁰ Directive 2003/13/CE, *JOUE* n° L 7 du 13 janvier 2004, p. 41.

⁵⁰¹ Directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

⁵⁰² Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 219 du 25 juillet 2014, pp. 40-41 (inclusion du dispositif anti-hybride à l'art. 4 § 1 de la directive).

⁵⁰³ Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 21 du 28 janvier 2015, pp. 1-3 (inclusion d'une règle générale anti-abus à l'art.1 de la directive).

⁵⁰⁴ Voir le chapitre suivant, notamment §§ 150 et s.

relativement peu utilisée jusqu'à ce que d'autres directives (non fiscales) viennent régler efficacement les aspects *juridiques* des restructurations transfrontalières⁵⁰⁵, elle fut substantiellement modifiée en 2005⁵⁰⁶ pour en étendre le champ d'application et en ajuster les règles d'imposition⁵⁰⁷ avant d'être refondue en 2009⁵⁰⁸.

Parce qu'ils sont inspirés par des préoccupations originelles communes (au moins en partie) ces trois textes partagent une structure similaire. Une fois clarifiés leurs champs d'application respectifs (a), nous examinerons comment ils contribuent à l'articulation cohérente des systèmes fiscaux nationaux dans le but de supprimer les doubles impositions (b, c et d), avant d'identifier leurs limites (d).

a) *Champ d'application des directives*

109. Champ d'application *ratione personae*. - *Ratione personae*, ces trois directives s'appliquent aux sociétés d'un État membre répondant à trois critères cumulatifs⁵⁰⁹. Premièrement, les sociétés prétendant au bénéfice de l'un ou l'autre de ces textes doivent revêtir l'une des formes listées, exhaustivement, dans l'annexe de la directive⁵¹⁰. Deuxièmement, celles-ci doivent avoir leur domicile fiscal dans un État

⁵⁰⁵ Voir en ce sens BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 308 ; TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 664.

⁵⁰⁶ La Commission européenne envisage la modernisation de cette directive dès le début des années 2000 (voir le document SEC(2001) 1681, précité, puis la communication COM(2001) 582 final). Elle avance une proposition de modification en 2003 (COM(2003) 613 final) qui aboutit à la directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE, *JOUE* n° L 58 du 4 mars 2005, pp. 19-27.

⁵⁰⁷ Cette modification permet notamment l'extension de la liste des sociétés visées pour inclure les sociétés européennes et les sociétés coopératives européennes ; elle précise également le régime applicable aux entités transparentes et introduit des règles pour la scission avec échange d'actions, etc.

⁵⁰⁸ Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JOUE* n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46.

⁵⁰⁹ Art. 2 de la directive « mère-fille » ; art. 3 de la directive « fusions » ; art. 3 de la directive « intérêts-redevances ». Notons à cet égard qu'à défaut d'indication en ce sens dans les directives, il ne semble pas nécessaire que ces trois conditions soient remplies dans le même État, ce qui permet une application aux établissements stables. Voir TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 608, p. 672 et p. 769 ainsi que, pour la directive « intérêts-redevances », le rapport de 2009, point 3.3.5.3.

⁵¹⁰ Les listes des directives « mère-fille », « fusions » et « intérêts-redevances » ne correspondent pas complètement. Ces listes sont en principe exhaustives. Sur ce point, la question avait été soulevée dans le cadre

membre, ce qui exclut les sociétés fiscalement résidentes d'un État tiers⁵¹¹. Troisièmement, ces sociétés doivent être assujetties à l'un des impôts visés en annexe (c'est-à-dire à l'impôt national sur les sociétés). À cet égard, dans le cadre des directives « mère-fille » et « fusions », l'assujettissement doit être sans possibilité d'option et sans exonération, ce qui s'explique par le fait que si la société n'est pas imposable/imposée, il n'y a pas de risque de double imposition à supprimer⁵¹². En revanche, dans le cadre de la directive « fusions », aucune condition particulière n'affecte les actionnaires qui échangent leurs titres : ils peuvent être des personnes physiques ou morales, imposables ou non, résidentes dans l'Union ou en dehors⁵¹³. Quant à la directive « intérêts-redevances », la condition d'assujettissement s'apprécie normalement au regard de la société (et non du flux)⁵¹⁴.

Au-delà de ces trois conditions, précisons que les directives « mère-fille » et « intérêts-redevances » ont vocation à s'appliquer aux flux entre sociétés liées par des liens capitalistiques⁵¹⁵. À cet égard, si les versions d'origine des deux textes retiennent un taux de détention minimal de 25 % du capital⁵¹⁶ et ne couvrent que des situations peu

de la directive « mère-fille », voir CJCE, 1 octobre 2009, *Gaz de France – Berliner Investment*, aff. C-247/08, *Rec.* p. I-9225. À ce sujet, parmi ses recommandations, le rapport Ruding suggérait d'appliquer la directive « mère-fille » à toutes les entreprises sans tenir compte de leur forme juridique, ce qui avait été repris dans une proposition de la Commission (COM(93) 193 final) finalement retirée. La révision de 2003 élargit cette liste (certaines sociétés coopératives, sociétés mutuelles, certaines sociétés dont le capital social n'est pas constitué d'actions et parts, banques d'épargne, fonds, associations à but lucratif, société européenne, société coopérative européenne) mais la maintient.

⁵¹¹ Ceci exclut également les sociétés qui ont une double résidence avec un État tiers.

⁵¹² Il convient finalement de retenir que la société doit être effectivement imposée (*subject to tax*) et pas seulement théoriquement imposable (*liable to tax*). Ce point est illustré par l'arrêt CJUE, 8 mars 2017, *Wereldhave Belgium*, aff. C-448/15, ECLI:EU:C:2017:180. À noter que dans la directive « fusions » le cas des entités fiscalement transparentes fait l'objet de règles spéciales (notamment art. 11).

⁵¹³ TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 672.

⁵¹⁴ Cette question avait pu faire l'objet de quelques incertitudes ; voir en ce sens BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 273.

⁵¹⁵ Art. 3 de la directive « mère-fille » et art. 3 de la directive « intérêts-redevances ». Cette détention doit être en pleine propriété et non en usufruit (voir, pour la directive « mère-fille », CJCE, 22 décembre 2008, *Les Vergers du Vieux Tauves*, aff. C-48/07, *Rec.* p. I-10627).

⁵¹⁶ Pour la directive « mère-fille », le taux initial de 25% ne correspond pas vraiment aux taux retenus par les régimes mère-fille nationaux (souvent en-deçà), mais plutôt à celui des conventions fiscales. Il est loisible aux États de remplacer le critère du capital par le critère de la détention des droits de vote, par voie d'accord bilatéral. Ils peuvent également assortir ce taux d'une obligation de détention de deux ans. Pour la directive « intérêts-redevances », le régime mis en place a vocation à s'appliquer aux flux entre une mère et sa filiale qu'elle détient à plus de 25% et entre sociétés sœurs détenues à plus de 25% par leur mère ainsi qu'aux

complexes, les institutions de l'Union ont progressivement souhaité étendre et raffiner leurs champs d'application respectifs. Pour ce qui est de la directive « mère-fille », la modification de 2003 a permis d'ouvrir le régime aux participations indirectes et de couvrir les flux impliquant des sous-filiales ou des établissements stables répondant aux critères ; elle a également mis en place un abaissement progressif du taux de détention, désormais ramené à 10 % depuis 2009. Pour ce qui est de la directive « intérêts-redevances », qui est applicable non seulement aux flux montants (filiale vers mère) mais aussi aux flux descendants⁵¹⁷ (mère vers filiale) et aux flux horizontaux (entre sociétés sœurs), le blocage politique entourant sa révision a en revanche empêché toute réduction des seuils de détention, toute prise en compte des détentions indirectes et, *a fortiori*, toute extension du régime aux entreprises non liées⁵¹⁸.

110. Champ d'application *ratione materiae*. - *Ratione materiae*, la directive « mère-fille » vise les « distributions de bénéfices »⁵¹⁹, sans pour autant fournir de définition commune⁵²⁰, de sorte que les transpositions nationales peuvent être assez variables : la France, par exemple, retient la notion étroite de « dividendes »⁵²¹, mais il semble parfaitement acceptable de retenir une conception plus ample (« résultat imposable distribué » ou plus simplement encore de « revenus »⁵²²) tant que demeurent exclus les bénéfices distribués à l'occasion d'une liquidation, ou encore, puisque tel semble être

établissements stables répondant à ces critères. La substitution des droits de capital par les droits de vote est également possible mais sans qu'il soit nécessaire de passer par un accord bilatéral.

⁵¹⁷ Cette caractéristique résulte de la proposition de 1998 qui entend se détacher quelque peu de la directive « mère-fille ».

⁵¹⁸ Conformément à la procédure habituelle de réexamen (art. 8 de la directive « intérêts-redevances »), le texte a fait l'objet d'une étude en 2006 (*Survey on the implementation of the EC Interest and Royalty Directive*, IBFD, 2006) puis d'un rapport détaillé de la Commission en 2009 (COM(2009) 179 final). Entre autres recommandations, cette dernière propose d'étendre le champ de la directive en abaissant le seuil de détention et en incluant les participations indirectes. Ces deux points sont repris dans la proposition de refonte de 2011. Pour ce qui est de l'extension aux sociétés non liées, elle était déjà suggérée en 2003. Cependant, aucune de ces améliorations n'a abouti.

⁵¹⁹ Art. 1 de la directive « mère-fille ». Sur cette notion, voir HELMINEN (M.), « Dividend equivalent benefits and the concept of profit distribution of the EC Parent-Subsidiary Directive », *EC Tax Review*, 2000, n° 3, pp. 161-171.

⁵²⁰ Sur ce problème, voir ACARD (C.), « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 24, pp. 30-49.

⁵²¹ Art. 119 *ter* du CGI.

⁵²² Voir sur ce point TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. pp. 631-632.

l'esprit de la directive, les plus-values résultant des cessions de titres de participation⁵²³.

La directive « intérêts-redevances » s'applique quant à elle aux paiements d'intérêts ou de redevances, explicitement définis en s'inspirant du modèle OCDE, c'est-à-dire aux « revenus des créances de toute nature [...] notamment les revenus d'obligations ou d'emprunts » (intérêts) et aux « paiements de toute nature reçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur [...], d'un brevet, d'une marque [...], d'un dessin ou d'un modèle, [etc.] »⁵²⁴.

Enfin, la directive « fusions » est applicable à cinq types d'opérations – dont elle fournit des définitions communes⁵²⁵ – qui mettent en jeu des transferts de biens ou de valeurs en contrepartie de l'attribution de titres et non de liquidités (réserve faite, le cas échéant, des soultes en espèce dont la valeur vient compléter celle des titres attribués)⁵²⁶. Il s'agit (*i*) des fusions (fusions-absorptions⁵²⁷, fusions par création d'une

⁵²³ TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. pp. 631-634; BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 273.

⁵²⁴ Art. 2 et 4 de la directive « intérêts-redevances ». Les rédacteurs de la directive ont adopté les définitions classiques du droit fiscal international (modèle OCDE). Les intérêts sont définis comme des « revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus d'obligations ou d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces obligations ou emprunts. Les pénalités pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts ». Les redevances sont « les paiements de toute nature reçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et les logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret, ainsi que pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. Les paiements reçus pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit concernant des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques sont considérés comme des redevances ».

⁵²⁵ Art. 2 de la directive « fusions ».

⁵²⁶ Dès lors que la valeur des titres attribués ne peut pas toujours correspondre précisément au montant des actifs apportés, cette attribution peut être complétée d'une soulte (liquidité) qui permet d'atteindre la valeur exacte de l'apport.

⁵²⁷ Opération par laquelle une société transfère, lors de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine à une autre société préexistante en contrepartie de la remise à ses associés de titres de la société absorbante.

société nouvelle⁵²⁸, fusions sans augmentation de capital⁵²⁹), (ii) des scissions (totales ou partielles⁵³⁰), (iii) des apports d'actifs⁵³¹ et (iv) des échanges d'actions⁵³² ainsi que, depuis la révision de 2005, (v) des transferts de sièges des sociétés européennes (SE) et sociétés coopératives européennes (SCE). En connexion avec le champ d'application personnel, il doit s'agir d'opérations transfrontalières⁵³³; *a contrario*, les restructurations domestiques ne sont pas couvertes⁵³⁴.

Le champ d'application de ces textes étant ainsi clarifié, il convient à présent d'étudier les garanties qu'ils mettent en place.

b) Mécanisme de la directive « mère-fille »

111. Suppression d'une triple-imposition.- La directive « mère-fille » a pour objectif d'éliminer la « triple imposition » (juridique et économique) frappant les paiements transfrontaliers de dividendes qui résulte du cumul de (i) l'imposition de ces sommes dans le chef de la filiale au titre des revenus d'exploitation avec (ii) l'imposition, toujours par l'État de la filiale, par voie de retenue à la source lors de leur

⁵²⁸ Opération par laquelle deux ou plusieurs sociétés transfèrent, lors de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine à une nouvelle société qu'elles constituent en contrepartie d'une rémunération de leurs associés.

⁵²⁹ Opération par laquelle une société transfère, lors de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine à la société qui détient la totalité des titres représentatifs de son capital social.

⁵³⁰ Une scission totale est l'opération par laquelle une société transfère, lors de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles moyennant l'attribution à ses associés de titres représentatifs du capital social des sociétés bénéficiaires de l'apport. Une scission partielle est l'opération par laquelle une société transfère, sans être dissoute, une ou plusieurs branches d'activité à une ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, en laissant au moins une branche d'activité dans la société apporteuse, en échange de l'attribution de titres à ses associés.

⁵³¹ Opération par laquelle une société apporte, sans être dissoute, une ou plusieurs branches de son activité à une autre société, moyennant la remise de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire de l'apport. Sur cette notion, voir CJCE, 15 janvier 2002, *Andersen og Jensen*, aff. C-43/00, *Rec.* p. I-379.

⁵³² Opération par laquelle une société acquiert, dans le capital d'une autre société, une participation ayant pour effet de lui conférer la majorité des droits de vote de cette société, moyennant l'attribution aux associés de l'autre société, en échange de leurs titres, de titres représentatifs du capital social de la première société.

⁵³³ Art. s 1 et 2 de la directive « fusions ».

⁵³⁴ Les opérations entre deux sociétés d'un même État sont exclues du bénéfice de la directive, y compris lorsque l'opération porte sur un établissement stable qui serait situé dans un autre État ; sur ce point, voir TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 684.

distribution, et (iii) l'imposition par l'État de la société mère au moment de leur perception⁵³⁵.

112. Suppression de la retenue à la source dans l'État de la filiale.- Afin d'éliminer la double imposition juridique, la directive impose la suppression, dans *l'État de la filiale*, des retenues à la source éventuellement pratiquées⁵³⁶, règle qui a été transposée en droit français à l'article 119 *ter* du CGI⁵³⁷. Ce faisant elle dépasse significativement les solutions apportées par le droit conventionnel classique qui autorise habituellement les États à prélever, s'ils le souhaitent, une retenue à la source (certes réduite)⁵³⁸.

113. Élimination de la double imposition économique dans l'État de la société mère.- L'*État de la société mère* se charge quant à lui d'atténuer la double imposition économique⁵³⁹, ce que les conventions bilatérales classiques ne traitent pas en principe. Pour ce faire, alors que l'ambition initiale était de mettre en place un régime unique

⁵³⁵ À noter que l'aspect « double imposition économique » n'est d'ailleurs pas propre aux situations transfrontalières en théorie mais la plupart des régimes fiscaux nationaux s'efforcent de l'atténuer au niveau national.

⁵³⁶ Art. 5 de la directive « mère-fille ». L'absence de définition de la notion de « retenue à la source » dans le corps de la directive a généré plusieurs incertitudes quant aux contours exacts de l'interdiction posée à l'art. 5, notamment en présence d'impôts additionnels ou de contributions de facture singulière (voir notamment CJUE, 17 mai 2017, *X.*, aff. C-68/15, ECLI:EU:C:2017:379 ; dans une moindre mesure, la question s'était aussi posée à propos de la contribution additionnelle de 3% prévue par l'art. 235 *ter* ZCA du CGI mais n'est pas traitée dans l'arrêt CJUE, 17 mai 2017, *Afep*, aff. C-365/16, ECLI:EU:C:2017:378). La Cour de justice s'est chargée de déterminer les critères (cumulatifs) permettant d'identifier les retenues à la source, à savoir : le fait générateur de l'imposition doit être la distribution de dividendes ; l'assiette de l'imposition doit être constituée par les montants distribués ; l'assujetti doit être le bénéficiaire de la distribution (CJCE, 8 juin 2000, *Epson*, aff. C-375/98, *Rec. p. I-4243* ; CJCE, 25 septembre 2003, *Océ van der Grinten*, aff. C-58/01, *Rec. p. I-9809*). Si la Cour de justice s'est parfois, par le passé, affranchie du dernier critère en qualifiant de retenue à la source une imposition établie sur le bénéfice d'une société (voir par exemple CJCE, 4 octobre 2001, *Athinaiki Zythopoiia*, aff. C-294/99, *Rec. p. I-6797*), elle est, depuis lors, revenue à une certaine orthodoxie (CJCE, 26 juin 2008, *Burda*, aff. C-284/06, *Rec. p. I-4571* ; CJUE, 17 mai 2017, *X.*, aff. C-68/15, ECLI:EU:C:2017:379).

⁵³⁷ Il s'agit d'une transposition largement implicite. La Loi de finances rectificatives pour 1991 précise que « le régime mère-fille [national] assure depuis longtemps une relative neutralité fiscale dans les relations financières entre sociétés "associées" et présente en outre des conditions d'accès moins restrictives que celles envisagées au plan européen » et que « dans ces conditions, les seules adaptations qu'il est indispensable d'introduire dans notre législation portent sur la retenue à la source, dont le régime actuel se trouve défini par l'article 119 bis du CGI » (Projet de Loi de Finances rectificative pour 1991, rapport n° 175 Com. Fin. Sénat, commentaires sous l'art. 18 du projet). Pour un historique détaillé du régime français des sociétés mères, se référer à GEST (G.), « Histoire et esprit du régime des sociétés mères », *Droit fiscal*, 2014, n° 41, pp. 11-14.

⁵³⁸ Art. 10 du modèle OCDE.

⁵³⁹ Art. 4 de la directive « mère-fille ».

d'exemption des bénéfices reçus⁵⁴⁰, la directive adoptée en 1990 laisse le choix aux États entre l'exonération, le cas échéant moyennant la réintégration d'une quote-part de frais et charges⁵⁴¹ – ce qui est l'option choisie par la France puisqu'elle correspond au régime national préexistant organisé aux articles 145 et 216 du CGI⁵⁴² – ou la méthode du crédit d'impôt limité⁵⁴³. En vertu de l'article 7, paragraphe 2, les États membres peuvent également poursuivre l'élimination de la double imposition par d'autres voies, à condition de ne pas contrevenir à la directive⁵⁴⁴.

Précisons néanmoins que, dès l'origine, c'est-à-dire bien avant la modification de 2015 qui a conduit à l'inclusion d'une clause anti-abus générale commune⁵⁴⁵ dans le texte de l'article 1^{er}, et encore aujourd'hui, la directive « mère-fille » contient une clause autorisant les États membres à prévoir des mesures nationales ou conventionnelles afin d'éviter les fraudes et abus⁵⁴⁶.

Il convient à présent d'examiner le mécanisme retenu par la directive « intérêts-redevances ».

⁵⁴⁰ La proposition de 1969 prévoyait simplement un régime d'exemption des bénéfices reçus de la filiale par la mère, mais le texte définitif propose une solution alternative de compromis.

⁵⁴¹ Cette quote-part de frais et charges peut être forfaitaire, dans la limite de 5 %. Lorsque l'État fait le choix d'une réintégration forfaitaire mais que les charges réelles sont inférieures au taux forfaitaire prévu, le revenu est exposé à une double imposition résiduelle sur la différence entre ce taux forfaitaire et les charges réelles.

⁵⁴² La France a choisi un régime d'exemption ; pour ce qui est de la réintégration d'une quote-part de frais et charges, sa position a largement fluctué dans le temps (pour une perspective historique et détaillée des fluctuations législatives concernant une éventuelle réintégration d'une quote-part de frais et charges, se référer à GEST (G.), « Histoire et esprit du régime des sociétés mères », *Droit fiscal*, 2014, n° 41, pp. 11-14). Depuis les modifications législatives résultant du contentieux *Steria* (CJUE, 2 septembre 2015, *Groupe Steria*, aff. C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524), la quote-part est fixée à 5% en principe et ramenée à 1% pour les distributions provenant de sociétés détenues, directement ou indirectement à plus de 95 %.

⁵⁴³ On notera à cet égard que la proposition de directive originelle de 1969 n'envisageait que la méthode de l'exemption. En pratique, peu d'États retiennent la méthode du crédit d'impôt (c'était le cas du Royaume-Uni, par exemple).

⁵⁴⁴ Cette clause est interprétée strictement, voir CJCE, 25 septembre 2003, *Océ van der Grinten*, aff. C-58/01, *Rec. p. I-9809*, point 86 ; CJUE, 24 juin 2010, *Ferrero*, aff. C-338/08, *Rec. p. I-5743*, point 45.

⁵⁴⁵ Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 21 du 28 janvier 2015, pp. 1-3.

⁵⁴⁶ Art. 1 § 2 de la directive « mère-fille » dans la version d'origine, renuméroté art. 1 § 4 dans les versions postérieures à 2015.

c) *Mécanisme de la directive « intérêts-redevances »*

114. Interdiction des retenues à la source.- L'essentiel du régime prévu par la directive « intérêts-redevances », transposé en droit français aux articles 119 *quater* (intérêts) et 182 B *bis* (redevances) du CGI⁵⁴⁷, est contenu dans son article 1^{er} § 1 : celui-ci prévoit que « les paiements d'intérêts et de redevances échus dans un État membre sont exonérés de toute imposition, retenue à la source ou recouvrée par voie de rôle, dans cet État d'origine »⁵⁴⁸ à condition qu'ils donnent lieu à imposition dans l'État de résidence⁵⁴⁹. Plus encore, pour que l'élimination des doubles impositions soit la plus effective possible, un mécanisme de répétition de l'indu est prévu pour les cas où l'agent payeur aurait pratiqué une retenue à la source à l'encontre de la directive⁵⁵⁰.

Cette solution dépasse significativement les standards conventionnels puisque le modèle OCDE⁵⁵¹ permet l'application d'une retenue à la source sur les flux d'intérêts⁵⁵². Quant aux redevances, si le modèle prévoit qu'elles ne sont en principe imposables que dans l'État de résidence, il n'est pas exclu que certaines conventions s'écartent de cette règle.

115. Garde-fous.- En sus d'une clause anti-abus⁵⁵³ qui autorise les États à refuser le bénéfice de cette directive en présence d'opérations dont le but principal est d'éviter

⁵⁴⁷ Transposition issue de la Loi de finances rectificatives pour 2003.

⁵⁴⁸ L'article organise la suppression de la double imposition juridique dans l'État du payeur. En revanche, les intérêts afférents à un prêt peuvent être intégrés à l'assiette de la taxe professionnelle à laquelle est soumise la société débitrice, dans la mesure où cela ne diminue pas les revenus du créancier (i.e. pas d'imposition du bénéficiaire) mais consiste uniquement en la prise en compte de ces flux pour la base d'imposition du débiteur (CJUE, 21 juillet 2010, *Solar Technology*, aff. C-397/09, *Rec. p. I-6455*). À noter, en outre, que si la prohibition des retenues à la source ne fait pas de doute, certains ont pu se demander, compte tenu des termes de cette disposition, si elle fait également obstacle à un éventuel refus, par l'État de la société débitrice, d'accorder la déduction des intérêts payés. Aucune position institutionnelle ou jurisprudentielle n'a explicitement été formulée à cet égard, mais il semblerait que les règles de limitation de déductibilité des intérêts ne soient pas affectées par la directive « intérêts-redevances » ; voir sur ce point TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 762.

⁵⁴⁹ Le bénéfice de cette exonération peut être subordonné à des formalités documentaires pour prouver l'imposition à l'étranger ; voir art. 1 § 11 de la directive « intérêts-redevances ». En droit français, voir art. 46 *quater-0 FB*, annexe III du CGI.

⁵⁵⁰ Art. 1 §§ 15 et 16 de la directive « intérêts-redevances ».

⁵⁵¹ Art. 11 et 12 du modèle OCDE.

⁵⁵² En pratique, de nombreux États choisissent de ne pas appliquer de retenue à la source sur les flux d'intérêts sortants.

⁵⁵³ Art. 5 de la directive « intérêts-redevances ».

l'impôt, la directive contient un garde-fou significatif : le régime est conditionné au fait que le bénéficiaire effectif des paiements soit localisé dans l'Union européenne⁵⁵⁴, ce qui exclut les simples « sociétés relais ».

Nous étudierons à présent le mécanisme mis en place dans la directive « fusions ».

d) Mécanisme de la directive « fusions »

116. Mécanisme général de report d'imposition. - Comme l'indique son préambule, la directive « fusions », mise en œuvre en droit français par le biais des articles 210 A et s. du code général des impôts⁵⁵⁵, vise à faciliter les réorganisations transfrontalières d'entreprises en évitant, d'une part, qu'elles ne génèrent des doubles impositions mais en sauvegardant, d'autre part, les prérogatives fiscales des États membres⁵⁵⁶. Dans cette optique, elle pose en principe que les plus-values générées à l'occasion de l'opération de restructuration sont mises en report jusqu'à leur réalisation effective⁵⁵⁷, de sorte que l'État membre de la société apporteuse s'abstient de toute taxation immédiate, à condition qu'il subsiste un établissement stable dans l'État d'origine (soit par transformation de la société apporteuse en établissement stable de la société bénéficiaire, soit par rattachement des actifs concernés à un établissement stable que la

⁵⁵⁴ Art. 1 §§ 4 et 5 de la directive « intérêts-redevances ». Cette précaution a d'ailleurs fait l'objet de développements jurisprudentiels récents (voir CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *N Luxembourg e.a.*, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134). Malgré des variations lexicales entre les différentes versions linguistiques de la directive (certaines se réfèrent au « bénéficiaire », d'autres au « bénéficiaire effectif », d'autres au « propriétaire ») toutes indiquent qu'il ne s'agit pas d'une conception formelle mais bien d'une conception économique : le bénéficiaire effectif des intérêts est celui qui en bénéficie économiquement et dispose de la faculté d'en déterminer librement l'affectation (point 89). Quant à la question de savoir si l'interprétation de cette notion doit tenir compte de celle retenue dans les commentaires OCDE, la Cour prend l'exact contre-pied de son avocat général qui suggérerait une interprétation autonome : elle relève que la proposition de la Commission à l'origine de la directive de 2003 s'inspire explicitement de l'art. 11 du modèle OCDE, de sorte que ce modèle, ses commentaires et ses modifications successives sont pertinents pour l'interprétation de la directive (point 90).

⁵⁵⁵ Au moment de la transposition de la directive « fusions » de 1990 (par l'art. 25 de la loi n°91-1323 du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991), le législateur avait estimé que la « législation interne [...] dans l'ensemble, répond[ait] déjà largement au schéma communautaire » de sorte que les aménagements réalisés en 1991 n'ont été que ponctuels (Rapport n° 175 de la Commission des finances du Sénat relatif à la loi de finances rectificative pour 1991, art. 19, p. 100 : « De fait, les dispositions du présent article corrigent, de façon relativement ponctuelle, une législation interne qui, dans l'ensemble, répond déjà largement au schéma communautaire. »).

⁵⁵⁶ Directive « fusions », cons. 2 (version de 1990) ; cons. 5 (version de 2009).

⁵⁵⁷ Art. 4 de la directive « fusions » ; voir aussi, art. 9 de la directive « fusions ».

société bénéficiaire possédait déjà dans l'État d'origine) et à charge pour la société bénéficiaire de calculer les nouveaux amortissements, plus-values et moins-values dans les mêmes conditions que l'aurait fait la société apporteuse si l'opération n'avait pas eu lieu. Quant aux situations triangulaires, elles font l'objet d'une règle spéciale adaptant le principe posé à l'article 4⁵⁵⁸.

117. Mécanismes incidents.- Corrélativement à cette règle générale, les réserves et provisions régulièrement constituées en franchise d'impôt continuent de l'être⁵⁵⁹ (en revanche, en ce qui concerne la reprise des éventuelles pertes, la directive « fusions » actuelle se contente, contrairement à l'ambitieux projet de 1969, de prévoir le bénéfice du traitement national⁵⁶⁰). En outre, lorsque la société bénéficiaire détient une participation dans le capital de la société apporteuse de sorte que sa participation doit être annulée, la plus-value obtenue par la société bénéficiaire à l'occasion de l'annulation ne donne lieu à aucune imposition lorsque la participation est de plus de 10 % ; en revanche, si la participation est moindre, les États sont libres de taxer. Il s'agit là d'un alignement sur la directive « mère-fille », qui s'applique à partir du seuil de 10% de détention, de façon à traiter symétriquement les deux modalités de « remontées » des profits que sont la distribution de dividendes et la fusion⁵⁶¹.

En ce qui concerne l'imposition des actionnaires, il est prévu que l'attribution de titres de la société bénéficiaire à un associé de la société apporteuse ne doive, par elle-même,

⁵⁵⁸ Art. 10 de la directive « fusions ». Cet article vise le cas de l'apport par une société d'un État membre A à une société d'un État membre B d'un établissement stable localisé dans un État membre C. Sauf dans le cas où il appliquerait un régime mondial, l'État de la société apporteuse (A) doit renoncer à imposer cet établissement qui est soumis à la compétence de l'État dans lequel il est situé (C) ; en revanche, l'État A peut, le cas échéant, réintégrer dans les bénéfices de la société apporteuse les pertes antérieurement déduites au titre de cet établissement stable. L'État de l'établissement stable doit, quant à lui, respecter la règle de non-imposition immédiate. Cette règle spéciale vaut également dans les cas où l'établissement stable se trouve non pas dans un troisième État mais dans l'État de la société bénéficiaire.

⁵⁵⁹ Art. 5 de la directive « fusions ».

⁵⁶⁰ Art. 6 de la directive « fusions ». Le projet de 1969 prévoyait que les pertes de la société apporteuse non encore amorties pouvaient être reprises dans les comptes de l'établissement stable maintenu sur le territoire. Sur ce projet, voir CARTOU (L.), *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, 2^{ème} éd., 1986, 321 p., spéc. p. 208.

⁵⁶¹ En ce sens, voir TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 681.

entraîner aucune imposition⁵⁶². Comme l'indique l'arrêt *Lassus et Jacob*⁵⁶³ (2018) qui portait sur le mécanisme français de report d'imposition, pareille disposition n'oblige pas les États à renoncer à toute taxation, mais simplement à s'abstenir d'exiger une taxation immédiate : ils sont donc libres de prévoir la cristallisation de la plus-value générée au moment de l'opération pour mieux l'imposer au moment de sa réalisation effective. En revanche, l'éventuelle soulte complétant l'attribution des titres peut être imposée immédiatement puisqu'il s'agit d'une liquidité⁵⁶⁴.

118. Règles spécifiques pour les entités transparentes.- Lorsque l'opération de restructuration implique une entité transparente⁵⁶⁵ en tant que société apporteuse ou acquise, la directive prévoit que l'État de résidence des associés peut refuser le bénéfice de la directive dès lors qu'il impose les associés directs ou indirects de cette entité mais sous condition⁵⁶⁶ ; il doit alors admettre la déduction de l'impôt qui, en l'absence de la directive, aurait été réclamé à la société transparente si les plus-values avaient été véritablement taxées⁵⁶⁷. En revanche, lorsque l'entité transparente est la société bénéficiaire, l'État de résidence des associés de cette entité peut les imposer ; il doit toutefois leur accorder le traitement national⁵⁶⁸.

119. Règle anti-abus.- Tout comme les deux autres directives étudiées ici, la directive « fusions » n'a pas vocation à bénéficier à des opérations abusives, de sorte que son application peut être refusée lorsque l'opération permet à une société de s'exonérer des règles relatives à la représentation des salariés⁵⁶⁹ mais, surtout, lorsque

⁵⁶² Art. 8 de la directive « fusions ».

⁵⁶³ CJUE, 22 mars 2018, *Jacob et Lassus*, aff. jtes C-327/16 et C-421/16, ECLI:EU:C:2018:210.

⁵⁶⁴ Art. 8 § 9 de la directive « fusions ».

⁵⁶⁵ Ces entités ont été incluses dans le champ de la directive « fusions » à l'occasion de la révision opérée en 2005.

⁵⁶⁶ Art. 11 § 1 de la directive « fusions » (version de 2009).

⁵⁶⁷ Art. 11 § 1 de la directive « fusions » (version de 2009).

⁵⁶⁸ Art. 11 § 3 et 4 de la directive « fusions » (version de 2009).

⁵⁶⁹ Art. 15 § 2 de la directive « fusions » (version de 2009). Cette disposition a été introduite à la demande de l'Allemagne ; voir sur ce point BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 330.

l'opération poursuit un objectif de fraude ou d'évasion fiscale et est dépourvue de motif économique valable⁵⁷⁰.

Malgré tout leur intérêt et une efficacité indéniable, les instruments exposés ci-dessus présentent des limites qui peuvent laisser subsister des doubles impositions.

e) Limites

120. Limites tenant au champ d'application.- Les champs d'application respectifs des trois directives examinées ne permettent pas forcément de couvrir tous les risques de double imposition susceptibles de survenir au sein du marché intérieur. Tout d'abord, et de manière générale, sont exclues de ces régimes harmonisés les sociétés dont la forme ne figure pas sur la liste de l'annexe (sauf à ce que les États membres aient sur-transposé la directive et en appliquent les mécanismes au-delà de situations qu'elle envisage)⁵⁷¹.

Ensuite, pour ce qui est des directives portant sur les flux financiers, ces textes ne visent que les flux entre sociétés liées (à partir de 10% pour la directive « mère-fille » et 25 % pour la directive « intérêts-redevances »), de sorte que les flux de dividendes, d'intérêts ou de redevances réalisés « hors groupe » ne bénéficient pas de leur régime favorable. Ces éléments, notamment ceux qui concernent la directive « intérêts-redevances », ont été soulignés à maintes reprises par les institutions⁵⁷² et la doctrine⁵⁷³ comme laissant subsister des redondances d'imposition au sein du marché intérieur. En

⁵⁷⁰ Art. 15 § 1 de la directive « fusions » (version de 2009). Sur le caractère flou de la notion de motifs économiques valables, voir BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 330. Cette clause a fait l'objet d'une jurisprudence abondante ; voir notamment CJCE, 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, aff. C-28/95, *Rec. p. I-4161* ; CJCE, 5 juillet 2007, *Kofoed*, aff. C-321/05, *Rec. p. I-5795* ; CJUE, 10 novembre 2011, *Foggia*, aff. C-126/10, *Rec. p. I-10923* ; CJUE, 18 octobre 2012, *Pelati*, aff. C-603/10, *ECLI:EU:C:2012:639* ; CJUE, 8 mars 2017, *Euro Park Service*, aff. C-14/16, *ECLI:EU:C:2017:177*.

⁵⁷¹ Sur cette problématique, voir CJCE, 1 octobre 2009, *Gaz de France – Berliner Investment*, aff. C-247/08, *Rec. p. I-9225*.

⁵⁷² Rapport de 2009 sur la directive « intérêts-redevances », COM(2009) 179 final, point 3.3.6.1. ; COM(2011) 712 final, point 4.

⁵⁷³ Voir *ex multis* BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. pp. 273-274.

outre, ces textes ne s'appliquent qu'aux sociétés et n'ont pas d'équivalent pour les personnes physiques, ce qui peut être une limite importante en matière de flux de dividendes ou de redevances.

Quant au régime des fusions, dans la mesure où les restructurations visées par la directive doivent impliquer des sociétés d'États membres différents, les opérations entre deux sociétés d'un même État sont également exclues du bénéfice de la directive, y compris lorsque l'opération porte sur un établissement stable qui serait situé dans un autre État, mais les impacts pratiques de cette observation semblent limités dans la mesure où les règles applicables aux situations domestiques prévoient aussi, généralement, un régime de faveur⁵⁷⁴. Les opérations réalisées entre sociétés européennes mais portant sur des établissements stables situés hors de l'Union européenne ne bénéficient pas non plus de cette protection⁵⁷⁵.

121. Limites tenant au mécanisme.- Même lorsqu'une directive est applicable, le mécanisme qu'elle met en place peut demeurer imparfait. Par exemple, dans le cadre de la directive « mère-fille », l'option qu'elle propose entre méthode de l'exemption et méthode du crédit d'impôt présente les mêmes faiblesses que celles indiquées à ce sujet en matière de conventions fiscales et s'avère donc « regrettable, non seulement parce qu'[elle] permet une diversité de situations incompatibles avec un régime commun, mais aussi parce qu'[elle] autorise avec le système de l'imputation le maintien de "frottements fiscaux" préjudiciables aux entreprises »⁵⁷⁶. En effet, bien qu'en principe les deux méthodes soient considérées comme équivalentes⁵⁷⁷, certains exemples

⁵⁷⁴ TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 684.

⁵⁷⁵ *Ibid.*

⁵⁷⁶ ACARD (C.), « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 24, pp. 30-49 citant DIBOUT (P.), « La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents », *Revue de droit fiscal*, 1991, n° 11, pp. 477-482.

⁵⁷⁷ Voir en ce sens la jurisprudence développée en matière de libertés de circulation, notamment CJUE, 10 février 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel*, aff. jtes C-436/08 et C-437/08, *Rec.* p. I- 305 ; précédemment CJCE (gde ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, aff. C-446/04, *Rec.* p. I-11753 sous les réserves apportées, au sujet du taux effectif d'imposition, par l'arrêt CJUE (gde ch.), 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, aff. C-35/11, ECLI:EU:C:2012:707. Voir aussi CJUE, 11 septembre 2014, *Kronos International*, aff. C-47/12, ECLI:EU:C:2014:2200. Selon le Professeur Frans Vanistendael, la Cour de justice a toutefois semblé accorder une faveur implicite à la méthode de l'exemption jusqu'à la période récente qui fait apparaître les risques de double non-imposition qui en résulte (voir, sur ce

pratiques indiquent assez clairement que l'élimination de la double imposition est mieux assurée par la première que par la seconde. Le crédit d'impôt n'élimine complètement la double imposition que lorsque l'impôt prélevé dans l'État de la filiale distributrice est inférieur à celui qui est dû dans l'État de la société mère bénéficiaire ; dans le cas contraire, le crédit d'impôt est partiellement inutilisable (voire intégralement, lorsque la société mère est déficitaire et donc non imposable), sauf à ce que le droit national permette le report du crédit d'impôt (par exemple un *carry-forward*) ou son remboursement⁵⁷⁸.

La directive « fusions » présente aussi certaines insuffisances⁵⁷⁹. En effet, une importante difficulté tient au fait que la directive ne contient pas de règles régissant les modalités d'évaluation des titres reçus à l'occasion de l'opération de restructuration ou de l'échange de titres⁵⁸⁰.

Malgré quelques insuffisances notables, les directives « mère-fille », « fusions » et « intérêts-redevances », qui s'ajoutent au réseau de conventions fiscales étudié à la section précédente, permettent d'éliminer une grande partie des doubles impositions au sein du marché intérieur et d'atteindre, ainsi, un niveau satisfaisant de cohérence entre

thème, le Chapitre suivant de cette thèse) ; voir VANISTENDAEL (F.), « Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law », *Bulletin for International Taxation*, 2016, n° 3, pp. 163-172.

⁵⁷⁸ Voir sur ce point BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 263 ; TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 618. Sur le problème des crédits d'impôts non utilisables, en France, voir les affaires CE, 27 juin 2016, *Faurecia*, n° 388984 et CAA Versailles, 5 juin 2014, *Axa*, n° 12VE02924 qui rejettent le remboursement des crédits d'impôt étrangers non imposables. La décision Cons. const., 28 septembre 2017, *Société BPCE*, n° 2017-654 QPC rejette le report en avant des crédits d'impôt non imposables. La jurisprudence permettait en revanche la déduction de la retenue à la source étrangère du résultat fiscal, sauf si la convention l'excluait expressément (CE, 7 juin 2017, *LVMH*, n° 386579 ; CE, 12 mars 2014, *Céline SA*, n° 362528). Le législateur est venu restreindre cette possibilité à l'occasion de la 2^{ème} Loi de finances rectificative pour 2017 (loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017, *JORF* du 29 décembre 2017) en modifiant l'art. 39-1-4° du CGI pour prévoir la non-déductibilité de principe des retenues à la source conventionnelles.

⁵⁷⁹ Pour une étude d'ensemble des insuffisances de la directive « fusions » au regard des doubles impositions et au-delà, voir BOULOGNE (F.), « Shortcomings in the European Union Merger Directive », *Intertax*, 2016, n° 11, pp. 810-814.

⁵⁸⁰ TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 678. À noter que la proposition de directive originelle de 1969 contenait plus de précisions sur ce point mais cette disposition a été supprimée dans la version de 1990 en raison de l'anticipation d'un risque d'évasion fiscale. À l'occasion du processus de révision lancé en 2003, la Commission européenne avait proposé de réintroduire un paragraphe précisant que les titres seraient évalués à la valeur de marché des actifs transférés mais les États membres ne sont pas parvenus à un accord.

les systèmes fiscaux nationaux. Compte tenu des exigences procédurales des bases juridiques du marché intérieur qui contraignent significativement le processus législatif au niveau européen, les institutions n'ont pas toujours pu intensifier leur action sur ce point. La Commission s'est donc résolue à recourir à des approches non législatives pour continuer d'influer sur le comportement des États.

2. *Instruments de soft law*

122. Moyen alternatif d'emprise sur les questions fiscales.- La tendance à l'énonciation de règles de conduite dépourvues de force obligatoire apparaît nettement en matière fiscale dès les années 1990⁵⁸¹. En matière de doubles impositions, deux textes sont d'un intérêt particulier : l'un concerne les flux financiers transfrontaliers (a) et l'autre les successions internationales (b).

a) *Complément aux directives « mère-fille » et « intérêts-redevances ».*

123. Ciblage des retenues à la source sur dividendes.- Dans la mesure où les directives examinées ci-dessus ont des champs d'application limités, des solutions annexes destinées aux situations non couvertes par ces textes présentent un intérêt certain. À ce titre, la Commission a discuté le problème de l'imposition des dividendes transfrontaliers, dès 1994, dans le cadre plus vaste de sa communication sur l'imposition des revenus des non-résidents⁵⁸² avant de publier, en 2003, une autre

⁵⁸¹ La Commission peut adopter des recommandations sur le fondement des art. 17 et 288 TFUE, mais la typologie des actes non contraignants est bien plus riche puisqu'elle englobe notamment les « communications » qui sont un outil récurrent dans le domaine fiscal. Le début de cette tendance est particulièrement marqué par la communication de la Commission du 10 octobre 2001, COM(2001) 260 final, relative à la Politique fiscale de l'Union européenne – Priorités pour les prochaines années, *JOUE* n° C 284 du 10 octobre 2001, p. 6. La communication COM(2006) 823 final, précitée, est un exemple intéressant. Sur ces aspects, voir ROCCATAGLIATA (F.), « L'impact des instruments non contraignants (soft-law) dans l'interprétation du droit fiscal de l'Union européenne », in GOVAERE (I.) et HANF (D.) (dir.), *Scrutinizing internal and external dimensions of European law : liber amicorum Paul Demaret.*, vol. 1, Bruxelles, PIE-Peter Lang, 2013, 880 p., pp. 409-422 ; également MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 535. HELMINEN (M.), *EU Tax Law: Direct Taxation*, Amsterdam, IBFD, 4^{ème} éd., 2015, 502 p., spéc. p. 25.

⁵⁸² Recommandation de la Commission, du 21 décembre 1993, 94/79/CE, relative à l'imposition de certains revenus obtenus par des non-résidents dans un État membre autre que celui de leur résidence, *JOCE* n° L 039 du 10 février 1994 p. 22. Cette communication revêt d'ailleurs une importance significative puisqu'elle a été

communication sur l'imposition des dividendes perçus par les personnes physiques⁵⁸³ – qui certes abordent toutes deux davantage le problème sous l'angle de la discrimination. Ensuite, une recommandation de 2009 sur les procédures de réduction de la retenue à la source⁵⁸⁴ – mentionnée par la Commission dans sa communication de 2011 sur les doubles impositions mais à laquelle la doctrine s'est très peu intéressée⁵⁸⁵ – vise à faciliter, notamment pour les particuliers, les remboursements de retenues à la source en cas de paiements indus. En 2017, la Commission a publié un nouveau code de conduite⁵⁸⁶ en la matière préconisant la création de formulaires numériques pour les demandes de remboursement, la mise en place de délais fiables et la simplification des procédures. L'impact de ces documents est toutefois difficile à évaluer. Enfin, dans sa communication de 2012⁵⁸⁷ sur la double imposition au sein du marché intérieur, la Commission prévoyait de présenter également des solutions sur la double imposition frappant les investissements de portefeuille, mais aucun document n'a été publié à notre connaissance pour le moment.

L'action « douce » de la Commission ne se limite pas aux domaines déjà soumis à l'harmonisation. Elle porte aussi sur des points de difficulté que peuvent rencontrer les opérateurs dans des domaines ignorés de l'harmonisation fiscale. En ce sens, la Commission a également proposé des règles de conduite sur différents sujets, notamment les successions transfrontalières.

prise en compte par la Cour de justice dans sa jurisprudence (CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec.* p. I-225).

⁵⁸³ Communication de la Commission du 19 décembre 2003, COM(2003) 810 final, relative à l'imposition des dividendes au niveau des personnes physiques dans le marché intérieur.

⁵⁸⁴ Recommandation de la Commission du 19 octobre 2009, C(2009) 7924 final, sur les procédures de réduction de la retenue à la source.

⁵⁸⁵ À notre connaissance, aucun article de doctrine n'aborde ce texte. Seul l'ouvrage du Professeur Maitrot de la Motte le cite : MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 547.

⁵⁸⁶ Commission européenne, 20 novembre 2017, *Code de conduite sur les retenues à la source*, Ares(2017)5654449.

⁵⁸⁷ COM(2011) 712 final.

b) *Successions transfrontalières*

124. Recommandation et communication de 2011.- En ce qui concerne les successions, la Commission s'est saisie de la question depuis plusieurs années : en 2010, elle a lancé une consultation sur les approches possibles pour éliminer les obstacles fiscaux liés aux successions transfrontalières qui a débouché sur un paquet de mesures de *soft law* et notamment une communication⁵⁸⁸ et une recommandation⁵⁸⁹ contenant des suggestions pour résoudre les doubles impositions dans ces situations, y compris un ordre de priorité des pouvoirs d'imposition⁵⁹⁰.

125. Impact modéré.- Une nouvelle consultation, ouverte en 2014⁵⁹¹ pour collecter des informations relatives aux développements législatifs et administratifs qui ont suivi les suggestions de 2011 et en évaluer l'impact, révèle toutefois des résultats assez médiocres puisqu'aucun État membre ne semble avoir modifié son droit dans l'optique de mettre en œuvre la recommandation⁵⁹².

Si l'idée est principalement de prévenir la double imposition au sein du marché intérieur, il est des cas où les mécanismes (de droit dérivé ou de droit international) mis en place atteignent leurs limites. Les institutions de l'Union ont donc introduit en 2017 un instrument destiné à intervenir pour pallier ces difficultés.

⁵⁸⁸ Commission européenne, 15 décembre 2011, *Lever les obstacles transfrontaliers liés aux droits de succession au sein de l'Union*, COM(2011) 864 final.

⁵⁸⁹ Commission européenne, 15 décembre 2011, *Recommandation relative aux mesures permettant d'éviter la double imposition des successions*, COM(2011) 856 final, *JOUE* n° L 336 du 20 décembre 2011, pp. 81-84.

⁵⁹⁰ *Id.*, points 4 et s.

⁵⁹¹ Consultation sur les problèmes liés aux droits de succession transfrontaliers au sein de l'UE, lancée le 10 avril 2014 : https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/crossborder-inheritance-tax-problems-within-eu_fr.

⁵⁹² Voir par exemple les commentaires de la confédération fiscale européenne (CFE) à propos de cette consultation : « To our knowledge, no member state has amended its inheritance tax laws in the sense and as a result of the Commission's 2011 Recommendation ». Dans leurs réponses, les participants français, britanniques, italiens, belges et allemands ne signalent pas de modifications liées à la recommandation.

B. Résolution *ex post* des différends en matière de double imposition

126. Instrument de « *back up* ».- Bien que certains cas de double imposition résiduelle et les différends y relatifs puissent être pris en charge par les instruments internationaux selon les mécanismes décrits dans la première section de ce chapitre, les limites des conventions fiscales (article 25 du modèle OCDE) laissent parfois persister des situations critiques, comme l'indiquent les résultats d'une consultation publique menée au début de l'année 2016⁵⁹³. C'est pourquoi, à l'occasion du paquet « Corporate tax reform » de 2016, la Commission européenne a proposé l'adoption d'une directive sur le règlement des différends⁵⁹⁴ s'inspirant des solutions retenues dans le cadre de la convention d'arbitrage mais dotée d'une portée plus large et plus contraignante. Adoptée en 2017⁵⁹⁵, l'esprit de ce texte n'est pas de mettre en place un nouvel instrument juridique complet mais, au contraire, de s'appuyer sur les mécanismes existants contenus dans les conventions bilatérales et la convention d'arbitrage pour les renforcer en les combinant à une phase d'arbitrage obligatoire et contraignante en dernier ressort⁵⁹⁶.

127. Champ d'application large.- *Ratione personae*, la directive « règlement des différends » s'applique à tout contribuable (personne morale ou personne physique) qui est résident fiscal d'un État membre et dont l'imposition est sujette à différend⁵⁹⁷. *Ratione materiae*, les procédures qu'elle prévoit s'appliquent à tous les litiges découlant de l'interprétation ou de l'application des conventions bilatérales et de la convention d'arbitrage, en particulier lorsque les divergences d'interprétation et d'application donnent lieu à une double imposition⁵⁹⁸.

⁵⁹³ Consultation lancée le 16 février 2016 par la Commission européenne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/public-consultation-improving-double-taxation-dispute-resolution-mechanisms_fr

⁵⁹⁴ Proposition de directive COM(2016) 686 final.

⁵⁹⁵ Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne (dite « règlement des différends »), *JOUE* n° L 265 du 14 octobre 2017, pp. 1-14.

⁵⁹⁶ Cette ambition ressort clairement du résumé de l'étude d'impact annexée à la proposition de directive.

⁵⁹⁷ Art. 2 sous d) de la directive « règlement des différends ».

⁵⁹⁸ Art 1 et cons. 6 du préambule de la directive « règlement des différends ».

128. Mécanisme mis en place : procédure en trois étapes.- Prenant la convention d'arbitrage pour modèle tout en proposant des règles plus perfectionnées, la directive « règlement des différends » instaure une procédure en trois étapes assortie de délais contraignants. Tout d'abord, dans un délai de trois ans à compter de la réception de la première notification de la mesure qui entraîne la double imposition, le contribuable peut introduire une réclamation auprès de chacune des autorités compétentes des États membres concernés. Lorsque la réclamation est acceptée, s'ouvre ensuite une phase amiable au cours de laquelle les administrations impliquées s'attachent à parvenir à un accord pour éliminer la double imposition dans un délai de deux ans (prorogable d'un an maximum). En cas de rejet de la réclamation, ou en l'absence d'accord quant à l'élimination de la double imposition dans le délai imparti, le cas doit être soumis à une procédure de règlement des différends : à cet égard, si la directive suggère la constitution d'une commission consultative⁵⁹⁹, elle n'exclut pas que les États puissent recourir à d'autres méthodes de règlement du litige⁶⁰⁰.

129. Solution rapide, obligatoire et transparente.- À la lecture de la directive, on comprend que l'essentiel est de trancher le différend de manière contraignante⁶⁰¹ dans un délai restreint (en principe, un maximum de cent-vingt jours pour la constitution de la commission⁶⁰² puis un maximum de six mois pour l'émission de l'avis, éventuellement prorogable trois mois⁶⁰³, et enfin un délai de six mois à compter de l'avis pour que les autorités compétentes conviennent de régler le différend, conformément ou non à cet avis⁶⁰⁴). Contrairement à ce qui est prévu dans le cadre des conventions fiscales ou de la convention d'arbitrage, l'avis rendu au cours de la phase de règlement des différends doit être publié (du moins partiellement).

⁵⁹⁹ Art. 6 de la directive « règlement des différends ».

⁶⁰⁰ Art. 10 de la directive « règlement des différends ».

⁶⁰¹ Cons. 6 du préambule de la directive « règlement des différends ».

⁶⁰² Art. 6 de la directive « règlement des différends ».

⁶⁰³ Art. 14 de la directive « règlement des différends ».

⁶⁰⁴ Art. 15 de la directive « règlement des différends ».

Conclusion du Chapitre 1

130. Préoccupation ancienne.- Malgré le laconisme des traités qui traduit toute la sensibilité politique de la matière fiscale (notamment la fiscalité directe), le droit communautaire (puis de l'Union) s'est intéressé très tôt au problème des doubles impositions au sein du marché intérieur. En témoigne le rapport Neumark (1962) qui consacrait déjà, au début des années 1960, une section entière au « problème des doubles impositions »⁶⁰⁵. À cet égard, il fut recouru à deux méthodes dont les « niveaux d'invasivité » sont différents mais qui servent toutes deux l'intégration⁶⁰⁶.

131. Approche par la coordination internationale.- L'angle d'attaque historique du problème fut l'article 220 TCEE (renuméroté 293 TCE à l'occasion du traité d'Amsterdam et finalement abrogé par le traité de Lisbonne) qui renvoyait aux États le soin d'engager entre eux, en tant que de besoin, des négociations internationales en vue d'assurer l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté. Ce renvoi à la coordination fiscale internationale suggérait notamment le renforcement du réseau des conventions fiscales entre les États membres de la Communauté. Il permit également de pallier les échecs des initiatives d'harmonisation en fondant l'adoption d'une convention multilatérale encadrant l'élimination des doubles impositions liées à la correction asymétrique des bénéfices entre entreprises associées en matière de prix de transfert (la « convention d'arbitrage »)⁶⁰⁷.

132. Approche par l'harmonisation.- Les limites de cette approche ont rapidement conduit les institutions à envisager d'éliminer les doubles impositions – en particulier les doubles impositions économiques, rarement prises en charge par le droit conventionnel – par le biais d'initiatives de nature « communautaire ». Sur la base de l'article 100 TCEE (aujourd'hui 115 TFUE), elles proposèrent d'harmoniser certains

⁶⁰⁵ Rapport Neumark, 1962, précité, pp. 69 et s.

⁶⁰⁶ SACCHETTO (C.), « À la recherche d'un modèle de fiscalité européenne entre subsidiarité, harmonisation, et solidarité européenne », in *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, Aix-en-Provence, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2010, 615 p., pp. 515-530.

⁶⁰⁷ Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (dite « Convention d'arbitrage »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 10-24.

aspects des régimes fiscaux nationaux et adoptèrent ainsi la directive « fusions »⁶⁰⁸, la directive « mère-fille »⁶⁰⁹ et la directive « intérêts-redevances »⁶¹⁰ qui contribuent à l'élimination des doubles impositions au sein du marché intérieur en s'efforçant de neutraliser au mieux les risques liés au caractère transfrontalier de certaines réorganisations d'entreprises ou de certains flux financiers. Plus récemment, les institutions adoptèrent la directive « règlement des différends »⁶¹¹ qui permet d'éliminer certaines doubles impositions résiduelles découlant de l'application ou de l'interprétation des conventions fiscales.

133. Réalisation d'un niveau de cohérence satisfaisant.- S'il est clair que la cohérence constitue la propriété essentielle des systèmes, il ne s'agit pas pour autant d'une exigence parfaitement absolue⁶¹², mais plutôt d'un idéal à atteindre, d'une perfection vers laquelle tendre⁶¹³. La doctrine s'accorde généralement pour en retenir une conception raisonnable selon laquelle, la subsistance d'incohérences occasionnelles et marginales n'empêche pas de conclure à la cohérence globale d'un ensemble⁶¹⁴, *a fortiori* s'il existe des outils de résolution de ces incohérences lorsqu'elles apparaissent⁶¹⁵.

⁶⁰⁸ Directive 90/434/CEE dite « fusions », précitée, refondue par la directive 2009/133/CE, précitée.

⁶⁰⁹ Directive 90/435/CEE dite « mère-fille », précitée, refondue par la directive 2011/96/UE, précitée.

⁶¹⁰ Directive 2003/49/CE dite « intérêts-redevances », précitée.

⁶¹¹ Directive (UE) 2017/1852 dite « règlement des différends », précitée.

⁶¹² Sur cette question, voir BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. *Analisi e diritto*, 1994, 367 p., spéc. p. 209.

⁶¹³ En ce sens voir CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. *Méthodes du droit*, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. p. 142.

⁶¹⁴ En ce sens, voir WINTGENS (L.), « Coherence of the law », *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie*, 1993, n° 3, pp. 483-519, cité par SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243, spéc. pp. 236-237.

⁶¹⁵ La plupart des auteurs admettent que des incohérences sont inévitables dans la mesure où les énoncés qui composent un système juridique sont produits à différents moments et dans différentes circonstances. Pour être qualifié de tel, un « système » doit être cohérent ou pouvoir être rendu cohérent. Voir en ce sens : BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. *Analisi e diritto*, 1994, 367 p., spéc. p. 209 ; GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. *Rivages du droit*, 2010, 269 p., spéc. p. 63 ; MODUGNO (F.), « Sistema Giuridico », in *Enciclopedia giuridica fondata da Giovanni Trecciani*, vol. XXIX, Roma, 18 p., spéc. p. 13. Parmi les règles permettant de résoudre les conflits de prescriptions, on trouve par exemple « *Lex superior derogat inferiori* », « *Lex posterior derogat priori* », « *Lex specialis derogat generali* ». À noter que l'application de ces règles peut parfois conduire, malgré tout, à des solutions contradictoires.

Au regard de la fiscalité directe européenne, il faut constater que, malgré certaines imperfections ou certaines insuffisances, les instruments relayés ou créés par le droit de l'Union européenne garantissent que les systèmes fiscaux nationaux « puissent fonctionner ensemble sans heurts »⁶¹⁶ dans la majorité des cas. En outre, les bases juridiques identifiées permettent d'envisager un perfectionnement régulier des règles produites.

Ce volet de la cohérence formelle qui consiste en l'élimination des redondances fiscales (ou « frottements fiscaux ») au sein du marché intérieur est donc réalisé à un niveau satisfaisant. Mais l'articulation cohérente des systèmes fiscaux des États membres exige en outre d'éliminer l'écueil inverse, à savoir les lacunes d'imposition (ou « failles fiscales »), situations dans lesquelles un revenu n'est imposé par aucun État. C'est ce que nous examinerons à présent.

⁶¹⁶ COM(2006) 823 final, précitée, point 1.

Chapitre 2 – La cohérence par l'élimination des failles fiscales

134. Failles fiscales.- La référence à des « failles » fiscales (en anglais « *tax gaps* ») s'est récemment popularisée dans le contexte du projet BEPS de l'OCDE⁶¹⁷ et des initiatives européennes connexes. Elle désigne les situations internationales dans lesquelles, pour un même élément de revenu, l'application normale (c'est-à-dire non perturbée par un comportement frauduleux) des règles fiscales des multiples États potentiellement compétents aboutit à ce que la ressource en question ne soit taxée par aucun d'entre eux⁶¹⁸. Ainsi, alors que le phénomène de « frottement » étudié dans le précédent chapitre de cette thèse consistait en une redondance d'impositions, la « faille » correspond à une lacune : les systèmes ne se chevauchent pas, au contraire, ils sont disjoints et laissent subsister entre eux des zones blanches faites de situations échappant à toute taxation⁶¹⁹. De cette approche en négatif⁶²⁰ provient assez logiquement l'expression « double non-imposition ».

135. Définition de la double non-imposition.- Parce qu'elle est sémantiquement maniable et politiquement percutante, l'expression « double non-imposition » a connu

⁶¹⁷ OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, 45 p. et OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, 96 p., plus connus sous les termes anglais *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). On retrouve la référence à des « failles » fiscales tout au long du plan d'action précité, pp. 9 et s. ainsi que p. 38 du rapport de 2013, précité. De nombreuses pages internet de l'OCDE reprennent aussi ce terme ; voir par exemple <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/remedier-aux-failles-des-systemes-fiscaux-locde-lance-un-plan-daction-pour-lutter-contre-lerosionde-la-base-dimposition-et-le-transfert-de-benefices.htm>. Les membres de l'OCDE emploient également l'expression « zone de non-concordance » (*mismatches*, en anglais) ; voir par exemple RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), COIN (R.), KERMODE (Ph.), SAINT-AMANS (P.), « Vers une lutte contre le "planning" fiscal dommageable ? », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 25, pp. 34-41.

⁶¹⁸ Le cas d'une absence d'imposition induite par le comportement frauduleux du contribuable – ce qui correspond donc à une mise en échec du jeu normal des systèmes fiscaux – sera examiné plus en détail dans des développements ultérieurs ; voir §§ 388 et s. Pour quelques premiers éléments de définition, voir *infra*, note 628.

⁶¹⁹ À cet égard, la Commission européenne emploie parfois l'expression « vide juridique » (voir par exemple la Consultation du 29 février 2012, *Exemples concrets de double non-imposition et moyens d'y remédier* ; (https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/factual-examples-possible-ways-tackle-double-nontaxation-cases_fr). Cependant, dans la mesure où cette locution désigne une absence de règles applicables, elle nous semble impropre à saisir le problème de la double non-imposition qui, comme nous le verrons dans la suite des développements, s'apparente davantage à un conflit négatif de compétence fiscale (ou, parfois, de pouvoir fiscal).

⁶²⁰ Sur l'idée que la double non-imposition est l'inverse de la double imposition, voir HELMINEN (M.), « General Report », in IFA, *The Notion of Tax and the Elimination of International Double-Taxation or Double Non-Taxation*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 101b, 2016, 951 p., pp. 19-76, spéc. p. 67.

un certain succès médiatique qui n'a néanmoins permis ni de s'accorder sur une définition parfaitement uniforme ni d'éviter les approximations⁶²¹. En effet, le problème des lacunes d'imposition est généralement abordé dans un contexte plus général de lutte contre l'évasion fiscale ou de la planification agressive⁶²², de sorte que la tendance est à englober, sous le terme générique de « double non-imposition », toutes les configurations propices aux vellétés d'optimisation fiscale des contribuables, c'est-à-dire tant les situations d'absence d'imposition que les situations d'imposition faible⁶²³. Toutefois, dans la mesure où la seconde hypothèse (imposition faible) ne correspond pas à une véritable lacune d'imposition mais plutôt, le cas échéant, à un déséquilibre entre les systèmes fiscaux, seul le cas de l'absence complète d'imposition retiendra notre attention dans le cadre de ce chapitre⁶²⁴.

Bien que cette dialectique soit rarement reprise en doctrine, il est possible de s'inspirer des solutions retenues au regard de la double imposition pour distinguer selon que la double non-imposition affecte un seul et même contribuable dont le revenu n'est imposé nulle part (approche étroite mettant en évidence une double non-imposition « juridique ») ou que l'absence d'imposition du revenu peut être constatée même en tenant compte des différents contribuables impliqués dans la transaction (approche globale mettant en évidence une double non-imposition « économique »)⁶²⁵. Le

⁶²¹ Sur l'absence de définition uniforme, voir HELMINEN (M.), « General Report », in IFA, *The Notion of Tax and the Elimination of International Double-Taxation or Double Non-Taxation*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 101b, 2016, 951 p., pp. 19-76, spéc. p. 67 ; MARCHGRABER (Ch.), « The Avoidance of Double Non-taxation in Double Tax Treaty Law: A Critical Analysis of the Subject-To-Tax Clause Recommended by the European Commission », *EC Tax Review*, 2014, n° 5, pp. 293-302, spéc. p. 293.

⁶²² Sur ces notions, voir *infra*, note 628.

⁶²³ C'est ce que tend à faire la Commission européenne : voir par exemple la Consultation du 29 février 2012, *Exemples concrets de double non-imposition et moyens d'y remédier*, précitée, et le rapport de synthèse des réponses reçues qui souligne les critiques de contributeurs à cet égard. Voir également, antérieurement, Commission européenne, 19 avril 2001, *Communication sur l'élimination des entraves fiscales à la fourniture transfrontalière des retraites professionnelles*, COM(2001) 214 final, pp. 7 et 19-21. Dans le vocabulaire de l'OCDE, il semble que la double non-imposition et l'« imposition insuffisante » soient mieux différenciées mais les deux aspects sont généralement traités ensemble. La plupart des auteurs suivent cette tendance ; voir par exemple, avant les travaux BEPS, SULLIVAN (J. E.), « The Non-Exercise of Taxing Powers by Member States and Its Compatibility with EC Law », *European Taxation*, 2009, n° 4, pp. 189-198, spéc. p. 190 ; récemment, voir VALENTE (P.), « Taxless Corporate Income: Balance against White Income, Grey Rules and Black Holes », *European Taxation*, 2017, n° 7, pp. 271-278.

⁶²⁴ La question d'une imposition (trop) faible soulève plutôt le problème de la concurrence fiscale entre les États (voir *infra* §§ 323 et s.) ou des pratiques abusives (voir *infra* §§ 388 et s.).

⁶²⁵ DE LILLO (F.), « In search of Single Taxation: the Twilight of an Idol? », Université d'Amsterdam, 2017, 71 p. ; voir aussi DELILLO (F.), « Chapitre 1 – In search of Single Taxation », in WHEELER (J.) (dir.), *Single Taxation*, Amsterdam, IBFD, 2018, 259 p., pp. 3-54.

phénomène est généralement anormal et procède essentiellement d'une coordination défailante – car absente ou dysfonctionnelle – entre les systèmes fiscaux⁶²⁶.

136. Préoccupation européenne.- Bâtie sur un paradoxe – suppression progressive des frontières économiques avec maintien d'une approche nationale de la fiscalité⁶²⁷ – l'Europe fiscale s'est révélée particulièrement vulnérable aux phénomènes de failles et aux pratiques de planification agressive voire d'évasion fiscale⁶²⁸ qui leur sont

⁶²⁶ Nous réservons ici le cas de la pratique du *tax sparing* qui organise une forme de « non-imposition » volontaire et que nous évoquerons *infra* note 645.

⁶²⁷ CARTOU (L.), *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, 2^{ème} éd., 1986, 321 p., spéc. p. 269.

⁶²⁸ Traditionnellement on distingue la fraude fiscale (*tax evasion*) de l'évasion fiscale (*tax avoidance*) : alors que la première désigne des pratiques illégales susceptibles de sanctions pénales – qui peuvent être plus ou moins importantes selon qu'il s'agit d'une fraude « passive » comme la non-déclaration de revenus ou d'une fraude « active » (parfois désignée en anglais par la locution *tax fraud*) comme la falsification de documents – , la seconde permet l'évitement de l'impôt dans le respect – au moins apparent – de la légalité ; voir en ce sens CARTOU (L.), *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, 2^{ème} éd., 1986, 321 p., spéc. p. 20 ; TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Que sais-je ?, 1986, 127 p., spéc. p. 13 ; GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. pp. 33-34 ; voir aussi Assemblée Nationale, 12 septembre 2018, *Rapport d'information en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises*, consultable au lien suivant : http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_fin/115b1236_rapport-information. À cette première distinction s'ajoute celle entre l'évasion fiscale (*tax avoidance*) et la planification fiscale (*tax planning*), particulièrement pertinente dans le contexte des préoccupations fiscales actuelles : si les deux pratiques reposent sur un respect (apparent) de la légalité, seule la seconde est considérée comme légitime, contrairement à la première qui s'appuie généralement sur une manipulation artificielle de la réalité. Pour des réflexions récentes sur les difficultés liées à ce « foisonnement lexical » et au risque accru de confusion liés aux correspondances sémantiques françaises et anglaises, voir DELAUNAY (B.), « Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale et tax planning », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 39, pp. 20-24 qui souligne d'ailleurs que le curseur n'est pas forcément placé au même endroit par tous les acteurs du droit fiscal ; voir également MERKS (P.), « Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning », *Intertax*, 2006, n° 5, pp. 272-281 ; CACHIA (F.), « Aggressive Tax Planning: An Analysis from the EU Perspective », *EC Tax Review*, 2017, n° 5, pp. 257-273.

connexes⁶²⁹. Aussi, à partir du paquet Monti de 1997⁶³⁰ – en parallèle des travaux de l'OCDE⁶³¹ – les institutions européennes commencent à s'intéresser aux lacunes d'imposition. Après une phase de constat critique mais relativement impuissant des « risques d'incohérences [...] en raison d'un manque de coordination »⁶³², l'appréhension des phénomènes de double non-imposition se fait plus volontaire à partir de la seconde moitié des années 2000⁶³³. Puis, dans une communication de 2011,

⁶²⁹ Sur la vulnérabilité de l'Union face aux pratiques de fraude et d'évasion fiscale ; voir CARTOU (L.), *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, 2^{ème} éd., 1986, 321 p., spéc. p. 269. Pour illustrer le propos, et bien que l'évitement fiscal soit, par définition, assez difficile à chiffrer, indiquons que les pertes budgétaires liées à l'évasion fiscale et optimisation fiscale ont été récemment estimées à 170 milliards d'euros, dont 60 milliards dus à des transferts artificiels de bénéfices par les multinationales, 46 milliards liés à l'évasion des particuliers et 64 milliards résultant de la fraude à la TVA ; voir Polish Economic Institute, *Tax unfairness in the European Union: Towards greater solidarity in fighting tax evasion*, janvier 2020, 28 p., rapport discuté lors du Forum économique Mondial de Davos, tenu en janvier 2020. Précédemment, les pertes budgétaires en matière d'impôt sur les sociétés ont été estimées entre 50 et 190 milliards d'euros selon les pratiques prises en considérations (relations intra-européennes et UE-tiers confondues) ; voir DOVER (R.), FERRETT (B.), GRAVINO (D.), JONES (E.) et MERLER (S.), *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union – Part I: Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning*, 2015, 63 p., spéc. p. 7. On notera tout de même que les chiffres peuvent fortement varier. Par exemple, la perte de recettes budgétaires liée à la fraude fiscale a été estimée par le Parlement européen entre 200 et 250 milliards d'euros (Résolution du Parlement européen du 8 mars 2011, sur les financements innovants à l'échelon mondial et à l'échelon européen, TA(2011) 0080 p. 7). Par ailleurs, l'économie souterraine a pu être évaluée à environ 1000 milliards d'euros, ce qui représenterait près de 20 % du PIB européen (Communication de la Commission du 27 juin 2012, COM(2012) 351 final, sur les moyens concrets de renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, y compris en ce qui concerne les pays tiers, p. 3). Voir également Assemblée Nationale, 12 septembre 2018, Rapport d'information en conclusion des travaux d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises, consultable au lien suivant : http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/cion_fin/115b1236_rapport-information. Le rapport souligne, dès les premières pages, les difficultés pour évaluer l'évitement fiscal, la diversité de méthodes de calcul et les variations des chiffres obtenus.

⁶³⁰ Paquet fiscal intitulé *Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable*, COM(97) 564 final.

⁶³¹ L'OCDE publie en 1998 son célèbre rapport sur *L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, 1999, 136 p. (ci-après « *Partnerships Report* ») qui examine les hypothèses de double imposition et double non-imposition résultant du caractère hybride de certaines formes de sociétés (opaques dans un État, transparentes dans l'autre). En 2000, l'institution apporte une modification à l'art. 23 de son modèle et aux commentaires correspondants afin d'endiguer les situations de double non-imposition liées à des divergences de qualification affectant les revenus passifs (notamment les instruments financiers hybrides, considérés comme de la dette dans un État et du capital dans l'autre). Voir sur ces évolutions LANG (M.), « Rapport Général », in IFA, *Double Non-Taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, 2004, 766 p., pp.73-119.

⁶³² Commission européenne, 12 décembre 2006, *Communication sur la coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur*, COM(2006) 823 final, point 2.3. Précédemment, voir aussi Commission européenne, *Communication sur l'élimination des entraves fiscales à la fourniture transfrontalière des retraites professionnelles*, COM(2001) 214 final, précitée.

⁶³³ Voir par exemple, Commission européenne, 10 décembre 2007, *Communication sur l'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe au sein de l'Union européenne et dans les rapports avec les pays tiers*, COM(2007) 785 final, p. 7, dans laquelle elle examine le problème des paiements et entités hybrides. Puis, à partir de 2009, le groupe « Code de conduite » commence à examiner le sujet, ce qui aboutira à l'adoption de lignes directrices (doc. n° 16553/1114, FISC 225, ECOFIN 1116 ; doc. n° 9620/15, FISC 60, ECOFIN 443).

la Commission les désigne explicitement comme des menaces inacceptables à l'idée même d'un marché unique⁶³⁴. Parce que ces « opportunités » fiscales incitent à l'évasion fiscale ou l'optimisation fiscale agressive⁶³⁵, les supprimer est devenu une priorité institutionnelle et, en parallèle et en réaction aux travaux BEPS de l'OCDE, l'activité européenne se poursuit à un rythme soutenu⁶³⁶.

La garantie d'une articulation sans hiatus des systèmes fiscaux au sein de l'Union européenne repose aujourd'hui sur une stratégie duale, à la fois substantielle et procédurale : en effet, les règles européennes de fond destinées à assurer l'articulation des systèmes fiscaux nationaux (Section 1) ne peuvent fonctionner correctement sans l'interaction concertée⁶³⁷ des administrations fiscales des États membres et, en particulier, une bonne circulation transfrontière des informations (Section 2).

Section 1 – L'élaboration d'une articulation technique

137. Ambitions de l'Union européenne sur la scène fiscale internationale.-

Contrairement à ce qui s'est produit pour l'élimination des doubles impositions, l'appréhension des doubles non-impositions au niveau européen est tout à fait contemporaine des réflexions enclenchées sur ce sujet dans le cadre de l'OCDE. Aussi,

⁶³⁴ Commission européenne, 11 novembre 2011, *Communication sur la double imposition au sein du marché unique*, COM(2011) 712 final, point 1.

⁶³⁵ À noter toutefois que, dans le cadre de ce chapitre, nous envisageons la suppression des *opportunités* incitant à l'évasion fiscale ou l'optimisation fiscale agressive et non la lutte contre l'évasion fiscale (voire l'optimisation) en tant que telles.

⁶³⁶ Voir notamment la consultation du 29 février 2012, *Exemples concrets de double non-imposition et moyens d'y remédier* (https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/factual-examples-possible-ways-tackle-double-nontaxation-cases_fr) ; Commission européenne, 6 décembre 2012, *Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, COM(2012) 722 final ; Commission européenne, 6 décembre 2012, *Recommandation relative à la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806 final ; Commission européenne, 17 juin 2015, *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires*, COM(2015) 302 final. Voir également les travaux législatifs relatifs à la modification de la directive « mère-fille » (notamment ceux ayant conduit à l'adoption de la directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 219 du 25 juillet 2014, pp. 40-41) ainsi que ceux relatifs à la directive « ATAD » (directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193, 19 juillet 2016, pp. 1-14). À chaque initiative, les institutions ont explicitement pris en compte l'orientation des travaux menés par l'OCDE.

⁶³⁷ Voir en ce sens COM(2007) 785 final, précitée, pp. 6-7.

lorsque les institutions de l'Union ont souhaité articuler les systèmes fiscaux des États membres pour éviter les failles, elles se sont trouvées confrontées à la nouveauté de cette problématique mais aussi partiellement contraintes de tenir compte des travaux concurrents de l'OCDE. Si, dans ce contexte, asseoir l'idée d'une intervention européenne représentait un défi (§ 1), les institutions de l'Union européenne sont parvenues à renforcer la cohérence des systèmes fiscaux de façon à éviter les lacunes d'imposition (§ 2).

§ 1. Les défis de l'articulation technique

138. Objectif d'homogénéité.- Alors que, d'eux-mêmes, certains États avaient déjà commencé à mettre en place, par voie unilatérale ou bilatérale, des dispositifs destinés à prévenir les situations de double non-imposition dès les années 2000⁶³⁸, cette dynamique s'est vue confortée par l'aboutissement du projet BEPS de l'OCDE qui les incite à adopter le plus rapidement possible des mécanismes « anti-failles ». Or les pistes proposées dans ce cadre étant multiples, voire ajustables à la carte, une action commune au niveau européen avait l'avantage de garantir une certaine homogénéité. Pour opérer une telle mise en cohérence, il fallait toutefois s'assurer de pouvoir attirer les phénomènes de double non-imposition dans la sphère d'action de l'Union (A) et évaluer la pertinence des différentes méthodes d'action (B).

A. L'identification d'un angle d'action : le marché intérieur

139. Changement de paradigme.- Parce que les Communautés (puis l'Union) se sont principalement focalisées sur la levée des obstacles aux échanges, une action sur les hypothèses d'absence d'imposition – qui sont, par définition, plutôt avantageuses

⁶³⁸ Par exemple, l'Allemagne commence à inclure des dispositifs anti-hybrides dans sa pratique conventionnelle, tout comme l'Autriche ; voir DUNCAN (J.), « Rapport général », in IFA, *Tax Treatment of Hybrid Financial Instruments in Cross-Border Transactions*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 85a, 2000, 727 p., pp. 35-50, spéc. p. 44. À titre d'illustration, on mentionnera la législation allemande ayant donné lieu à l'affaire *Columbus Container* : CJCE, 6 décembre 2007, *Columbus Container Services*, aff. C-298/05, Rec. p. I-10451.

pour le contribuable – ne s’imposait pas avec évidence au regard du paradigme habituel orientant la construction fiscale européenne. Si les phénomènes de double non-imposition ont cristallisé une réprobation politique voire morale⁶³⁹, il fallait encore parvenir à mettre en évidence un véritable problème *juridique* (1) susceptible d’être attrait dans la sphère du droit de l’Union européenne (2).

1. *Matérialisation d’un problème*

140. De l’opérateur à l’État ?- Comme exposé dans le premier chapitre de cette thèse, l’idée d’une coordination supranationale (internationale ou européenne) en matière fiscale est traditionnellement centrée sur la levée des obstacles – au premier rang desquels, les doubles impositions – qui pèsent sur les opérateurs et leurs activités transfrontalières⁶⁴⁰. Or, dans la mesure où, au contraire, la double non-imposition induit un allègement de la charge fiscale, il est difficile d’y voir, du point de vue des contribuables, un phénomène négatif susceptible de s’inscrire dans le cadre d’action habituel. L’identification d’un problème ne semble, dès lors, pouvoir s’opérer qu’au prix d’un changement de paradigme, en se plaçant du point de vue des États.

141. De l’État aux États ?- Si l’absence d’imposition résultant d’une fraude est évidemment préjudiciable pour les finances publiques de l’État dont les règles sont déjouées, celle résultant de l’application normale des règles fiscales des États concernés – lesquelles sont simplement mal coordonnées – est plus difficilement critiquable du point de vue des États. En effet, chacun ayant librement décidé (unilatéralement ou par voie bilatérale voire multilatérale) de ne pas taxer, il devient difficile d’identifier un pays qui subirait effectivement une perte de recettes fiscales⁶⁴¹. C’est la raison pour laquelle l’OCDE y voit, non pas tellement un problème individuel,

⁶³⁹ Voir par exemple les nombreuses références citées par MARCHGRABER (Ch.), « Tackling Deduction and Non-Inclusion Schemes – The Proposal of the European Commission », *European Taxation*, 2014, n° 4, pp. 133-142, note 6.

⁶⁴⁰ Sur ce sujet, voir notamment le dossier consacré aux entraves fiscales paru dans la *Revue des affaires européennes*, 2007-2008, n° 1, pp. 7-92.

⁶⁴¹ Voir en ce sens le rapport de l’OCDE, *Dispositifs hybrides : Questions de politique et de discipline fiscales*, 2012, 26 p., spéc. p. 11.

mais bien davantage un « risque collectif pour la base d'imposition »⁶⁴², c'est-à-dire un risque budgétaire global⁶⁴³.

142. Ciblage de la double non-imposition involontaire.- Bien que, pour l'heure, les réflexions portant sur la question de l'absence d'imposition internationale demeurent généralement techniques de sorte qu'une théorisation pleinement aboutie de ce sujet fait défaut, le problème de la double non-imposition peut être circonscrit à la lumière de ce nouveau paradigme. En écho à l'idée d'un risque budgétaire collectif, l'accent doit être mis sur les configurations dans lesquelles l'absence de taxation est « involontaire »⁶⁴⁴, c'est-à-dire non conforme à l'équilibre des règles de coordination tel qu'envisagé par au moins l'un des deux États concernés. Au contraire, lorsqu'elle est sciemment organisée par les États, la double non-imposition ne pose pas de problème et correspond davantage à une mesure de politique fiscale⁶⁴⁵.

La préoccupation d'ordre budgétaire conduit ensuite à hiérarchiser les difficultés. En effet, si une double non-imposition juridique peut effectivement être problématique dès lors qu'elle est involontaire, ce sont les situations de double non-imposition économique qui sont incriminées en priorité⁶⁴⁶, c'est-à-dire celles dans lesquelles le

⁶⁴² Voir « Fiscalité : le problème des montages hybrides », *L'Observateur de l'OCDE*, 2013, n° 297.

⁶⁴³ Sur l'idée de préoccupation budgétaire, voir HELMINEN (M.), « The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention », *European Taxation*, 2013, n° 7, pp. 306-312.

⁶⁴⁴ L'importance du caractère involontaire de l'absence d'imposition ressort déjà de réflexions institutionnelles anciennes, voir par exemple COM(2007) 785 final, précitée ; COM(2015) 302 final, précitée. Sur ce point, voir MARTINEZ LAGUNA (F.D.), « Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation », *World Tax Journal*, 2017, n° 2, pp. 189-246.

⁶⁴⁵ Un exemple intéressant de faille volontaire se trouve, *mutatis mutandis*, dans la pratique conventionnelle du « tax sparing ». Elle consiste à ce que l'État de résidence accorde au contribuable un crédit d'impôt comme si un impôt avait été payé dans l'État de la source, alors même qu'il y est exempté ; il s'agit donc d'un crédit pour un impôt fictif. Sur cette pratique, voir notamment OCDE, *Les crédits d'impôt fictif : un réexamen de la question*, 1998, 93 p. Parmi les exemples de double non-imposition volontaire, certains auteurs mentionnent également le système mis en place par la directive « mère-fille » elle-même qui prévoit, pour les distributions intra-groupe, la possibilité de cumuler une exonération de retenue à la source dans l'État de la filiale et une exemption dans l'État de la mère. Pour ce type d'exemple, voir HELMINEN (M.), « The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention », *European Taxation*, 2013, n° 7, pp. 306-312, spéc. p. 308.

⁶⁴⁶ Voir en ce sens DE LILLO (F.), « In search of Single Taxation: the Twilight of an Idol? », Université d'Amsterdam, 2017, 71 p. ; voir aussi DE LILLO (F.), « Chapitre 1 – In search of Single Taxation », in WHEELER (J.) (dir.), *Single Taxation*, Amsterdam, IBFD, 2018, 259 p., pp. 3-54.

revenu n'est imposé nulle part, même lorsque l'on considère deux contribuables différents.

Si l'enjeu budgétaire et l'émulation internationale sont sans aucun doute à l'origine de l'intérêt institutionnel pour la problématique des doubles non-impositions, il faut encore expliquer juridiquement pourquoi il convenait d'inclure la neutralisation de ces phénomènes dans la sphère d'action européenne.

2. *Attraction du problème dans la sphère du droit de l'Union*

143. Le fonctionnement du marché.- En droit de l'Union européenne, les préoccupations fiscales et économiques des États membres trouvent traditionnellement assez peu d'écho lorsqu'elles sont invoquées pour justifier des limitations aux libertés de circulation⁶⁴⁷. En outre, bien que l'on trouve dans les traités constitutifs des dispositions, comme l'article 325 TFUE, qui saisissent l'idée de protection des ressources budgétaires, ces bases juridiques font référence aux intérêts financiers de l'Union elle-même et non à ceux (agregés, certes) des États membres⁶⁴⁸.

C'est en réalité au travers d'une préoccupation d'ordre systémique fondée sur l'emblème originel de la construction européenne, à savoir le « marché », que se justifie une action. Tout d'abord, d'un point de vue presque « théorique », la double non-imposition est, selon la Commission, susceptible de « mettre en péril l'idée même d'un

⁶⁴⁷ Ce point est soulevé notamment par HELMINEN (M.), « The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention », *European Taxation*, 2013, n° 7, pp. 306-312. En jurisprudence, voir CJCE, 6 juin 2000, *Verkooijen*, aff. C-35/98, *Rec. p. I-4071*, point 48 ; CJCE, 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, aff. C-264/96, *Rec. p. I-4695*, point 28 ; également CJCE, 3 octobre 2002, *Danner*, aff. C-136/00, *Rec. p. I-8147* ; CJCE, 26 juin 2003, *Skandia*, aff. C-422/01, *Rec. p. I-6817*.

⁶⁴⁸ Sur la protection des intérêts financiers de l'Union européenne, voir BRUNET (C.), *La protection des intérêts financiers des Communautés européennes*, thèse, Lyon III, 2003, disponible à la bibliothèque de droit comparé de Paris II, 2003, 693 p. ; RODRIGUES (S.), « La protection des intérêts financiers de l'Union européenne : de la responsabilité partagée à la coopération renforcée ? », in MASCLET (J.-C.), RUIZ-FABRI (H.), BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *L'Union européenne : union de droit, union des droits mélanges en l'honneur du Professeur Philippe Manin*, Paris, Pedone, 2010, 937 p., pp. 511-522.

marché unique et [est], dès lors, tout à fait inacceptable »⁶⁴⁹. Ensuite, plus concrètement, il faut constater que « les contribuables, en particulier ceux exploitant des structures transfrontières, tirent souvent parti de ces disparités entre les systèmes fiscaux nationaux [pour réduire] leur charge fiscale globale dans l'Union »⁶⁵⁰. C'est donc en se détachant du critère habituel de l'*obstacle* pour mieux se focaliser sur l'amélioration des *conditions* de marché⁶⁵¹ qu'une action institutionnelle peut être rattachée aux voies juridiques déjà dégagées par le passé, notamment l'article 115 TFUE⁶⁵².

Cette nouvelle lecture du paradigme traditionnel lié au marché, en plus d'être indispensable pour justifier une action institutionnelle à l'égard des lacunes d'imposition, vient également en façonner les contours juridiques.

B. La détermination des moyens d'action

144. Trois symptômes-types.- Si, au niveau international, le problème de la double non-imposition a fait l'objet de quelques travaux ciblés à la fin des années 1990⁶⁵³ c'est surtout à partir de l'émulation générée par le projet BEPS que le sujet fait l'objet d'une analyse globale. Au niveau européen, hormis quelques travaux du groupe Code de conduite⁶⁵⁴ à la fin des années 2000, l'action des institutions démarre réellement par

⁶⁴⁹ COM(2011) 712 final, précitée, point 1. Voir précédemment COM(2006) 823 final, précitée, p. 6 : « la non-imposition et les abus portent tout autant préjudice aux intérêts du marché intérieur parce qu'ils compromettent l'équité et l'équilibre des systèmes fiscaux des États membres ».

⁶⁵⁰ Commission européenne, Proposition de directive établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (« ATAD »), COM(2016) 26 final, p. 10.

⁶⁵¹ Sur cette idée, voir MATTERA (A.), *Le marché unique européen : ses règles, son fonctionnement*, Paris, Jupiter, 2^{ème} éd., 1990, 775 p., spéc. p. 165 et, en jurisprudence, CJCE, 6 décembre 2005, *Royaume-Uni c. Parlement et Conseil*, aff. C-66/04, *Rec. p. I-10553*, point 44.

⁶⁵² Pour rappel, cet article dispose : « Sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ».

⁶⁵³ Voir en ce sens OCDE, *Partnership Report*, précité.

⁶⁵⁴ À partir de 2009, le groupe « Code de conduite » commence à examiner l'hybride financier belge. Les travaux aboutiront à l'adoption de lignes directrices (doc. n° 16553/114, FISC 225, ECOFIN 1116 ; doc. n° 9620/15, FISC 60, ECOFIN 443).

une consultation publique lancée par la Commission européenne à l'hiver 2012⁶⁵⁵ – ciblant d'ailleurs tant les relations intra-européennes que les situations avec les États tiers – qui invite les contributeurs à fournir des « exemples concrets de double non-imposition »⁶⁵⁶.

Il ressort de ces investigations que le problème de la double non-imposition involontaire (juridique et/ou économique) est susceptible de se manifester de trois façons. Premièrement, il peut n'y avoir pas d'imposition car le revenu n'est, en l'application des règles d'assiette des deux États concernés par une même situation fiscale, inclus dans aucune base imposable (schéma de double non-inclusion) : ni celle du premier État, ni celle du second. Il est, en quelque sorte, « apatride »⁶⁵⁷. Deuxièmement, un revenu peut n'être économiquement soumis à aucune imposition car il est déduit de la base imposable déterminée dans un État sans être symétriquement inclus dans celle calculée par l'autre État (schéma de déduction/non-inclusion). Troisièmement, un même revenu peut échapper à toute imposition en étant déduit deux fois, dans deux États différents (schéma de double déduction). Ces symptômes variés ont des causes multiples (1) mais, d'un point de vue instrumental, les réponses européennes sont nécessairement contraintes (2).

⁶⁵⁵ Consultation du 29 février 2012, *Exemples concrets de double non-imposition et moyens d'y remédier*, précitée. Les réponses à cette consultation sont toutefois peu nombreuses. Dans son rapport de synthèse (pp. 3 et 5), la Commission explique le faible nombre de contributions par le champ limité de la consultation (fiscalité des entreprises seulement) et la technicité des problématiques abordées. Il semble toutefois plus probable que la frilosité des contributeurs s'explique par leur réticence à débattre sur des opportunités d'optimisation dont ils risquent de se voir privés.

⁶⁵⁶ Cette consultation propose une liste de catégories de double non-imposition pré-identifiées. Ces catégories sont : hybrides (entités et instruments), conventions fiscales interprétées différemment, prix de transfert avec accord préalable (APA) unilatéral, transactions avec des entreprises associées localisées dans des États à fiscalité faible ou nulle, revenu passif exonéré, traitement différent des revenus passifs et actifs, conventions fiscales conclues avec les États tiers.

⁶⁵⁷ L'idée d'apatridie du revenu a été popularisée à partir des années 2000 dans la doctrine anglophone avec l'expression « *stateless income* » ; voir KLEINBARD (E.), « Throw Territorial Taxation from the Train », *Tax Notes*, 5 février 2007, pp. 547-564 ; KLEINBARD (E.), « Stateless Income », *Florida Tax Review*, 2011, vol 11, n° 9, pp. 699-773. Pour une brève synthèse de l'emploi de ces termes, voir HERZFELD (M.), « Understanding Treaty Abuse – Double Nontaxation », *Tax Notes International*, 18 janvier 2016, p. 201-204, spéc. p. 202. Voir également, FUEST (C.) *et alii.*, « Profit Shifting and “Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform », *World Tax Journal*, 2013, n° 3, pp. 307-324; pour une approche plus singulière, voir VALENTE (P.), « Taxless Corporate Income: Balance against White Income, Grey Rules and Black Holes », *European Taxation*, 2017, n° 7, pp. 271-278.

1. Causes multiples

145. Absence de coordination.- On peut estimer qu'une non-imposition résulte d'une absence de coordination lorsqu'elle s'explique par le fait que la situation fiscale n'entre pas dans le champ d'application des éventuels instruments de coordination liant les États concernés (convention et/ou directive) mais subit l'application juxtaposée et indépendante de règles fiscales *nationales* dont les critères d'assiette ne correspondent pas.

146. Coordination dysfonctionnelle.- Plus fréquemment, les doubles non-impositions adviennent en présence d'une règle de coordination destinée à éviter la double imposition (convention fiscale ou directive, voire disposition domestique prévoyant unilatéralement l'élimination de la double imposition internationale), lorsque celle-ci vient « sur-corriger » la réalité en obligeant un État à supprimer une « deuxième imposition » alors même que, dans les faits, aucune « première imposition » n'a eu lieu.

Une telle anomalie survient principalement dans deux cas⁶⁵⁸. En premier lieu, elle peut se produire lorsque l'État compétent pour taxer (à titre exclusif ou concurrent⁶⁵⁹) en

⁶⁵⁸ Les auteurs listent généralement quatre raisons à l'absence d'imposition : le non-respect de ses obligations par le contribuable, le défaut de disposition domestique organisant la taxation, les divergences de qualifications affectant le revenu, les différences de détermination du contribuable. La première tient au caractère frauduleux du comportement du contribuable et sera examinée dans les chapitres suivants de cette thèse ; les trois autres recourent deux hypothèses de coordination dysfonctionnelle : l'absence d'exercice du pouvoir d'imposer et les asymétries de qualification. Sur la répartition en quatre catégories, voir HELMINEN (M.), « The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention? », *European Taxation*, 2013, n° 7, pp. 306-312 ; également BURGSTALLER (E.) et SCHILCHER (M.), « Subject-to-tax Clauses in Tax Treaties », *European Taxation*, 2004, n° 6, pp. 266-176, spéc. p. 266.

⁶⁵⁹ En prenant l'exemple d'une coordination par voie de convention fiscale, nous visons les hypothèses suivantes : i) la convention attribue un droit d'imposition exclusif à l'un des deux États mais l'État désigné n'exerce pas sa faculté car son droit interne n'impose pas le revenu en question ; ii) la convention attribue des droits d'imposition aux deux États, à charge pour l'État de résidence d'éliminer la double imposition par voie de crédit d'impôt ou d'exemption : si l'État de la source n'applique pas de taxation, en vertu de son droit interne, et que l'État de résidence applique le mécanisme conventionnel d'exemption, une double non-imposition apparaîtra (si l'État de résidence applique la méthode du crédit d'impôt, en revanche, une taxation aura lieu). Des interprétations constructives de la convention fiscale (par exemple considérer que la condition « d'assujetti » au sens de l'art. 4 § 1 du modèle OCDE implique une taxation effective et pas seulement potentielle) pourraient permettre d'éviter ces situations mais sont rarement utilisées en pratique. Pour un exemple, voir CE, 9 novembre 2015, *Landesartzeckammer Hessen Versorgungswerk (LHV)*, n° 370054 et CE, 20 mai 2016, *Société Easyvista*, n° 389994.

vertu des règles de coordination n'exerce pas sa compétence car son droit interne ne prévoit pas de taxation pour la situation d'espèce. En second lieu, et bien plus souvent, le jeu des règles de coordination peut être faussé par une situation fiscale dont les caractéristiques économiques et factuelles sont susceptibles d'être perçues différemment par les États impliqués et donc de déclencher des catégorisations ou des traitements asymétriques⁶⁶⁰. Chacun appliquant alors la règle d'assiette correspondant à la qualification qu'il retient (les résultats des deux règles ne coïncidant pas forcément, sauf heureux hasard), il est possible que les deux États s'estiment, pour des raisons différentes, tenus de ne pas taxer le revenu en question⁶⁶¹.

Ces discordances, que l'on appelle plus volontiers (*hybrid mismatches*) sous l'influence de l'OCDE⁶⁶², peuvent affecter tant le contribuable que le revenu. La manifestation la plus emblématique des divergences de qualification affectant le statut fiscal du contribuable est ce que l'on appelle l'« entité hybride » (*hybrid entity*)⁶⁶³, c'est-à-dire une structure présentant des caractéristiques économiques et une forme juridique qui amèneront certains États à la considérer comme fiscalement opaque (redevable de l'impôt) et d'autres à la considérer comme fiscalement transparente (impôt afférent à l'activité de l'entité concernée et perçu au niveau des associés)⁶⁶⁴. Mais d'autres hypothèses d'asymétries sont à mentionner. Par exemple, les cas de double résidence

⁶⁶⁰ Dans les réponses à la consultation publique lancée par la Commission européenne et dans le rapport de synthèse, les *mismatches* sont indiqués comme la seule source de « véritable double non-imposition » et semble être considérée comme la moins acceptable.

⁶⁶¹ En effet, dans leur majorité, les systèmes fiscaux nationaux n'attachent pas d'importance au traitement fiscal appliqué à l'étranger. Pour plus de détails sur les tendances nationales, DUNCAN (J.), « Rapport général », in IFA, *Tax Treatment of Hybrid Financial Instruments in Cross-Border Transactions, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 85a, 2000, 727 p., pp. 35-50, spéc. p. 44. Bien entendu, les divergences de qualifications sont théoriquement susceptibles de déboucher également sur des doubles impositions, mais cette configuration est plus rare dans la mesure où, en pratique, les contribuables s'efforcent de les éviter.

⁶⁶² Rapport de l'OCDE, *Dispositifs hybrides : Questions de politique et de discipline fiscales*, 2012, 26 p.

⁶⁶³ La question des entités hybrides a été examinée assez précocement, comparé aux autres hypothèses de double non-imposition ; voir en ce sens OCDE, *Partnership Report*, précité. Pour une étude complète sur les entités hybrides, voir PARADA (L.), *Double Non-Taxation and the Use of Hybrid Entities: An Alternative Approach in the New Era of BEPS*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2018, 451 p. Voir aussi, en droit de l'Union européenne, FIBBE (G.), *EC Law Aspects of Hybrid Entities*, Amsterdam, IBFD, 2009, 444 p. ; FIBBE (G.) et STEVENS (A.), *Hybrid Entities and the EU Direct Tax Directives*, La Hague, Kluwer Law International, 2015, 286 p.

⁶⁶⁴ Cette définition générale est entérinée par la directive « ATAD », précitée, en son art. 2 point 9) sous i). Lorsque l'entité est opaque dans son État d'établissement et considérée comme transparente par l'autre État elle est dite hybride *stricto sensu* ; lorsqu'elle est transparente dans son État d'établissement mais considérée comme opaque par l'autre État, on parle d'hybride inversé (*reverse hybrid*).

fiscale (*tax residency mismatch*) sont problématiques car ils aboutissent à ce que deux États jouent le rôle de l'État de résidence, de sorte que l'élimination des doubles impositions peut être organisée deux fois. De même, les asymétries dans la caractérisation d'un établissement stable (*permanent establishment mismatch*) viennent distordre l'attribution des profits dès lors que ce concept est le critère de rattachement territorial des bénéficiaires ; si aucun État n'identifie un établissement stable, les bénéficiaires risquent de n'être pris en compte nulle part.

L'asymétrie peut également être liée à la nature du revenu. Lorsqu'un instrument financier présente des caractéristiques économiques susceptibles de se rattacher à plusieurs classifications juridiques (dette ou capital, typiquement), son rendement peut par conséquent s'apparenter tant à un intérêt qu'à un dividende⁶⁶⁵. Dans les situations transfrontalières, cette hybridité économique reste asymptotique lorsque les qualifications retenues par les deux États concernés coïncident. En revanche, elle devient problématique lorsque les qualifications sont divergentes et déclenchent un traitement fiscal asymétrique aboutissant à ce que le revenu soit déduit dans un État sans être inclus dans la base imposable de l'autre État⁶⁶⁶.

147. Instruments concernés.- Concrètement, les dysfonctionnements de coordination étaient susceptibles d'affecter la plupart des instruments originellement adoptés par les États pour supprimer les redondances d'imposition et présentés dans le

⁶⁶⁵ Par exemple, un instrument de dette comme un prêt peut se rapprocher d'un instrument de capital au regard de ses caractéristiques (durée déterminée ou indéterminée, dette subordonnée, etc...). À l'inverse, un instrument de capital, comme des actions, peut se rapprocher d'un instrument de dette compte tenu de certains éléments (caractère privilégié, rémunération à taux fixe ou taux variable, etc.). Pour des études complètes voir DUNCAN (J.), « Rapport général », in IFA, *Tax Treatment of Hybrid Financial Instruments in Cross-Border Transactions*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 85a, 2000, 727 p., pp. 35-50, spéc. p. 37 ; BUNDGAARD (J.), « Classification and Treatment of Hybrid Financial Instruments and Income Derived Therefrom under EU Corporate Tax Directives », *European Taxation*, 2010, n° 10, pp. 442-456 (première partie de l'article) et n° 11, pp. 490-500 (deuxième partie de l'article).

⁶⁶⁶ Typiquement, le flux est déduit dans l'État du payeur (filiale) car il y reçoit la qualification d'intérêt, mais il est exempté dans l'État du bénéficiaire (société mère) car il y reçoit la qualification de dividende. Ce problème a également été traité précocement par l'OCDE qui a modifié l'art. 23 de son modèle et les commentaires s'y rapportant en l'an 2000. L'ajustement proposé ne semble toutefois pas avoir été systématiquement repris par les États, dans leur pratique conventionnelle.

précédent chapitre de cette thèse⁶⁶⁷. En particulier, les directives « mère-fille »⁶⁶⁸ et « intérêts-redevances »⁶⁶⁹ qui régissent l'imposition transfrontalière des flux financiers étaient en effet particulièrement vulnérables aux problèmes des asymétries de qualification affectant les paiements par exemple, mais pouvaient également voir leurs règles perturbées par l'hybridité des sociétés entrant dans leurs champs d'application respectifs⁶⁷⁰. En outre, les conventions fiscales bilatérales, dont le réseau intra-européen est extrêmement dense, sont également sujettes à des dysfonctionnements potentiels, comme en témoignent les travaux de l'OCDE depuis deux décennies⁶⁷¹. Enfin, il ne pouvait être exclu que des règles de droit interne ayant vocation à saisir les situations transfrontalières pour organiser l'élimination de certaines doubles impositions qui ne seraient pas déjà prises en charge par des instruments supra- ou internationaux conduisent également à des sur-corrrections indésirables.

Face à la variété des terrains d'action identifiés, il fallait s'assurer que l'Union européenne puisse, techniquement, agir sur tous ces aspects.

⁶⁶⁷ Voir en ce sens le plan d'action COM(2015) 302, précité, qui recommande de « faire en sorte que les dispositions législatives de l'Union en matière de fiscalité des entreprises visant à prévenir la double imposition, n'entraînent pas une double non-imposition involontaire ».

⁶⁶⁸ Directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille »), *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

⁶⁶⁹ Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (dite « intérêts-redevances »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

⁶⁷⁰ Voir notamment FIBBE (G.) et STEVENS (A.), *Hybrid Entities and the EU Direct Tax Directives*, La Hague, Kluwer Law International, 2015, 286 p.

⁶⁷¹ Après le *Partnership Report*, précité, qui examine les hypothèses de double imposition et double non-imposition résultant du caractère hybride de certaines formes de sociétés (opaques dans un État, transparentes dans l'autre), l'institution apporte, en l'an 2000, une modification à l'art. 23 de son modèle et aux commentaires correspondants afin d'endiguer les situations de double non-imposition liées à des divergences de qualification affectant les revenus passifs (notamment les instruments financiers hybrides, considérés comme de la dette dans un État et du capital dans l'autre). Sur ces évolutions, voir LANG (M.), « Rapport Général », in IFA, *Double Non-Taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, 2004, 766 p., pp. 73-119. En 2008, elle apporte une nouvelle modification, toujours au sujet des conflits de qualification. Les dysfonctionnements potentiels des conventions fiscales ont d'ailleurs été mis en lumière dans l'actualité médiatique européenne à travers l'affaire *McDonald's*. Dans cette affaire, la Commission avait lancé une procédure d'enquête pour suspicion d'aide d'État à l'égard d'un *ruling* luxembourgeois qui confirmait une situation de double non-imposition entre le Luxembourg et les États-Unis liée à l'existence d'un établissement stable hybride. Cette affaire concernait une situation en lien avec un État tiers mais son caractère est illustratif, *mutatis mutandis*, également pour les situations intra-européennes. Depuis 2012, l'OCDE mène le projet BEPS, précité, qui entend, entre autres, résorber les défaillances des conventions fiscales. Pour cela l'Action 6 du BEPS préconise de modifier le préambule du modèle de convention pour mentionner que leur objectif est d'éliminer la double imposition sans pour autant créer d'opportunités de non-imposition ou d'imposition réduite résultant de comportements frauduleux ou évasifs.

2. Contraintes instrumentales

148. Identification du problème.- Pour rappel, comme exposé dans le premier chapitre de cette thèse, le truchement du marché intérieur – qui permet à l’Union d’agir sur les questions fiscales – impose certaines contraintes aux institutions de l’Union européenne. D’un point de vue instrumental, en particulier, la seule option est l’emploi de directives, *a fortiori* depuis que l’ancien article 293 TCE (qui de toutes façons n’abordait que le problème des doubles impositions) a été supprimé.

Cette contrainte instrumentale ne pose pas de difficultés particulières lorsqu’il s’agit de réajuster le droit dérivé ou les dispositifs domestiques. Elle devient en revanche plus sensible lorsque les conventions fiscales bilatérales sont en jeu, en raison du rapport normatif hiérarchique délicat qu’entretiennent, au sein de l’ordre interne, les mesures nationales de transposition du droit dérivé, d’une part, et les engagements internationaux des États membres, d’autre part. En l’occurrence, se pose la question de savoir si un contribuable pourrait tenter de contester l’application des mesures de transposition interne d’une directive européenne au regard d’une convention fiscale bilatérale (non encore renégociée pour tenir compte de la directive) et qui lui serait plus favorable⁶⁷². S’il est bien établi que le traité et le droit dérivé qui en est issu priment les accords internationaux conclus entre États membres⁶⁷³, le point est plus incertain lorsque des engagements conventionnels avec des États tiers sont en jeu, comme nous le verrons plus tard⁶⁷⁴.

⁶⁷² Sur ce point voir RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. p. 99 ; voir également les réflexions proposées au regard du projet ACCIS mais intéressantes *mutatis mutandis* pour d’autres directives par GUTMANN (D.) et RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), « CC(C)TB and International Taxation », *EC Tax Review*, 2017, n° 5, pp. 233-245. Pour une étude qui pose le problème des directives moins favorables aux conventions fiscales dans le cadre des situations impliquant des États tiers, voir KARAĪANOV (K.), « The ATAD 2 Anti-Hybrid Rules versus EU Member State Tax Treaties with Third States: Is Override Possible? », *European Taxation*, 2019, n° 2-3, pp. 52-59.

⁶⁷³ Voir CJCE, 27 février 1962, *Commission c. Italie*, aff. 10/61, *Rec.* p. 1 : « le traité C.E.E. prime, dans les matières qu’il règle, les conventions conclues avant son entrée en vigueur entre les États membres » ; CJCE, 22 octobre 2009, *Bogiatzi*, aff. C-301/08, *Rec.* p. I-10185, point 19 et jurisprudence citée : « les dispositions d’une convention conclue antérieurement à l’entrée en vigueur du traité ne peuvent être invoquées dans les rapports intracommunautaires ».

⁶⁷⁴ Sur ce sujet, voir *infra* § 528 *in fine* et note 2408.

Bien que la prise en charge des incohérences résultant des doubles non-impositions exige de réinventer les paradigmes existants, les institutions de l'Union européenne ont efficacement répondu à cette préoccupation nouvelle par le biais du droit dérivé. Celui-ci organise désormais une articulation rationnelle entre les systèmes fiscaux nationaux.

§ 2. *Les modalités de l'articulation technique*

149. Action symptomatique comme pis-aller.- Dans la mesure où les causes originelles des dysfonctionnements les plus fréquents et les plus critiquables tiennent à des divergences d'appréciation des situations fiscales (*mismatches*), une solution efficace pour assurer une articulation sans hiatus des systèmes fiscaux – avancée d'ailleurs par plusieurs acteurs – aurait pu consister à procéder à une harmonisation complète des qualifications⁶⁷⁵. Certes, cette approche particulièrement invasive n'avait déjà pas été retenue pour lutter contre les doubles impositions, mais on aurait pu imaginer qu'elle eût davantage de succès pour servir une action législative allant justement dans le sens des préoccupations budgétaires des États. Il n'en fut rien.

À défaut de pouvoir agir directement à la racine du mal, une autre piste possible était d'obliger explicitement un État à tenir compte, aux fins de son propre traitement fiscal, de la qualification (et, en conséquence, du traitement) appliquée par l'autre État impliqué dans la situation fiscale considérée. Rationnalisé de façon à éviter toute circularité, ce système de correspondance (*linking rules*) aurait permis aux États de conserver la maîtrise de leurs qualifications fiscales dans la plupart des cas, à charge pour eux d'y renoncer et de s'aligner sur celles de leurs partenaires en cas de divergence aboutissant à une double non-imposition⁶⁷⁶. Basée sur la reconnaissance mutuelle et

⁶⁷⁵ Au sein des institutions, c'est une des pistes suggérées par le Parlement européen dans sa résolution du 16 décembre 2015 contenant des recommandations à la Commission en vue de favoriser la transparence, la coordination et la convergence des politiques en matière d'impôt sur les sociétés au sein de l'Union (2015/2010(INL)). Pour une suggestion en ce sens, voir la position défendue par FIBBE (G.), *EC Law Aspects of Hybrid Entities*, Amsterdam, IBFD, 2009, 444 p. ; FIBBE (G.) et STEVENS (A.), *Hybrid Entities and the EU Direct Tax Directives*, La Hague, Kluwer Law International, 2015, 286 p.

⁶⁷⁶ Sur le sujet des *linking rules* envisagées au niveau national, voir notamment BUNDGAARD (J.), « Hybrid Financial Instruments and Primary Law », *European Taxation*, 2013, n° 11, pp. 539-554 (première partie de l'article) et n° 12, pp. 587-594 (deuxième partie de l'article). Sur les risques de circularité des *linking rules*

donc en phase avec l'esprit de la construction européenne, cette méthode fut proposée à plusieurs reprises par les institutions⁶⁷⁷. Décorrélée des solutions techniques élaborées par l'OCDE dans le cadre des travaux BEPS⁶⁷⁸, elle fut finalement remplacée par une action strictement symptomatique⁶⁷⁹ qui ne supprime pas les causes du problème *ab initio*, ni ne les estompe ponctuellement, mais qui consiste à neutraliser leurs conséquences sur le traitement fiscal (imposition ou absence d'imposition)⁶⁸⁰. Cette approche a été suivie tant pour l'ajustement des instruments de coordination préexistants et dysfonctionnels (A) que pour la création de règles « anti-failles » nouvelles (B).

A. L'ajustement des règles existantes

150. Multiplicité des actions à mener.- Afin de supprimer les risques de failles laissant persister des lacunes d'imposition involontaires entre les systèmes fiscaux des

nationales, voir MARCHGRABER (Ch.), « Tackling Deduction and Non-Inclusion Schemes – The Proposal of the European Commission », *European Taxation*, 2014, n° 4, pp. 133-142, spéc. p. 141.

⁶⁷⁷ En mai 2010, le groupe « Code de conduite » a convenu que l'État membre du bénéficiaire devrait appliquer aux paiements effectués au titre d'un prêt hybride le même traitement fiscal (emprunts ou fonds propres) que l'État membre de la source afin d'éviter une double non-imposition (doc. 10033/10 FISC 47). Voir ensuite l'art. 10 de la proposition de directive « ATAD », COM(2016) 26 final.

⁶⁷⁸ Dans le contexte d'une appréhension de plus en plus globale des problématiques fiscales, les travaux de l'Union européenne ont été étroitement connectés à ceux menés par l'OCDE dans le cadre de son grand projet BEPS : l'Union ne pouvait véritablement aller à contre-courant des recommandations formulées dans le cadre de ce forum international, sous peine de générer de nouvelles asymétries. Pour autant, l'intégration européenne repose sur un cadre réglementaire particulièrement intégré dont les spécificités ne doivent pas être négligées : c'est d'ailleurs la préoccupation qui ressort de la plupart des travaux institutionnels. Par exemple, dans son document de travail SWD(2013) 473 final, attaché à la proposition de modification de la directive « mère-fille » COM(2013) 814 final, la Commission affirme qu'elle « reconnaît l'importance de trouver des solutions à l'échelle mondiale, mais [qu'] il est nécessaire que l'Union remédie aux asymétries et aux pratiques abusives en tenant compte de la législation de l'Union en vigueur et de la jurisprudence de la Cour de justice. La Commission est d'avis que la révision de la [directive « mère-fille »] peut apporter une importante contribution aux travaux de l'OCDE relatifs à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices car elle constituerait une bonne pratique en matière de lutte contre l'érosion de la base d'imposition ».

⁶⁷⁹ Sur l'idée d'approche symptomatique, voir FIBBE (G.) et STEVENS (A.), « Hybrid Mismatches Under the ATAD I et II », *EC Tax Review*, 2017, n° 3, pp. 153-166 ; VERHOOG (M.) et BREUER (H.), « Hybrid Entity Issues in a Tax Treaty Context: OECD Approach versus Actual Tax Treaties », *Intertax*, 2016, n° 8-9, pp. 684-700, spéc. p. 690 ; FIBBE (G.) et STEVENS (A.), *Hybrid Entities and the EU Direct Tax Directives*, La Hague, Kluwer Law International, 2015, 286 p., spéc. p. 45.

⁶⁸⁰ Cette dynamique ressort clairement du considérant 13 de la directive « ATAD » examinée ci-après. On peut y lire : « [...] il est utile de préciser que les mesures prévues par la présente directive en vue de lutter contre les dispositifs hybrides visent les situations où ces dispositifs hybrides sont imputables aux différences existant dans la qualification juridique d'un instrument financier ou d'une entité et qu'elles ne sont pas destinées à porter atteinte aux caractéristiques générales du système fiscal d'un État membre ».

États membres, la Commission européenne suggéra en premier lieu l'ajustement des conventions fiscales bilatérales (1). Envisageant la révision des directives séparément⁶⁸¹, elle pensait que les discussions pendantes à propos de la refonte de la directive « intérêts-redevances » seraient la première occasion de modifier le droit dérivé mais cette stratégie s'enlisa (2). Seule la directive « mère-fille », qui offrait finalement plus de prise en la matière, notamment sur la question des hybrides⁶⁸², fut finalement modifiée (3).

1. *Recommandation d'ajustement des conventions fiscales*

151. *Subject-to-tax clause.*- Dans la lignée des mises à jour successives du modèle OCDE qui n'ont pas forcément été reprises par les États dans leur pratique conventionnelle, la Commission européenne suggéra, par le biais d'une recommandation⁶⁸³, que les États incluent dans leurs conventions⁶⁸⁴ un dispositif unique très simple : une clause d'imposition effective (*subject-to-tax clause*)⁶⁸⁵ qui entend limiter l'application des règles d'élimination ou d'atténuation de la double imposition aux situations dans lesquelles le revenu est effectivement imposé dans l'autre État⁶⁸⁶, c'est-à-dire ni exonéré, ni soumis à un crédit d'impôt intégral, ni soumis à une imposition à un taux nul⁶⁸⁷. Si la Commission ne précise pas où la clause doit être insérée à l'intérieur de la convention – ce que certains auteurs n'ont pas manqué de

⁶⁸¹ Voir en ce sens Commission européenne, 6 décembre 2012, *Recommandation relative à la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806 final, cons. 9.

⁶⁸² Voir en ce sens VANDEN HURK (H.), « Proposed Amended Parent-Subsidiary Directive Reveals the European Commission's Lack of Vision », *Bulletin for International Taxation*, 2014, n° 9, pp. 488-497.

⁶⁸³ Recommandation C(2012) 8806, précitée.

⁶⁸⁴ Cette recommandation vaut tant pour les conventions fiscales conclues entre États membres qu'avec les États tiers.

⁶⁸⁵ La recommandation propose deux mesures : une clause d'imposition effective et une règle anti-abus générale. Dans le cadre de cette section, nous nous concentrons sur la première. Les mesures anti-abus font l'objet d'une analyse en Chapitre 3. À noter que ce document a vocation à s'appliquer tant aux conventions intra-européennes qu'aux conventions impliquant des États tiers ; dans le cadre de ce Titre 1, nous nous concentrons sur le premier aspect.

⁶⁸⁶ La clause proposée était libellée comme suit : « Lorsque la présente convention prévoit qu'un élément de revenu n'est imposable que dans un des États contractants ou qu'il peut être imposé dans un de ces États, il est interdit à l'autre État contractant d'imposer cet élément uniquement si l'élément en question est soumis à l'imposition dans le premier État contractant ».

⁶⁸⁷ Ces précisions sont fournies par la Commission dans sa recommandation.

relever⁶⁸⁸ – le fait que la clause évoque tant les règles de distribution complète que de distribution ouverte⁶⁸⁹ suggère qu'elle ne peut être ajoutée que dans les dispositions introductives ou finales et non dans un article correspondant à une règle de fond spécifique.

152. Limites.- Cette clause ne peut cependant revêtir qu'une efficacité limitée et ce pour deux raisons. Tout d'abord, parce qu'elle est suggérée par voie de recommandation, elle est dépourvue de force contraignante. Ensuite, même à supposer qu'un État souhaite effectivement la relayer, elle présente une faiblesse technique qui tient à son libellé : la clause établit simplement que l'interdiction de taxer du second État n'est applicable que lorsqu'il y a une taxation dans le premier État⁶⁹⁰ ; ainsi, *a contrario*, lorsqu'il n'y a pas de taxation dans le premier État, le second peut taxer, mais il n'est pas soumis à une véritable *obligation de taxer*. En pratique, il semble que cette initiative institutionnelle n'ait pas porté ses fruits⁶⁹¹.

Si l'ajustement efficace des conventions fiscales bilatérales semblait donc difficile, les ambitions pouvaient être plus optimistes en ce qui concerne les directives. Pourtant, la révision de la directive « intérêts-redevances » s'est révélée délicate.

⁶⁸⁸ Voir par exemple MARCHGRABER (Ch.), « The Avoidance of Double Non-taxation in Double Tax Treaty Law: A Critical Analysis of the Subject-To-Tax Clause Recommended by the European Commission », *EC Tax Review*, 2014, n° 5, pp. 293-302.

⁶⁸⁹ Pour rappel, une règle de distribution complète attribue le droit d'imposer à un seul État ; une règle de distribution ouverte admet des droits d'imposition concurrents, à charge pour les États d'éliminer la double imposition par voie d'exemption ou d'imputation ; sur ces deux méthodes, voir *supra*, dans le chapitre précédent, § 71.

⁶⁹⁰ Ce problème de rédaction est analogue à celui rencontré au moment de la modification de la directive « mère-fille » exposé *infra* au point 3 de ce A).

⁶⁹¹ Dès le départ, certains auteurs ont estimé que la transposition d'une telle clause était très peu probable ; voir DOURADO (A.P.), « The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? », *Intertax*, 2016, n° 6-7, pp. 440-445. À noter toutefois que certains États ont pris l'habitude d'inclure des « *subject-to-tax clauses* » dans leurs conventions fiscales bien avant la suggestion formulée par la Commission européenne ; c'est le cas de l'Autriche, de l'Allemagne et des pays nordiques (même si la portée exacte de ces clauses est sujette à débat) ; voir en ce sens BURGSTALLER (E.) et SCHILCHER (M.), « Subject-to-tax Clauses in Tax Treaties », *European Taxation*, 2004, n° 6, pp. 266-176.

2. *Ambition de révision de la directive « intérêts-redevances »*

153. Position du problème (avant la révision de la directive « mère-fille »).- Si, dans la version en vigueur de la directive « intérêts-redevances », il est loisible à l'État de la source de demander une preuve de l'imposition effective dans l'État de résidence pour accorder l'exonération de retenue à la source⁶⁹², rien ne l'oblige à procéder à cette vérification et rien ne le contraint d'ailleurs à prévoir dans son droit national une taxation⁶⁹³. Sur cette base, il est alors possible que le flux exonéré dans l'État d'origine sur le fondement de l'article 1^{er} § 1 de la directive (et déductible en vertu des règles nationales puisqu'il s'agit d'un intérêt) ne soit pas taxé non plus dans l'État de destination.

Ce risque s'accroît en cas d'asymétrie de qualification (*mismatch*) puisqu'un flux traité comme des intérêts dans l'État d'origine (et donc exempté) mais traité comme une remontée de dividendes dans l'État de destination pourrait bénéficier des mécanismes d'élimination de la double imposition économique dans cet État (dans notre hypothèse de travail, la méthode de l'exemption)⁶⁹⁴. Il existe toutefois dans la directive « intérêts-redevances » originelle une disposition « anti-hybride » qui permet aux États d'exclure les paiements hybrides du bénéfice de la directive (et donc de refuser l'exonération de retenue à la source)⁶⁹⁵. S'il ne s'agit là que d'une faculté, elle a été largement exercée par les États membres⁶⁹⁶.

⁶⁹² Art. 1 § 11 de la directive « intérêts-redevances ».

⁶⁹³ Aucune obligation ne résulte du texte de la directive. En revanche, aujourd'hui et depuis la révision de la directive « mère-fille », lorsque l'on est en présence d'un paiement hybride, une obligation de taxer résulte de la directive « mère-fille », voir *infra* §§ 155 et s.

⁶⁹⁴ Cette hypothèse est exclue depuis la révision de la directive « mère-fille ».

⁶⁹⁵ Art. 4 § 1 sous a) de la directive « mère-fille ». Sur les interrogations que suscite cette disposition, notamment quant à la question de savoir si ces paiements exclus de la directive « intérêts-redevances » peuvent être pris en charge par la directive « mère-fille », voir BUNDGAARD (J.), « Classification and Treatment of Hybrid Financial Instruments and Income Derived Therefrom under EU Corporate Tax Directives », *European Taxation*, 2010, n° 10, pp. 442-456 (première partie de l'article).

⁶⁹⁶ Une étude de 2005 indique que les États membres suivants ont exercé l'option pour l'art. 4 § 1 sous a) : Autriche, Belgique, Finlande, France, Allemagne, Hongrie, Irlande, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Suède. Voir IBFD, *Survey on the Implementation of the EC Interest and Royalty Directive*, 2005, 97 p., spéc. p. 17, consultable à ce lien : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/survey_ir_dir.pdf.

154. Projet d'insertion d'une clause d'imposition effective.- Pour éviter que les États membres ne soient ainsi tenus d'accorder l'exonération de retenue à la source prévue par la directive, même en l'absence d'imposition effective ailleurs dans l'Union⁶⁹⁷, la Commission européenne a préconisé, là encore, l'insertion d'une clause obligatoire d'imposition effective (*subject-to-tax clause*)⁶⁹⁸. Toutefois, la révision de ce texte n'a pas abouti.

S'il est en revanche un texte dont les modifications ne sont plus à l'état de projet, c'est la directive « mère-fille ».

3. *Modification de la directive « mère-fille »*

155. Position du problème.- Le mécanisme initialement instauré par la directive « mère-fille » (exonération de retenue à la source dans l'État de la filiale associée à un crédit d'impôt ou une exemption dans l'État de la société mère⁶⁹⁹) peut devenir problématique si l'application de l'exemption est maintenue dans des situations où le revenu n'est pourtant pas imposé au niveau de la filiale. Un tel phénomène était susceptible de se produire en présence d'un paiement hybride. Traité comme un intérêt dans l'État de la filiale, un tel flux y était non seulement exonéré de retenue à la source (sur le fondement de la directive « intérêts-redevances ou, lorsque le seuil de 25 % de détention n'était pas atteint, sur le fondement du droit national, dans les systèmes domestiques où la taxation à la source des intérêts sortants n'est pas prévue) mais aussi

⁶⁹⁷ COM(2015) 302, précité, pp. 10-11.

⁶⁹⁸ Proposition de directive COM(2011)714 final. Cette proposition est motivée ainsi : « [...] La proposition de refonte ajoute également une nouvelle condition relative à l'exonération fiscale: le bénéficiaire doit être soumis à l'impôt sur les sociétés dans l'État membre où il est établi au titre des revenus provenant des paiements d'intérêts ou de redevances. Ce nouveau critère doit permettre d'éviter que le dégrèvement fiscal soit accordé dans les cas où les revenus correspondants ne sont pas soumis à l'impôt et, partant, de combler une lacune que pourraient exploiter les fraudeurs [...] ». Il est proposé de modifier l'art. 1^{er} pour aboutir au texte suivant : « Les paiements d'intérêts et de redevances échus dans un État membre sont exonérés de toute imposition, retenue à la source ou recouvrée par voie de rôle, dans cet État membre d'origine, lorsque le bénéficiaire des intérêts ou de redevances est une société d'un autre État membre ou un établissement stable, situé dans un autre État membre, d'une société d'un État membre *et est effectivement soumis à un impôt sur les revenus provenant de ces paiements dans cet autre État membre* ». Là encore, on observera que la formulation ne permet pas la mise en place d'une véritable obligation de taxer.

⁶⁹⁹ Sur ce mécanisme, voir *supra* §§ 111 et s.

déductible de la base imposable de la filiale. En parallèle, qualifié de dividende dans l'État de la société mère, il y était exempté.

156. Choix d'une action sur le mécanisme d'exemption.- Dans ces conditions, pour garantir l'articulation sans hiatus des systèmes fiscaux des États membres, plusieurs angles d'action étaient envisageables. On pouvait d'abord songer à exclure purement et simplement ce type de paiements du champ d'application de la directive, mais cette approche aurait abouti à ce qu'ils ne bénéficient ni de l'élimination de la double imposition économique, ni de l'exonération de retenue à la source⁷⁰⁰. On pouvait aussi choisir d'instaurer une règle refusant la déductibilité mais, dans la mesure où le problème de la déductibilité n'était pas abordé par le droit dérivé de l'époque, cette option requérait de créer une règle *ex nihilo*. On pouvait enfin agir sur le traitement fiscal dans l'État de la société mère : c'est l'option qui fut privilégiée.

Sur ce terrain, on envisagea brièvement de supprimer l'alternative prévue à l'article 4 de la directive pour généraliser la méthode du crédit d'impôt : dans la mesure où ce mécanisme consiste à imposer le revenu en tenant compte de l'impôt payé à l'étranger, il garantit l'application d'une imposition dans l'État de résidence, *a fortiori* lorsqu'aucune imposition n'est due dans l'État de la source. Au-delà du fait que la démarche était délicate d'un point de vue dogmatique, puisque les deux méthodes d'élimination de la double imposition sont traditionnellement placées sur un pied d'égalité⁷⁰¹, la mise en œuvre d'un tel ajustement impliquait, concrètement, un effort d'adaptation très significatif de la part des États membres puisque la plupart d'entre eux emploient le système de l'exemption. Finalement, dans sa proposition de

⁷⁰⁰ Voir l'option A1 exposée dans la proposition COM(2013) 814 final. Cette option présente l'intérêt de confirmer *a posteriori* que les paiements hybrides entraient bien dans le champ de la directive « mère-fille », ce dont une partie de la doctrine avait pu douter ; voir MARCHGRABER (Ch.), « Cross-Border Tax Arbitrage, the Parent-Subsidiary Directive (2011/96) and Double Tax Treaty Law », *Bulletin for International Taxation*, 2016, n° 3, pp. 123-132 ; MARCHGRABER (Ch.), « Tackling Deduction and Non-Inclusion Schemes – The Proposal of the European Commission », *European Taxation*, 2014, n° 4, pp. 133-142, spéc. p. 139.

⁷⁰¹ L'équivalence des méthodes anime implicitement le modèle de convention fiscale OCDE et les textes de droit dérivé qui reprennent l'alternative crédit/exemption. Plus explicitement, la jurisprudence développée en matière de libertés de circulation va généralement en ce sens, voir CJCE, 12 décembre 2006 (gde ch.), *Test Claimants in the FII Group Litigation*, aff. C-446/04, *Rec.* p. I-11753 sous les réserves apportées, au sujet du taux effectif d'imposition, par l'arrêt CJUE (gde ch.), 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, aff. C-35/11, ECLI:EU:C:2012:707. Récemment, l'équivalence a été réaffirmée par CJUE, 11 septembre 2014, *Kronos International*, aff. C-47/12, ECLI:EU:C:2014:2200.

modification avancée en 2013, la Commission européenne préféra conserver l'option originelle en assortissant le mécanisme de l'exemption de garde-fous afin d'éviter qu'il ne puisse opérer en l'absence d'imposition dans l'autre État⁷⁰².

157. Subordination de l'exemption à l'absence de déductibilité.- Telle qu'elle était formulée initialement, la proposition de la Commission était insuffisante car elle obligeait simplement les États à « [s'abstenir] d'imposer [des] bénéfices dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles par la filiale ». Sous l'impulsion du Parlement européen et de la présidence grecque, le texte fut cependant ajusté de façon à créer une véritable *obligation de taxer*⁷⁰³. Au terme d'un processus législatif relativement bref par rapport aux délais décisionnels habituels, un accord fut conclu en 2014⁷⁰⁴ et la directive prévoit désormais que les États utilisant le système de l'exemption « s'abstiennent d'imposer ces bénéfices dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles par la filiale, *et les imposent dans la mesure où ils sont déductibles par la filiale* ». En France, la transposition de cette clause a conduit à la modification de l'article 145-6 b) du CGI.

158. Difficultés.- Malgré tout l'intérêt de cette évolution législative pour mieux articuler les systèmes fiscaux et éviter les failles, certaines difficultés subsistent. Tout d'abord, dans la mesure où la directive « mère-file » maintient l'option entre le crédit d'impôt et le régime de l'exemption, certains auteurs n'ont pas manqué de relever que la règle anti-hybride adoptée en 2014 n'aboutissait pas toujours à des taxations équivalentes en présence de remontées de dividendes sur plusieurs niveaux selon l'option choisie par les autres États impliqués⁷⁰⁵. Ensuite, les modifications apportées

⁷⁰² COM(2013) 814 final. La proposition de 2013 contenait deux volets : un dispositif anti-hybride, que nous étudions ici, et une règle anti-abus générale. Voir l'option A2 exposée dans la proposition COM(2013) 814 final.

⁷⁰³ Sur ce problème et son évolution, voir MARCHGRABER (Ch.), « Tackling Deduction and Non-Inclusion Schemes – The Proposal of the European Commission », *European Taxation*, 2014, n° 4, pp. 133-142 ; MARCHGRABER (Ch.), « Cross-Border Tax Arbitrage, the Parent-Subsidiary Directive (2011/96) and Double Tax Treaty Law », *Bulletin for International Taxation*, 2016, n° 3, pp. 123-132.

⁷⁰⁴ Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 219 du 25 juillet 2014, pp. 40-41.

⁷⁰⁵ DE GROOT (I.), « Exemption Method in the EU Parent-Subsidiary Directive Amended in Respect of Hybrid Instruments: What about the Credit Method? », *EC Tax Review*, 2015, n° 3, pp. 158-165.

à la directive « mère-fille » restent mal adaptées aux situations triangulaires (double résidence fiscale de la société mère ou flux transitant par un établissement stable⁷⁰⁶) : dans ces configurations, l'obligation de taxer risque de générer des doubles impositions. À cet égard, la Commission a précisé dans les minutes du Conseil que les amendements proposés ne devaient pas être appliqués lorsqu'ils risquaient de déboucher sur une double imposition⁷⁰⁷ mais cette déclaration n'a pas valeur de droit contraignant.

Si la modification de la directive « mère-fille » permet de résorber significativement les risques de double non-imposition résultant de paiements hybrides, elle ne couvre toutefois pas d'autres configurations de discordances problématiques. Aussi les institutions de l'Union européenne ont-elles entendu proposer des mécanismes anti-*mismatches* de portée plus générale pour venir à bout de ces incohérences.

B. L'adoption de nouvelles règles

159. Rappels historiques. - En réaction au scandale politique entourant les pratiques d'optimisation fiscale dont l'exploitation des discordances de qualification est l'une des méthodes favorites, le Parlement européen a rapidement appelé le législateur à mettre en place une solution plus générale, soit en harmonisant les qualifications soit, à défaut, en instaurant des règles symptomatiques⁷⁰⁸. Sur cette impulsion, la Commission européenne s'est alors saisie de la question à l'occasion de ses travaux consacrés à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales dont l'objectif était de transposer les solutions dégagées par l'OCDE dans le cadre du projet BEPS (en les complétant, le cas échéant). Entre autres mesures que nous examinerons plus en détail au cours des développements ultérieurs de cette thèse, elle a inclus dans sa proposition de directive visant à lutter contre l'évasion fiscale (directive « ATAD ») un article

⁷⁰⁶ Voir en ce sens MARCHGRABER (Ch.), « Cross-Border Tax Arbitrage, the Parent-Subsidiary Directive (2011/96) and Double Tax Treaty Law », *Bulletin for International Taxation*, 2016, n° 3, pp. 123-132, spéc. p. 128.

⁷⁰⁷ Conseil de l'Union européenne, 3 juin 2014, doc. 10419/14, FISC 92, ECOFIN 529, p. 9.

⁷⁰⁸ Résolution du 16 décembre 2015 contenant des recommandations à la Commission en vue de favoriser la transparence, la coordination et la convergence des politiques en matière d'impôt sur les sociétés au sein de l'Union (2015/2010(INL)).

instaurant un dispositif anti-hybride⁷⁰⁹. De facture ambitieuse au début du processus législatif, puisque très général et fondé sur une logique de reconnaissance mutuelle pure et simple⁷¹⁰, cet article s'est révélé bloquant dans les négociations. Pour parvenir à un accord, la clause a été finalement ramenée à une règle plus modeste – limitée aux situations intracommunautaires et donc plus facilement acceptable par les États membres –, à charge ensuite pour les institutions de poursuivre leurs réflexions sur les aspects plus controversés comme la gestion des instruments et entités hybrides dans les situations impliquant des États tiers⁷¹¹. C'est ainsi que, pour compléter l'article 9 de la directive « ATAD 1 »⁷¹² adoptée en juillet 2016 au terme d'un processus législatif dont on soulignera la brièveté, la Commission a avancé dès l'automne de la même année une nouvelle proposition législative⁷¹³ modifiant l'article 9 existant et y adjoignant des articles 9 *bis* (dispositifs hybrides inversés) et 9 *ter* (asymétries liées à la résidence fiscale). Le Conseil ECOFIN parvint à un accord en mai 2017⁷¹⁴. Bien que cette directive (dite « ATAD 2 ») ait principalement vocation à régir les situations impliquant des États tiers, les modifications techniques qu'elle introduit impactent également les situations intra-européennes.

Une fois les modalités d'application de la directive « ATAD » (telle que modifiée en 2017) clarifiées (1), nous examinerons comment elle contribue à l'articulation

⁷⁰⁹ COM(2016) 26 final, art. 10. Les autres mesures sont : une limitation de la déductibilité des intérêts, un dispositif d'*exit tax*, une clause de *switch-over*, une règle anti-abus générale, des règles *CFC*.

⁷¹⁰ L'art. 10 du projet se lisait comme suit (extraits) : « Lorsque deux États membres donnent une qualification juridique différente au même contribuable (entité hybride), [...] la qualification juridique donnée à l'entité hybride par l'État membre d'origine du paiement, des charges ou des pertes est appliquée par l'autre État membre. Lorsque deux États membres donnent une qualification juridique différente au même paiement (instrument hybride) [...], la qualification juridique donnée à l'instrument hybride par l'État membre d'origine du paiement est appliquée par l'autre État membre ». Cette disposition anti-hybride sera remaniée et renumérotée art. 9 dans la version finale du texte.

⁷¹¹ Déclaration du Conseil du 12 juillet 2016 accompagnant la directive « ATAD » et demandant à la Commission de présenter, d'ici octobre 2016, une proposition relative aux dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers.

⁷¹² Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14 (dite « directive ATAD 1 »).

⁷¹³ COM(2016) 687 final.

⁷¹⁴ Directive (UE) 2017/952 du Conseil, du 29 mai 2017, modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, *JOUE* n° L 144 du 7 juin 2017, pp. 1-11 (dite « ATAD 2 »).

cohérente des systèmes fiscaux des États membres en endiguant certaines situations de double non-imposition (2), tout en identifiant ses limites (3).

1. Modalités d'application de la directive « ATAD »

160. Champ d'application.- Dans sa version consolidée issue de la modification adoptée en 2017, la directive « ATAD » (dont ses dispositions relatives aux hybrides, à savoir ses articles 9, 9 *bis* et 9 *ter*) s'applique, *ratione personae*, « à tous les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés dans un ou plusieurs États membres, y compris les établissements stables, lorsqu'ils sont situés dans un ou plusieurs États membres, d'entités ayant leur résidence fiscale dans un pays tiers »⁷¹⁵. En outre, afin de saisir les dispositifs d'hybrides inversés (traités à l'article 9 *bis*), sont également appréhendées « toutes les entités qu'un État membre considère comme transparentes à des fins fiscales »⁷¹⁶, à l'exclusion des organismes de placement collectif⁷¹⁷. Lorsque le schéma hybride implique des « entreprises associées », le seuil de détention retenu est 50 %⁷¹⁸ (et non 25 % comme dans le reste de la directive) dans la plupart des cas, sauf en cas d'instrument financier hybride.

Ratione materiae, les articles 9, 9 *bis* et 9 *ter* s'attèlent tant aux *mismatches* affectant les paiements qu'à ceux affectant les entités⁷¹⁹, l'objectif étant de saisir les schémas de déduction/non-inclusion et les schémas de double déduction, mais aussi les hypothèses de déduction d'un paiement qui finance lui-même des dépenses déductibles donnant lieu à un dispositif hybride (hybride importé)⁷²⁰, les asymétries de prise en compte d'un

⁷¹⁵ Art. 1 § 1 de la directive « ATAD ». Toutefois, et sous certaines conditions, les États membres ont la faculté d'exclure du champ des règles anti-hybrides certaines configurations techniques énumérées à l'art. 9 § 4.

⁷¹⁶ Art. 1 § 2 de la directive « ATAD ».

⁷¹⁷ Art. 9 *bis* § 2) de la directive « ATAD ».

⁷¹⁸ Art. 2 point 4) de la directive « ATAD ». Lorsque la mesure anti-hybride fait référence à des entreprises associées, le seuil de détention retenu pour apprécier un tel lien est rehaussé à 50 % au lieu de 25 %.

⁷¹⁹ Une définition des dispositifs hybrides est proposée à l'art. 2, sous 9), de la directive « ATAD ». On relèvera toutefois qu'il s'agit d'une définition technique, centrée sur les implications fiscales de ces dispositifs, plus que sur le véritable nature économique ; voir en ce sens PEETERS (B.) et VANNESTE (L.), « The Hybrid Financial Instruments: The Effects of the OECD BEPS Action 2 Report and the ATAD », *Intertax*, 2020, n° 1, pp. 14-45.

⁷²⁰ Art. 9 § 3 de la directive « ATAD ».

établissement stable⁷²¹, les transferts hybrides d'instruments financiers⁷²² et les doubles déductions liées à la pluralité de résidences fiscales⁷²³.

161. Articulation avec d'autres instruments.- Contrairement à la première version de la directive « ATAD » (2016) qui n'organisait pas son articulation avec l'anti-hybride de la directive « mère-fille », la directive « ATAD » issue de la révision de 2017 précise dans son préambule qu'elle a vocation à s'appliquer de manière subsidiaire lorsque la situation de double non-imposition causée par un hybride n'est pas déjà couverte par la directive « mère-fille »⁷²⁴.

Quant à l'articulation avec les conventions fiscales, elle dépend du niveau de protection que ces textes accordent. En effet, dans la mesure où la directive « ATAD » et toutes les mesures anti-évasion qu'elle prévoit constituent en principe des standards minimaux, rien ne fait obstacle à ce que des dispositions nationales ou conventionnelles organisent un niveau plus élevé de protection des bases d'impositions nationales⁷²⁵. Une incertitude – déjà soulevée ci-dessus à un autre égard⁷²⁶ – apparaît en revanche dans l'hypothèse où une convention fiscale contiendrait un mécanisme plus favorable au contribuable. Dans l'esprit de la directive, celui-ci devrait être tenu en échec ; le juge national risque cependant d'être confronté aux difficultés des rapports hiérarchiques entre les mesures internes de transposition de la directive et la convention fiscale invoquée, notamment dans les situations impliquant des États tiers.

Les modalités d'application des règles anti-hybrides contenues dans la directive « ATAD » étant désormais clarifiées, il convient à présent d'examiner comment opèrent les mécanismes en question.

⁷²¹ Art. 9 § 5 de la directive « ATAD ». Il s'agit de l'hypothèse dans laquelle l'État du siège identifie un établissement stable dans une autre juridiction et ne prend pas en compte les profits réalisés à l'étranger alors que la juridiction en question n'identifie pas d'établissement stable et ne prend donc pas non plus en compte ces profits.

⁷²² Art. 9 § 6 de la directive « ATAD ».

⁷²³ Art. 9 *ter* de la directive « ATAD ».

⁷²⁴ Voir en ce sens le considérant 30 de la directive 2017/952/UE, précitée.

⁷²⁵ Art. 3 de la directive « ATAD ».

⁷²⁶ Voir *supra* § 148.

2. Mécanismes de neutralisation des asymétries

162. Multiplicité des règles *ad hoc*.- Dans sa version de 2016, le dispositif anti-hybride de la directive « ATAD » abordait la question des dispositifs hybrides de manière relativement simplifiée. Limité aux situations intracommunautaires, il évoquait deux hypothèses : les schémas de doubles déductions d'une part, qui devaient être corrigés par une déduction unique dans l'État d'origine, et les schémas de déduction/non-inclusion d'autre part, corrigés par un refus de déduction du paiement. La version de 2017 reprend et raffine cette base pour que l'article régit désormais non plus seulement des situations entre États membres mais aussi les situations impliquant des États tiers. Pour tenir compte du fait que ces derniers n'appliquent pas forcément de règles anti-hybrides (contrairement aux États membres qui y sont contraints par la directive) ou retiennent des mécanismes différents, ont été introduites, conformément aux préconisations de l'OCDE, des règles secondaires ayant vocation à opérer lorsque le mécanisme anti-hybride primaire n'est pas suivi⁷²⁷. En outre, la nouvelle version du texte envisage plusieurs schémas hybrides supplémentaires, auxquels correspondent des règles techniques *ad hoc*⁷²⁸ qui, en tant que règles spéciales, priment sur les méthodes anti-hybrides générales prévues aux paragraphes 1 et 2 de l'article 9. Ces règles sont transposées en droit français aux articles 205 B et s. du CGI.

⁷²⁷ Pour les doubles déductions, la déduction est refusée dans l'État de l'investisseur ; à défaut, elle est refusée dans l'État du payeur (art. 9 § 1). En cas de déduction/non-inclusion, la déduction est refusée dans l'État du payeur ; dans le cas contraire, le montant du paiement est inclus dans la base imposable dans l'État du bénéficiaire (art. 9 § 2). *A priori*, le non-respect de la règle primaire ne devrait toutefois pas advenir dans les situations intra-européennes.

⁷²⁸ Pour les hybrides importés, la déduction du paiement finançant un hybride est refusée (art. 9 § 3). En cas d'établissement stable non pris en compte, le siège est obligé d'inclure les revenus de cet établissement non pris en compte dans ses propres résultats, sauf obligation d'exonération résultant d'une convention fiscale (art. 9 § 5). Les transferts hybrides d'instruments financiers sont évités en obligeant l'État membre du contribuable à limiter les réductions visées au prorata des revenus nets imposables liés à ce paiement (art. 9 § 6). Le cas des hybrides inversés (art. 9 *bis*) est réglé en rendant l'entité imposable dans son État de localisation, malgré sa transparence. Enfin, les asymétries liées à la pluralité de résidences fiscales (art. 9 *ter*) sont résolues par le refus de déduction par un des États dans la mesure où l'autre juridiction permet de compenser la double déduction par un revenu qui n'est pas soumis à double inclusion. Des exemptions sont prévues pour le secteur bancaire et les opérateurs financiers. En tout cas, pour appliquer et interpréter ces dispositions, les États membres sont invités à se référer aux explications et exemples fournis dans le rapport sur l'Action 2 du BEPS (cons. 28 de la directive « ATAD »).

Bien que la directive « ATAD » améliore l’articulation des systèmes fiscaux des États membres en s’efforçant de résorber les failles générant des lacunes involontaires d’imposition, elle n’est pas exempte de défauts.

3. *Limites*

163. Champ d’application restreint.- Inspirée des règles techniques élaborées par l’OCDE, la directive « ATAD » est relativement complète et permet, dans l’ensemble, une bonne résolution des *mismatches*. On remarquera toutefois qu’en raison de son champ d’application elle ne permet pas de résoudre les *hybrid mismatches* impliquant des personnes physiques – certes, plus rares⁷²⁹.

164. Insuffisances techniques.- Malgré la technicité des mécanismes prévus aux articles 9 et s. de la directive « ATAD », il n’est pas exclu que certaines incohérences persistent à la marge. En particulier, dans la mesure où les règles ciblant les instruments financiers hybrides ne sont pas applicable aux gains en capital, les profits réalisés sur la cession des titres devraient se trouver en dehors du champ de l’anti-hybride⁷³⁰. Plus généralement, les mesures ne visent normalement pas les situations où l’absence d’imposition est due à une fiscalité nulle dans le pays du bénéficiaire du paiement⁷³¹. En outre, certains commentateurs ont même déjà identifié, semble-t-il, des moyens de contourner les règles anti-hybrides mises en place, par exemple en interposant des sociétés faiblement imposées dans des structures hybrides⁷³². Précisons en revanche que, s’il a été régulièrement souligné que la directive « ATAD » risque de générer de

⁷²⁹ En ce sens, voir FIBBE (G.) et STEVENS (A.), « Hybrid Mismatches Under the ATAD I et II », *EC Tax Review*, 2017, n° 3, pp. 153-166

⁷³⁰ Voir en ce sens PEETERS (B.) et VANNESTE (L.), « The Hybrid Financial Instruments: The Effects of the OECD BEPS Action 2 Report and the ATAD », *Intertax*, 2020, n° 1, pp. 14-45.

⁷³¹ Sur ces hypothèses, voir OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides*, BEPS Action 2 : Rapport final, 2015, 494 p., notamment les exemples 1.5 (paiement d’intérêts à une personne exonérée) 1.6 (paiement d’intérêts à une personne établie dans une juridiction à fiscalité nulle) et 1.7 (paiement d’intérêts à un contribuable bénéficiant d’un régime fiscal territorial).

⁷³² Voir par exemple la contribution de KOLLRUSS (T.), « Is ATAD a Black Hole? The Impact on International Tax Planning », *European Taxation*, 2019, n° 8, pp. 377-381.

nouvelles doubles impositions⁷³³, ce problème ne devrait pas concerner les mécanismes anti-hybrides⁷³⁴.

L'amélioration technique des instruments de coordination est une méthode efficace pour résorber les failles fiscales entre les systèmes fiscaux des États membres et garantir ainsi une meilleure cohérence fiscale au sein de l'Union européenne. Cette approche présuppose toutefois une circulation efficace des informations fiscales ; d'où l'importance de la coopération administrative entre États.

Section 2 – L'appui sur la coopération administrative

165. Théorie des jeux.- L'articulation technique exposée dans la section précédente suit, par nature, une dynamique proche de la théorie des jeux⁷³⁵ : comme les joueurs qui prennent des « décisions en interaction », c'est-à-dire des décisions qui dépendent de celles de leurs homologues et dont la pertinence est étroitement liée à l'information dont ils disposent, les systèmes nationaux prévoient des traitements fiscaux dont la pertinence est subordonnée à une connaissance précise des traitements appliqués dans une autre juridiction. Aussi la circulation efficace des informations fiscales se présente-t-elle comme un prérequis⁷³⁶ indispensable pour l'application efficace des règles

⁷³³ Le point est régulièrement soulevé en doctrine (voir la remarque formulée sur ce point par FIBBE (G.) et STEVENS (A.), « Hybrid Mismatches Under the ATAD I et II », *EC Tax Review*, 2017, n° 3, pp. 153-166, spéc. 163 ; voir aussi SOOM (A.), « Double Taxation Resulting from the ATAD: Is There Relief? », *Intertax*, 2020, n° 3, pp. 273-285). Si la directive « ATAD envisage effectivement le problème, c'est de façon très superficielle et non contraignante en affirmant dans son préambule que « lorsque l'application de ces règles donne lieu à une double imposition, les contribuables devraient bénéficier d'un allègement sous la forme d'une déduction correspondant à l'impôt payé dans un autre État membre ou pays tiers, selon le cas. Par conséquent, l'objectif de ces règles ne devrait pas se limiter à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale mais aussi viser à empêcher la création d'autres obstacles au marché, tels que la double imposition » (cons. 5 de la directive « ATAD »).

⁷³⁴ SOOM (A.), « Double Taxation Resulting from the ATAD: Is There Relief? », *Intertax*, 2020, n° 3, pp. 273-285. L'auteur identifie des risques à l'égard d'autres dispositifs instaurés par la directive (en l'occurrence, la limitation de déductibilité des intérêts et la règle *CFC*).

⁷³⁵ Cette théorie trouve ses fondements dans les travaux d'Ernst Zemelo, puis ceux d'Émile Borel et de John von Neumann. Elle est ensuite développée par Oskar Morgenstern et John von Neumann dans leur ouvrage *Theory of Games and Economic Behavior*, en 1944.

⁷³⁶ HELMINEN (M.), « General Report », in IFA, *The Notion of Tax and the Elimination of International Double-Taxation or Double Non-Taxation*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 101b, 2016, 951 p., pp. 19-76, spéc. p. 67 ; SELICATO (P.), « EU Report », in IFA, *The Notion of Tax and the Elimination of*

d'articulation destinées à corriger les incohérences entre les systèmes fiscaux, notamment, pour ce qui nous occupe ici, les situations dans lesquelles ils risquent d'être disjoints (§ 1). L'efficacité des mécanismes mis en place s'est progressivement intensifiée (§ 2).

§ 1. L'échange d'informations fiscales comme prérequis aux mesures techniques

166. Les multiples volets de la coopération administrative.- Quelle que soit la branche du droit concernée, la matérialité de plus en plus universelle des situations juridiques rend inopportune le maintien d'une territorialité trop stricte des structures administratives⁷³⁷. Au contraire, dans les situations internationales, il est indispensable que les autorités administratives échangent et s'entraident sur des questions d'intérêt commun. Cette coopération procédurale transfrontalière peut engager des dynamiques variées selon les domaines et les problématiques concernées (par exemple, transmission d'informations, aide aux enquêtes ou enquêtes communes, mise à disposition de fonctionnaires voire mise à disposition des forces de coercition).

Sur le terrain fiscal, on distingue essentiellement deux volets. En amont du processus fiscal, l'assistance *en matière d'assiette* contribue à la détermination correcte de l'impôt à percevoir, principalement par le biais d'échange d'informations mais aussi, le cas échéant, grâce à une interaction des fonctionnaires dans le cadre des enquêtes fiscales. En aval, *l'assistance au recouvrement* vise à assurer la collecte effective des impôts déjà établis en organisant la mise à disposition par un État de ses prérogatives

International Double-Taxation or Double Non-Taxation, Cahiers de droit fiscal international, vol. 101b, 2016, 951 p., pp. 77-97, spéc. p. 96.

⁷³⁷ Plusieurs auteurs soulignent les risques d'un tel décalage ; voir VAN THIEL (S.) et VASCEGA (M.), « Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation », *EC Tax Review*, 2011, n° 3, pp. 148-154 ; SEER (R.) et GABERT (I.), « European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements », *Bulletin for International Taxation*, 2011, n° 2, pp. 88-98. Sur l'importance de la coopération administrative pour le fonctionnement du marché intérieur et la réalisation des libertés de circulation, voir LOTTINI (M.), « From "Administrative Cooperation" in the Application of European Union Law to "Administrative Cooperation" in the Protection of European Rights and Liberties », *European Public Law*, 2012, n° 1, pp. 127-147, spéc. p. 130 ; LAFARGE (F.), « Administrative Cooperation between Member States and Implementation of EU Law », *European Public Law*, 2010, n° 4, pp. 597-616, spéc. p. 598-599. Voir aussi BOUCOBZA (I.), *La gouvernance administrative européenne*, Paris, Dalloz, coll. Connaissance du droit, 2017, 134 p.

de puissance publique et de son pouvoir de contrainte pour le compte d'un autre État⁷³⁸. C'est le premier aspect qui nous intéresse ici. On en trouve de premières illustrations dès les prémices du mouvement conventionnel fiscal⁷³⁹. Si ces mécanismes ont ensuite été largement relayés par les *fora* internationaux et inclus dans les standards conventionnels⁷⁴⁰, l'Union s'est dotée d'un système propre qui s'applique en priorité entre les États membres⁷⁴¹. Après avoir rappelé sur quel fondement repose l'échange d'informations en matière fiscale dans le contexte européen (A), nous en présenterons les concrétisations utiles pour la cohérence formelle (B).

A. L'identification d'une base juridique : l'article 100 TCEE

167. L'approche par la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.- Bien que, dans le contexte du droit fiscal international, les mécanismes de coopération administrative aient été inclus dans les conventions bilatérales *d'élimination des doubles impositions*

⁷³⁸ À noter qu'un échange de renseignements peut être prévu en matière de recouvrement (afin de permettre à l'État requérant de vérifier la présence d'avoirs dans l'État requis) ; il ne sera pas examiné ici.

⁷³⁹ Voir par exemple la première convention fiscale internationale qui se trouve être la Convention conclue entre la France et la Belgique le 12 août 1843 relative à l'échange de renseignements tirés des actes présentés à la formalité de l'enregistrement des déclarations de succession ou de mutation par décès et d'autres documents administratifs ; d'autres exemples sont évoqués par LÉVINE (P.) et PINSON (P.), « L'entraide fiscale : de la collaboration à la coopération », *Droit et pratique du commerce international*, tome 11, 1985, n° 2, pp. 267-297.

⁷⁴⁰ Voir art. 26 et 27 du modèle OCDE et art. 26 et 27 du modèle ONU, portant respectivement sur l'assistance en matière d'assiette (essentiellement l'échange de renseignements) et l'assistance en matière de recouvrement. Pour des éléments historiques sur les travaux de la SDN puis de l'OECE/OCDE et l'ONU en matière de coopération administrative, voir notamment KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 557 et s. Ont été également élaborées des conventions spécifiques : OCDE, *Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale*, 2002 ; COE et OCDE, *Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* (ci-après « MAATM »), 1988, révisée par protocole en 2010 ; OCDE, *Accord multilatéral concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers*, 2014 ; OCDE, *Accord multilatéral sur l'échange des déclarations pays par pays*, 2016.

⁷⁴¹ CJCE, 22 octobre 2009, *Bogiatzi*, aff. C-301/08, *Rec. p. I-10185*, point 19 et jurisprudence citée. Certains instruments internationaux confirment d'ailleurs l'application prioritaire des directives européennes (adoptées en matière d'assiette et de recouvrement) entre les États membres ; voir par exemple l'art. 27 de la MAATM de 1988 (non repris dans le protocole de 2010). Les directives de coopération procédurale prévoient toutefois que leur application est sans préjudice des éventuels instruments mettant en place une coopération plus étendue (voir par exemple l'art. 1 § 3 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (dite « coopération administrative »), *JOUE* n° L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12 ; voir aussi l'art. 24 de la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (dite « recouvrement de créances »), *JOUE* n° L 84 du 31 mars 2010, pp. 1-12).

pour des raisons pragmatiques, l'échange de renseignements s'inscrit originellement et principalement dans le cadre de la lutte contre *la fraude et l'évasion fiscales*⁷⁴². C'est cet angle d'attaque qui a permis, dans le contexte européen, l'adoption de droit dérivé (1), même si l'intérêt d'une circulation optimale des informations fiscales dépasse les seules problématiques de fraude ou d'évasion⁷⁴³. L'évolution ultérieure de la structure des traités suscita, *a posteriori*, quelques interrogations (2).

⁷⁴² L'inclusion de l'échange d'informations dans les modèles de convention fiscale pour l'élimination des doubles impositions semblait suggérer un lien prioritaire avec l'objectif d'élimination des doubles impositions. La question s'est donc posée de savoir si, en fiscalité internationale, l'échange de renseignements aux fins de la détermination de l'assiette servait l'élimination des doubles impositions ou au contraire la lutte contre l'évasion fiscale, ou encore, les deux objectifs à la fois. Des considérations historiques et actuelles permettent, à notre sens, d'éclaircir ce point. Tout d'abord, au temps de la SDN et aux débuts de l'OECE/OCDE, les projets en matière de double imposition et en matière d'assistance administrative étaient bien distincts et lorsqu'il a été suggéré d'inclure une disposition relative à l'échange d'informations dans le modèle de convention fiscale, certaines parties s'y sont opposées en soulevant justement que l'objectif d'une telle disposition ne correspondait pas à l'objectif d'élimination des doubles impositions (pour plus de précisions, voir encore KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. pp. 557 et s. ; voir également LÉVINE (P.) et PINSON (P.), « L'entraide fiscale : de la collaboration à la coopération », *Droit et pratique du commerce international*, tome 11, 1985, n° 2, pp. 267-297, spéc. p. 285). S'il a tout de même été choisi d'inclure l'art. 26 dans le modèle de 1963 en limitant initialement son champ d'application aux cas d'application de la convention, cette restriction a finalement été abandonnée afin que l'assistance puisse jouer au-delà des enjeux de double imposition. Plus récemment, le modèle ONU dont la structure est similaire au modèle OCDE aborde explicitement l'assistance administrative et notamment l'échange d'informations en lien avec la prévention de la fraude et de l'évasion fiscale, ce que certains auteurs voient comme une confirmation des buts identiques mais implicites des clauses OCDE (GANGEMI (B.), « Rapport général », in IFA, *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 75b, 1990, 532 p., pp. 57-97, spéc. p. 63). Dès lors, il semble que l'inclusion de l'assistance administrative dans le modèle de convention contre les doubles impositions ait été au départ plus pragmatique – l'idée étant de s'appuyer sur un instrument unique et dont la pratique était déjà diffuse – que dogmatique. Les questionnements à cet égard nous semblent, quoi qu'il en soit, largement dépassés aujourd'hui, dans un contexte où l'assistance au recouvrement de l'impôt est également incluse dans les conventions fiscales de double imposition (art. 27 du modèle OCDE, introduit en 2003) et dans la mesure où il est de plus en plus fréquent que les États attribuent explicitement à leurs conventions bilatérales ce double objectif (voir notamment l'évolution en ce sens suggérée par l'Action 6 du BEPS). Naturellement, ces considérations ne remettent pas en cause la possible autonomie de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, dont témoigne l'existence d'accords spécifiques, comme les accords d'échanges d'informations fiscales (*Tax Information Exchange Agreements* – TIEAs), de plus en plus courants aujourd'hui, notamment avec les pays traditionnellement peu coopératifs.

⁷⁴³ À noter que le rapport Neumark abordait la question de la coopération administrative plutôt dans le contexte de l'élimination de la double imposition. Certaines approches méthodologiques envisagées dans le rapport présupposaient, selon les auteurs, une « collaboration très poussée entre les administrations des États membres » et un « échange de renseignements correct et efficace » ; voir Rapport du Comité fiscal et financier (ci-après « rapport Neumark »), 1962, p. 71 et p. 75 *in fine*. Bien ultérieurement, la Cour de justice a également souligné l'intérêt de la coopération fiscale pour l'élimination des doubles impositions et/ou des discriminations fiscales ; voir exemple CJUE, 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, aff. C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249, points 71 et s. ; CJUE, 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland*, aff. C-18/15, ECLI:EU:C:2016:549, points 40 et s. ; en dehors des problématiques de discriminations fiscales, voir CJCE, 13 avril 2000, *W.N.*, aff. C-420/98, *Rec.* p. I-2847, points 21 à 23.

1. Identification initiale

168. Risques de distorsion dans le marché intérieur.- Lorsque les réflexions sur les questions de coopération fiscale transfrontalière furent amorcées dans le cadre européen, c'est-à-dire dans les années 1970, il s'agissait explicitement d'endiguer les fraudes et abus⁷⁴⁴. Or, parce que ces pratiques sont « susceptible[s] de provoquer des distorsions dans les mouvements de capitaux et dans les conditions de concurrence, [elles] affecte[nt] donc le fonctionnement du marché commun »⁷⁴⁵.

La pertinence d'une action fondée sur le marché intérieur fut en outre renforcée par deux circonstances. D'une part, un précédent législatif liait déjà le thème de la coopération administrative au marché intérieur puisque c'est dans le règlement de 1958 concernant la sécurité sociale des travailleurs migrants – fondé sur l'article 51 TCEE (aujourd'hui 48 TFUE)⁷⁴⁶ – que furent incluses les premières règles de coopération administrative adoptées par les Communautés. D'autre part, les institutions avaient déjà élaboré plusieurs projets fiscaux de fond qu'elles avaient choisi d'enraciner dans le marché intérieur par le biais de l'article 100 TCEE en suivant le cheminement intellectuel et les arguments que nous avons présentés dans le chapitre précédent⁷⁴⁷.

⁷⁴⁴ Cette préoccupation est exprimée notamment dans une Communication du 22 novembre 1974 et dans une résolution du Conseil du 10 février 1975 (*JOCE* n° C 35 du 14 février 1975). Un programme d'action sera présenté par la Commission le 23 juillet 1975 (COM(75) 391 final) : il comprend une proposition de directive pour le recouvrement des créances FEOGA, une proposition de directive sur l'assistance mutuelle entre administrations fiscales et une proposition de directive concernant l'élimination des doubles impositions en cas de correction de bénéfices entre entreprises associées (qui a finalement donné lieu à la convention d'arbitrage examinée en Chapitre 1).

⁷⁴⁵ Voir notamment la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *JOCE* n° L 336, du 27 décembre 1977, pp. 15-20, cons. 1.

⁷⁴⁶ Cette disposition prévoit l'adoption « dans le domaine de la sécurité sociale, [de] mesures nécessaires pour l'établissement de la libre circulation des travailleurs ». Sur le droit européen de la protection sociale, voir OMARJEE (I.), *Droit européen de la protection sociale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2017, 360 p.

⁷⁴⁷ Voir proposition de directive « mère-fille » du 16 janvier 1969, *JOCE* n° C 39 du 22 mars 1969, pp. 7-9 qui a donné lieu à la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9 ; proposition de directive « fusions » du 16 janvier 1969, *JOCE* n° C 39 du 22 mars 1969, pp. 1-6 qui a donné lieu à la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (dite « fusions »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5 ; directive sur les rassemblements de capitaux 69/335/CEE, *JOCE* n° L 249, du 30 octobre 1969, p. 249. Pour plus de détails sur le choix de cette base juridique, à l'époque, nous renvoyons à nos développements proposés dans le chapitre précédent, §§ 93 et s.

L'article 100 TCEE devait donc permettre une action communautaire en matière de coopération fiscale et c'est sur cette base que furent adoptées les premières directives européennes organisant la coopération administrative en matière fiscale : la directive 76/308/CEE⁷⁴⁸ dite « recouvrement de créances » et la directive 77/799/CEE⁷⁴⁹ dite « assistance mutuelle » applicable en matière d'assiette.

Si la détermination de la base juridique semblait n'appeler guère plus de commentaires, la question s'est cependant complexifiée au fil de l'évolution du droit primaire.

2. *Instabilité subséquente*

169. Article 100 TCEE ou article 100 A TCEE ?- Le dédoublement des bases juridiques pour l'harmonisation du marché intérieur introduit par l'Acte unique⁷⁵⁰ fut l'opportunité de remettre en cause le choix de l'article 100 TCEE comme fondement juridique de l'assistance mutuelle en matière fiscale. En effet, lorsqu'il fut question d'amender les textes adoptés dans les années 1970, la Commission proposa de basculer sur l'article 95 TCE (successeur de l'article 100 A TCEE) en expliquant que les dispositions fiscales ne constituaient pas l'objet principal de ces textes. C'est ainsi que sa proposition de révision de la directive « assistance administrative » de 2003⁷⁵¹ fut fondée sur l'article 95 TCE, tout comme sa proposition de révision de la directive « recouvrement de créances » de 1998. Cependant, réticent à abandonner la règle de l'unanimité, le Conseil avait préféré s'en tenir aux articles spécifiques à la fiscalité (articles 93 et 94 TCE). La Commission soumit cette controverse à la Cour de justice à l'occasion d'un recours portant sur la procédure de révision de la directive

⁷⁴⁸ Directive 76/308/CEE du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, *JOCE* n° L 73 du 19 mars 1976, pp. 18-23.

⁷⁴⁹ Directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *JOCE* n° L 336, du 27 décembre 1977, pp. 15-20.

⁷⁵⁰ Sur ce point nous renvoyons également à nos développements proposés dans le chapitre précédent, §§ 93 et s.

⁷⁵¹ Commission européenne, 31 juillet 2003, COM(2003) 446 final.

« recouvrement de créances » mais, dans l'ensemble, les juges lui donnèrent tort en constatant que le projet de directive en question « [procédait] à un certain rapprochement des législations nationales en matière fiscale dès lors qu'elle [obligeait] tous les États membres à traiter les créances émanant des autres États membres comme des créances nationales [...] », de sorte qu'elle portait sur des dispositions fiscales excluant l'utilisation de l'article 95 TCE⁷⁵². Si l'on a pu s'interroger sur la transposabilité de ce raisonnement au cas de la directive adoptée en matière d'assiette⁷⁵³, la pratique purge finalement le débat dans la mesure où le recours à l'article 115 TFUE est aujourd'hui bien établi en matière de coopération administrative⁷⁵⁴.

Aussi souveraine qu'elle soit, la fiscalité fut ainsi, après les questions de sécurité sociale⁷⁵⁵ et de douane⁷⁵⁶, la troisième matière pour laquelle les institutions communautaires développèrent une coopération administrative transfrontalière⁷⁵⁷, et ce dès les années 1970. Cette coopération prévoit notamment l'échange d'informations

⁷⁵² CJCE, 29 avril 2004, *Commission c. Conseil*, aff. C-338/01, *Rec.* p. I-4829, points 63 à 67. Pour plus de détails sur cette controverse, voir TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. pp. 819-820.

⁷⁵³ L'incidence directe de ce texte sur le fonctionnement du marché intérieur n'est pas aussi évident ; voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, spéc. p. 456. L'auteur envisage ensuite la conclusion d'une convention internationale multilatérale entre États membres (p. 457) dans les conditions prévues par l'art. 220 TCE mais dans la mesure où cette disposition a pour objet « l'élimination de la double imposition », la suggestion est délicate à mettre en œuvre.

⁷⁵⁴ À noter toutefois qu'à l'heure actuelle, il existe un autre débat (connexe) sur les bases juridiques pertinentes en matière de coopération fiscale. En effet, sans remettre en cause le recours aux articles « fiscaux » du TFUE (art. 113 et 115) pour fonder et réviser les directives de coopération, la Commission a émis une proposition législative visant à introduire, dans un texte non fiscal (la directive 2013/34/UE, *JOUE* n° L 182 du 29 juin 2013, p. 19, dite « comptable », dont la révision est régie par la procédure législative ordinaire), un dispositif déployant des aspects fiscaux, à savoir le dispositif dit de « CbCR public » qui vise à introduire une obligation de déclaration pays par pays que les entreprises devraient rendre publique (voir *infra* sur ce sujet). Les institutions sont en désaccord sur la possibilité de recourir à la majorité qualifiée ; le point n'est pas encore tranché.

⁷⁵⁵ Règlement n° 3 du Conseil concernant la sécurité sociale des travailleurs migrants, *JOCE* n° 30 du 16 décembre 1958, pp. 561-596, remplacé par le règlement n° 1408/71/CEE du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, *JOCE* n° L 149 du 5 juillet 1971, p. 2, lui-même remplacé par le règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, *JOUE* n° L 166 du 30 avril 2004, pp. 1-123.

⁷⁵⁶ Convention de Naples du 7 septembre 1967 pour l'assistance mutuelle entre les administrations douanières.

⁷⁵⁷ D'autres secteurs sont ensuite appréhendés, par exemple la concurrence (règlement (CE) n° 1/2003 relatif à la mise en œuvre des règles de concurrence prévues aux articles 81 et 82 du traité, *JOUE* n° L 1 du 4 janvier 2003, pp. 1-25, art. 11, 12 et 22) ou encore le marché des services (directive 2006/123/CE, relative aux services dans le marché intérieur, *JOUE* n° L 376 du 27 décembre 2006, pp. 36-68, art. 29 § 1).

entre administrations fiscales, indispensable à la réalisation d'une cohérence aboutie entre systèmes fiscaux.

B. Les mécanismes d'échange d'informations fiscales

170. Identification des instruments pertinents.- Sur la base de l'article 100 TCEE furent adoptées plusieurs directives fiscales procédurales. Tout d'abord, la directive 76/308/CEE⁷⁵⁸ dite « recouvrement de créances », aujourd'hui remplacée par la directive 2010/24/UE⁷⁵⁹, mettait en place un système d'entraide en matière de recouvrement. Ensuite, la directive 77/799/CEE⁷⁶⁰ dite « assistance mutuelle » aujourd'hui refondue par la directive 2011/16/UE⁷⁶¹ dite « coopération administrative » opérait pour faciliter la détermination de l'assiette fiscale. Ces deux cadres juridiques contiennent des règles d'échange d'informations. Nous nous concentrerons toutefois sur celles issues de la directive « coopération administrative » dans la mesure où nous envisageons ici la coopération procédurale lorsqu'elle vient au soutien des règles destinées à combler les défaillances involontaires dans la répartition des droits d'imposer (défaillances d'assiette, donc).

⁷⁵⁸ Directive 76/308/CEE du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, *JOCE* n° L 73 du 19 mars 1976, pp. 18-23.

⁷⁵⁹ Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (dite « recouvrement de créances »), *JOUE* n° L 84 du 31 mars 2010, pp. 1-12.

⁷⁶⁰ Directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *JOCE* n° L 336, du 27 décembre 1977, pp. 15-20. Ce texte avait fait l'objet d'une première proposition de modification avancée en 1989 (COM(89) 60 final, *JOCE* n° C 141 du 7 juin 1989 page 7) mais finalement retirée. Une initiative de 2003 (COM(2003) 446 final) aboutira à la révision de 2004 (directive 2004/56/CE, *JOUE* n° L 127 du 29 avril 2004 p. 70) censée mettre le texte à jour des standards internationaux mais qui deviendra très rapidement obsolète en raison des remaniements majeurs du modèle OCDE intervenus en 2005 (notamment la levée du secret bancaire et le nouveau standard de « pertinence vraisemblable »).

⁷⁶¹ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (dite « coopération administrative »), *JOUE* n° L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12.

Quelques décennies plus tard, pour contrebalancer les risques d'évasion fiscale liés à la libéralisation totale des mouvements de capitaux⁷⁶², on adopta sur le même fondement un texte spécial⁷⁶³ d'échange de renseignements au stade de l'assiette : la directive 2003/48/CE⁷⁶⁴ dite « épargne » qui prévoyait, sauf option pour un régime dérogatoire transitoire⁷⁶⁵, un échange de renseignements entre États à propos des comptes d'épargne placés au sein de l'Union⁷⁶⁶. Ce texte perdit de son utilité avec l'élargissement progressif du champ d'application de la directive « coopération administrative » et, faisant désormais doublon avec le texte général, il fut abrogé⁷⁶⁷.

⁷⁶² À l'occasion des travaux préparatoires de la directive 88/361/CEE organisant la libéralisation des capitaux, les institutions ont pris conscience des potentialités du marché commun et des risques d'évasion fiscale en matière d'épargne dans la mesure où la plupart des États européens taxaient peu ou pas ce type de revenus. Il avait donc été posé comme condition politique à l'adoption de la directive de 1988 qu'un autre texte, traitant quant à lui de la fiscalité de l'épargne et visant à réduire les risques de distorsions et de fraude, serait adopté peu après ; voir en ce sens les considérants 7 et 8 de la directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité, *JOUE* n° L 178 du 8 juillet 1988, pp. 5-18. Sur ce processus de libéralisation, voir par exemple DE GROVE-VALDEYRON (N.), *Droit du marché intérieur européen*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 5^{ème} éd., 2017, 246 p., spéc. pp. 202 et s.

⁷⁶³ Sur l'idée de *lex specialis*, voir BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 2012, 3^{ème} éd., 486 p., spéc. p. 394 ; TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. pp. 828-829 ; DASSESSE (M.) « The EU Directive on Taxation of Savings: The provisional End of a Long Journey? », *EC Tax Review*, 2004, n° 2, pp. 41-46, spéc. p. 42.

⁷⁶⁴ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (dite « épargne »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48 révisée par la directive 2014/48/CE, *JOUE* n° L 111 du 15 avril 2014, pp. 50-57 qui sera abrogée l'année suivante.

⁷⁶⁵ Le texte prévoyait en principe l'échange de renseignements entre État de la source et État de résidence, ce qui devait permettre incidemment (mais n'obligeait pas) que l'État de la source ne taxe pas les intérêts sortants et que l'État de résidence puisse taxer les sommes dont il a connaissance grâce à l'échange de renseignements. Pour les États tenant à leur législation sur le secret bancaire (Belgique, Autriche et Luxembourg), un système dérogatoire et temporaire leur permettait de ne pas communiquer d'informations, sous réserve d'appliquer une retenue à la source sur la rémunération des placements concernés.

⁷⁶⁶ À noter que la compréhension des objectifs de la directive a pu faire l'objet de positions divergentes en doctrine dans la mesure où ce texte a été parfois considéré comme une initiative d'élimination des doubles impositions et parfois comme une mesure de lutte contre l'évasion fiscale (dans le premier sens, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 404 et s. ; pour la seconde approche, voir TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 779 ainsi que BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 2012, 3^{ème} éd., 486 p., spéc. p. 394 qui souligne toutefois les hésitations permises). Le texte de la directive semble cependant privilégier davantage l'objectif de taxation effective des revenus de l'épargne (considérant 8 et art. 1), l'élimination de la double imposition n'étant qu'incidente (et d'ailleurs non obligatoire dans la mesure où la directive ne prohibe nullement l'application d'une retenue à la source, même en cas d'échange d'information ; voir sur ce point TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 784). Dans sa jurisprudence, la Cour de justice qualifie toutefois ce texte de « mesure [...] d'harmonisation visant à l'élimination de double imposition » ; voir en ce sens, par exemple, CJCE (gde ch.), 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, aff. C-513/04, *Rec. p. I-10967*, points 22 ; CJUE, 15 avril 2010, *CIBA*, aff. C-96/08, *Rec. p. I-2911*, point 27.

⁷⁶⁷ Directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE* n° L 301 du 18 novembre 2015,

L'échange de renseignements en matière d'assiette pour les impôts directs est donc aujourd'hui régi par la seule directive 2011/16/UE⁷⁶⁸ dite « coopération administrative », abrogeant l'ancienne directive 77/799/CEE⁷⁶⁹ devenue obsolète malgré plusieurs révisions⁷⁷⁰, et qui prime en principe toutes les autres règles internationales éventuellement applicables à la relation bilatérale considérée, sauf lorsque ces dernières prévoient des obligations d'assistance plus approfondies⁷⁷¹. Révisé à plusieurs reprises depuis 2014⁷⁷², ce texte dont le champ d'application est particulièrement vaste (1) met en place divers mécanismes permettant aux États

pp. 1-4 dont le préambule expose (cons. 4 et 5) : « Le 9 décembre 2014, le Conseil a adopté la directive 2014/107/UE modifiant la directive 2011/16/UE, dans le but d'étendre l'échange automatique et obligatoire d'informations à une gamme plus large de revenus [...]. La directive 2014/107/UE, dont le champ d'application est généralement plus large que celui de la directive 2003/48/CE, dispose qu'en cas de chevauchement des champs d'application, la directive 2014/107/UE doit prévaloir. Il existe encore quelques cas dans lesquels seule la directive 2003/48/CE s'applique. Ces cas sont dus à de légères différences d'approche entre les deux directives et à des exemptions spécifiques différentes. Dans ce nombre limité de cas, l'application de la directive 2003/48/CE entraînerait la coexistence de deux normes en matière de communication d'informations au sein de l'Union européenne. Les coûts liés au maintien de ce double système de communication d'informations seraient supérieurs à ses avantages qui sont modestes ».

⁷⁶⁸ Directive 2011/16/UE, précitée, adoptée suite à la proposition de refonte COM(2009) 29 final. La transposition de cette directive (et de l'ancienne directive de 1977) en droit français est partiellement implicite dans la mesure où la combinaison des règles internes et des dispositions des conventions fiscales conclues par la France répondait déjà en grande partie aux exigences européennes. Voir sur ce point LÉVINE (P.) et PINSON (P.), « L'entraide fiscale : de la collaboration à la coopération », *Droit et pratique du commerce international*, tome 11, 1985, n° 2, pp. 267-297, spéc. p. 293. Pour le reste, plusieurs articles du Livre de procédures fiscales (LPF) ont été modifiés ou ajoutés, notamment les art. L. 114 LPF et L. 283 LPF.

⁷⁶⁹ Directive 77/799/CEE, précitée.

⁷⁷⁰ Une première proposition de modification avait été avancée en 1989 (COM(89) 60 final, *JOCE* n° C 141 du 7 juin 1989 page 7) mais finalement retirée. Une initiative de 2003 (COM(2003) 446 final) aboutira à la révision de 2004 (directive 2004/56/CE, *JOUE* n° L 127 du 29 avril 2004 p. 70) censée mettre le texte à jour des standards internationaux mais qui deviendra très rapidement obsolète en raison des remaniements majeurs du modèle OCDE intervenus en 2005 (notamment la levée du secret bancaire et le nouveau standard de « pertinence vraisemblable »).

⁷⁷¹ Dans la plupart des cas, pour une même relation bilatérale, plusieurs règles internationales prévoyant des obligations de coopération très similaires se superposent (convention bilatérale, une ou plusieurs conventions multilatérales). La directive « coopération administrative » prévoit toutefois que son application est sans préjudice des éventuels instruments mettant en place une coopération plus étendue (directive 2011/16/UE, précitée, art. 1 § 3).

⁷⁷² Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite « comptes financiers »), *JOUE* n° L 359 du 16 décembre 2014, pp. 1-29 ; directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite « rulings »), *JOUE* n° L 332 du 18 décembre 2015, pp. 1-10 ; directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite « CbCR »), *JOUE* n° L 145 du 3 juin 2016, pp. 8-21 ; directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux (dite « bénéficiaire effectif »), *JOUE* n° L 342 du 16 décembre 2016, pp. 1-3 ; directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, *JOUE*, n° L 139, du 5 juin 2018, pp. 1-13.

membres de disposer de toutes les informations nécessaires à l'application pertinente des règles techniques d'articulation (2). Nous en préciserons certains aspects logistiques (3).

1. Champ d'application de la directive « coopération administrative »

171. Champ d'application *ratione materiae*.- Après de nombreuses fluctuations, la directive « coopération administrative » s'applique aujourd'hui, *ratione materiae*, à tous les types de taxes ou impôts, à l'exclusion des impôts et droits indirects qui sont déjà couverts par d'autres instruments européens similaires (à savoir, la taxe sur la valeur ajoutée, les droits d'accises et les droits de douane), et des cotisations sociales⁷⁷³. Cette approche par la négative (« tout... sauf... ») se substitue à l'ancienne approche énumérative utilisée dans la directive de 1977 (liste de certains impôts, État par État⁷⁷⁴,⁷⁷⁵).

En outre, sous réserve des limites exposées ci-dessous⁷⁷⁶, presque tout type de données à caractère ou incidence fiscale peut être échangé entre les administrations des différents États membres : montant de sommes perçues ou versées par un contribuable,

⁷⁷³ Art. 2 de la directive « coopération administrative ». Dans la proposition de directive d'origine, il était envisagé d'inclure les cotisations sociales mais en raison de la technicité de la question, elles sont sorties du texte adopté en 1977. Initialement limité aux impôts directs, on l'étend progressivement à la TVA en 1979 (directive 79/1070/CEE, *JOCE* n° L 331 du 27 décembre 1979, p. 8) avant d'exclure à nouveau cette matière en 2003 (directive 2003/93/CE, *JOCE*, n° L264 du 15 octobre 2003, p. 23) car elle était désormais prise en charge par un règlement (Règlement n° 1798/2003/CE, *JOCE* n° L 264 du 15 octobre 2003, p. 1, aujourd'hui remplacé par le règlement n° 904/2010/UE, *JOUE* n° L 286 du 12 octobre 2010, p. 1). De même les accises sont incluses dans le champ du texte en 1992 (directive 92/12/CE, *JOCE* n° L 76 du 13 mars 1992, p. 1) avant d'être à nouveau exclues en 2004 (2004/106/CE, *JOUE* n° L 349 du 4 décembre 2004, p. 30) car elles étaient désormais prises en charge par le règlement n° 2073/2004/CE, *JOUE* n° L 359 du 4 décembre 2004, p. 1 aujourd'hui remplacé par le règlement n° 389/2012/UE, *JOUE* n° L 121 du 8 mai 2012, p. 1).

⁷⁷⁴ La France avait énuméré : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle, la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

⁷⁷⁵ On relèvera toutefois que la Cour de justice avait interprété le texte de 1977 de manière très souple. Dans l'affaire *ELISA*, qui portait sur la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales (anc. art. 990 D du CGI), la juridiction de renvoi se demandait si la taxe litigieuse qui n'était pas « listée » dans le champ d'application matériel de la directive, constituait un impôt sur la fortune au sens de l'art. 1^{er} de ce texte et entraînait malgré tout dans son champ. La Cour de justice a répondu par la positive en jugeant qu'il « résulte sans équivoque des dispositions de l'article 1er, paragraphe 3, de la directive 77/799 que l'énumération des taxes et impôts cités à cet article n'est pas exhaustive » (CJCE, 11 octobre 2007, *ELISA*, aff. C-451/05, *Rec. p. I-8251*, points 20 à 24).

⁷⁷⁶ Voir *infra* §§ 182 et s.

indicateur de présence prolongée dans un autre État, bénéfices des établissements stables, montant des actifs localisés dans un État, jetons de présence, etc.

172. Champ d'application *ratione personae*.- L'approche volontairement englobante qui motive le choix d'une d'application *ratione materiae* si large est confirmée *ratione personae*. Les « personnes » concernées sont au premier chef les personnes physiques et les personnes morales mais aussi les associations, lorsqu'elles ont la capacité d'accomplir des actes juridiques, et toutes les autres formes de constructions juridiques avec ou sans personnalité juridique qui possèdent ou gèrent des actifs et sont soumises à un impôt⁷⁷⁷, ce qui permet d'éviter que les contribuables désireux de se soustraire à l'impôt n'espèrent se cacher derrière des structures opaques juridiquement (comme des *trusts*).

Le champ d'application de cet instrument ainsi clarifié, il convient à présent d'en étudier les mécanismes.

2. Mécanisme de la directive « coopération administrative »

173. Échange sur demande.- L'échange d'informations fiscales entre États membres se décline selon trois modalités traditionnelles, reprises de la pratique internationale⁷⁷⁸. Tout d'abord, la communication peut se faire sur demande⁷⁷⁹, ce qui correspond au « noyau dur et [à] la forme reine » – du moins à l'origine – de l'assistance internationale au renseignement en matière fiscale⁷⁸⁰. Conformément aux standards internationaux actuels, cette forme d'échange est soumise à la condition que l'information demandée doit être « vraisemblablement pertinente » pour l'application de la législation interne de l'État requérant ou pour le recouvrement de ses créances⁷⁸¹,

⁷⁷⁷ Art. 3 sous 11) de la directive « coopération administrative ».

⁷⁷⁸ Bien que ces trois modalités ne soient pas exposées explicitement dans l'art. 26 du modèle OCDE, elles sont traitées dans les commentaires du modèle, point 9.

⁷⁷⁹ Art. 5 de la directive « coopération administrative » ; en droit français voir notamment l'art. L. 114 A du LPF.

⁷⁸⁰ LÉVINE (P.) et PINSON (P.), « L'entraide fiscale : de la collaboration à la coopération », *Droit et pratique du commerce international*, tome 11, 1985, n° 2, pp. 267-297, spéc. p. 282.

⁷⁸¹ Art. 1^{er} § 1 de la directive « coopération administrative ». Cette condition de pertinence vraisemblable est générale mais n'a véritablement de sens qu'en matière d'échange sur demande (en matière d'échange

c'est-à-dire qu'il faut une possibilité raisonnable que les renseignements demandés soient pertinents pour l'État requérant (peu important que les renseignements, une fois fournis, s'avèrent effectivement pertinents ou non).

La pertinence vraisemblable de l'information demandée peut être contrôlée par l'État requis au moment de la réception ou du traitement de la demande ; elle peut également faire l'objet d'un contrôle par les juges nationaux en cas de contentieux lancé par les contribuables (ou tiers) concernés par cette demande, comme en attestent les affaires *Berlioz*⁷⁸² (2017) et *État du Grand-duché de Luxembourg*⁷⁸³ (2020).

La première affaire s'inscrivait le cadre d'un contrôle visant une société française qui avait versé des dividendes à sa société mère luxembourgeoise (Berlioz) en exonération de retenue à la source. L'administration française avait adressé à son homologue luxembourgeoise une demande d'informations portant sur les caractéristiques du siège luxembourgeois, la liste des salariés ainsi que la composition de son capital afin, semble-t-il, de vérifier la substance de la société mère pour s'assurer qu'il ne s'agissait pas d'une société relais. L'administration luxembourgeoise avait sollicité auprès de la société concernée les renseignements demandés mais la société Berlioz avait refusé de communiquer à l'administration luxembourgeoise les données relatives à la composition de son capital car elles n'étaient, selon elle, « vraisemblablement pas pertinentes ». Sanctionnée par une amende qu'elle a contestée, cette société avait soulevé devant la juridiction de renvoi de nombreuses questions liées à l'interprétation de la directive « coopération administrative » et à la Charte des droits fondamentaux. Réunie en Grande chambre la Cour de justice a confirmé que le litige entrainait dans le champ d'application de la Charte des droits fondamentaux⁷⁸⁴ et jugé que l'article 47 de

automatique, elle est présumée ; en matière d'échange spontané, elle est inhérente à la démarche de l'État communiquant). En droit fiscal international, cette condition a été introduite en 2005 dans le modèle de convention OCDE et se substitue au standard de l'information « nécessaire » à l'application de la convention ou de la loi fiscale. Cette approche a pour but d'assurer un échange de renseignements qui soit le plus large possible, sans pour autant permettre la « pêche aux renseignements » (*fishing expeditions*). Voir sur ce point les commentaires sous l'art. 26 du modèle OCDE, points 5 et s.

⁷⁸² CJUE (gde ch.), 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373.

⁷⁸³ CJUE (gde ch.), 6 octobre 2020, *État luxembourgeois (Droit de recours contre une demande d'information en matière fiscale)*, aff. jtes C-245/19 et C-246/19, ECLI:EU:C:2020:795.

⁷⁸⁴ La directive ne prévoit pas elle-même de sanctions financières à l'égard des administrés refusant de coopérer avec l'administration requise ; les sanctions contestées dans l'affaire commentée résultent uniquement du droit

cette Charte (droit au recours effectif) imposait de reconnaître à l'administré le droit de contester la légalité de la décision d'injonction intervenant en amont de la sanction, notamment par le biais d'une critique de la « pertinence vraisemblable » des informations demandées par l'État requérant puisque c'est une condition de la validité de la demande d'informations. En revanche, alors que l'Avocat général ménageait au juge la possibilité d'un contrôle sommaire sur le fondement de la célérité et la discrétion des procédures, la Cour choisit plutôt d'aligner l'étendue du contrôle juridictionnel sur les possibilités de contrôle accordées à l'administration requise : celles-ci sont restreintes, en principe, à l'absence « manifeste » de pertinence vraisemblable⁷⁸⁵.

Cette approche est confirmée par l'arrêt *État du Grand-duché de Luxembourg*⁷⁸⁶ (2020). Dans cette affaire, l'administration fiscale espagnole avait adressé à son homologue luxembourgeoise des demandes de renseignements concernant une société luxembourgeoise et sa banque afin d'obtenir connaissance du détail des comptes financiers d'une artiste faisant l'objet d'une enquête fiscale. L'administration fiscale requise avait relayé cette demande en enjoignant à la société et à la banque de fournir des renseignements. Les destinataires avaient cependant formé des recours contre ces mesures, estimant que les renseignements demandés n'étaient pas « vraisemblablement pertinents ». La Cour de justice de l'Union européenne avait été saisie d'un renvoi préjudiciel pour préciser l'étendue du droit au recours effectif garanti par la Charte des droits fondamentaux (article 47) et du standard de pertinence vraisemblable en droit de l'Union européenne. Sur le second point, alors que l'Avocat général proposait de permettre à l'État requis de contrôler, même succinctement, la pertinence vraisemblable de la demande grâce à une motivation précise fournie par l'État requérant (énumération des faits instruits, soupçons concrets, etc.), la Cour retient une approche plus souple. Elle limite le contrôle à l'absence manifeste de pertinence⁷⁸⁷ et considère

national. Dans ce contexte, plusieurs gouvernements plaçaient le litige en dehors du droit de l'Union européenne. Cette approche n'est cependant pas retenue (pour une approche similaire voir CJUE (gde ch.), 26 février 2013, *Akerberg Fransson*, aff. C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105).

⁷⁸⁵ CJUE (gde ch.), 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, précité, point 86.

⁷⁸⁶ CJUE (gde ch.), 6 octobre 2020, *État luxembourgeois (Droit de recours contre une demande d'information en matière fiscale)*, aff. jtes C-245/19 et C-246/19, ECLI:EU:C:2020:795.

⁷⁸⁷ *Id.*, points 117 et 120.

que l'indication de l'identité du contribuable concerné, de la période couverte et de l'identité de la personne détentrice d'informations suffisent à conclure à la pertinence de la demande. La raison en est que l'autorité requérante n'a, par hypothèse, pas une connaissance précise et complète des informations qu'elle recherche⁷⁸⁸. D'ailleurs, si les informations en question s'avèrent, en définitive, non pertinentes, cela ne remet pas nécessairement en cause leur « pertinence vraisemblable » au moment de la formulation de la demande.

On notera en outre que, à la différence des clauses conventionnelles standards, la directive « coopération administrative » enferme l'échange de renseignements sur demande dans des délais stricts censés garantir l'efficacité et la célérité de la procédure⁷⁸⁹. Pour le reste, en raison du principe d'administration indirecte⁷⁹⁰ qui prévaut en droit de l'Union européenne, les modalités d'obtention des informations concernées sont laissées à la discrétion de l'État requis qui applique ses propres règles procédurales.

174. Échange spontané.- En dehors de toute demande, la communication de données fiscales peut également être effectuée *spontanément*, lorsqu'un État a connaissance, à propos d'un résident d'un autre État, d'informations qui lui semblent pouvoir être utiles à ses homologues⁷⁹¹. À cet égard, le droit de l'Union européenne pousse d'ailleurs le mécanisme bien au-delà des standards internationaux basés sur la

⁷⁸⁸ *Id.*, point 121.

⁷⁸⁹ Pour l'échange sur demande, le délai est de deux ou six mois, selon que l'autorité possède ou non les informations demandées (art. 7 de la directive « coopération administrative »). Un rapport de la Commission européenne sur l'exécution de la directive « coopération administrative » indique toutefois que les délais ne sont véritablement respectés que dans 62 % des cas ; voir Commission européenne, 18 décembre 2017, *Rapport de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur l'application de la directive 2011/16/UE du Conseil relative à la coopération administrative dans le domaine de la fiscalité directe*, COM(2017)781 final, p. 3.

⁷⁹⁰ Sur ce principe et son corollaire, le principe d'autonomie procédurale des États membres, voir MEHDI (R.), « Le principe d'autonomie institutionnelle et procédurale et le droit administratif », in AUBY (J.-B.) et DUTHEIL DE LA ROCHÈRE (J.), *Traité de droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit administratif, 2014, 1356 p., pp. 887-936.

⁷⁹¹ Art. 9 de la directive « coopération administrative ». À propos de l'échange spontané d'informations, il a été jugé que celui-ci peut être opéré dès que l'État communicant a des doutes, sans qu'il soit besoin d'attendre l'adoption d'un acte établissant l'impôt dans l'autre État, bien au contraire ; voir arrêt CJCE, 13 avril 2000, *W.N.*, aff. C-420/98, *Rec. p. I-2847*, points 17 à 19.

« souveraine discrétion »⁷⁹² de l'État communiquant puisqu'il prévoit, en plus d'un échange spontané classique⁷⁹³ (discrétionnaire), un échange spontané obligatoire dans certaines situations prédéfinies⁷⁹⁴. Là encore, des délais fermes sont prévus⁷⁹⁵.

175. Échange automatique.- À ces deux modalités d'échange, que l'on retrouve d'ailleurs dans d'autres branches du droit, s'ajoute enfin l'échange automatique – c'est-à-dire systématique et périodique (généralement annuel) – pour certains types de renseignements⁷⁹⁶. Sous l'impulsion des travaux BEPS, cette forme d'échange s'est considérablement intensifiée ces dernières années, comme nous le verrons dans nos développements ultérieurs⁷⁹⁷.

176. Déplacement de fonctionnaires dans le cadre d'enquêtes.- Pour fluidifier davantage les flux d'informations, on notera, en complément, que l'obtention d'informations fiscales dans les situations transfrontalières peut également être facilitée grâce à une véritable *collaboration* entre administrations fiscales. La directive « coopération administrative » permet en effet aux agents des administrations fiscales des États membres d'interagir et de travailler ensemble dans le cadre de leurs enquêtes

⁷⁹² LÉVINE (P.) et PINSON (P.), « L'entraide fiscale : de la collaboration à la coopération », *Droit et pratique du commerce international*, tome 11, 1985, n° 2, pp. 267-297, spéc. p. 281.

⁷⁹³ Art. 9 § 2 de la directive « coopération administrative ». Pour un panorama des types de renseignements qui sont échangés dans le cadre de l'échange spontané, on peut utilement se reporter, mutatis mutandis, à la « check-list » élaborée par l'OCDE dans son *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*, 2006.

⁷⁹⁴ Art. 9 § 1 de la directive « coopération administrative ». L'échange spontané est obligatoire lorsque a) l'autorité compétente d'un État membre a des raisons de supposer qu'il peut exister une perte d'impôt ou de taxe dans l'autre État membre ; b) un contribuable obtient, dans un État membre, une réduction ou une exonération de taxe ou d'impôt qui devrait entraîner pour lui une augmentation de taxe ou d'impôt ou un assujettissement à une taxe ou à l'impôt dans l'autre État membre ; c) des affaires entre un contribuable d'un État membre et un contribuable d'un autre État membre sont traitées dans un ou plusieurs pays, de manière à pouvoir entraîner une diminution de taxe ou d'impôt dans l'un ou l'autre État membre ou dans les deux ; d) l'autorité compétente d'un État membre a des raisons de supposer qu'il peut exister une diminution de taxe ou d'impôt résultant de transferts fictifs de bénéfices à l'intérieur de groupes d'entreprises ; e) dans un État membre, à la suite des informations communiquées par l'autorité compétente de l'autre État membre, sont recueillies des informations qui peuvent être utiles à l'établissement d'une taxe ou de l'impôt dans cet autre État membre. Pour une illustration pratique de cette disposition, voir CJCE, 13 avril 2000, *W.N.*, aff. C-420/98, *Rec.* p. I-2847.

⁷⁹⁵ Pour l'échange spontané, l'État doit transmettre l'information le plus rapidement possible et au plus tard un mois après que les informations sont disponibles (art. 10 de la directive « coopération administrative »).

⁷⁹⁶ Art. 8 et s. de la directive « coopération administrative ».

⁷⁹⁷ Pour plus de détails sur le développement récent de cette modalité d'échange, voir *infra* § 189.

fiscales⁷⁹⁸. Ainsi, des fonctionnaires de l'État requérant peuvent être envoyés dans les services administratifs de l'État requis pour travailler dans les locaux (par exemple, consulter eux-mêmes les bases de données nationales qui seront mises à leur disposition, au lieu de faire une demande d'échange d'informations), assister passivement aux enquêtes administratives voire y participer activement en menant des interrogatoires. En pratique, cette forme de coopération semble toutefois relativement limitée, selon les informations publiées par la Commission européenne⁷⁹⁹.

177. Divulgarion à d'autres États ?- Les informations communiquées dans le cadre des mécanismes européens d'échange d'informations sont en principe couvertes par le secret⁸⁰⁰. Cependant, la directive prévoit le cas où, parmi les données reçues par l'État requérant, certaines sont susceptibles d'intéresser un troisième État membre : en pareilles circonstances, sous réserve que l'État requis ne s'y oppose pas, ces informations peuvent être communiquées au troisième État concerné⁸⁰¹. Exploitant ainsi au mieux les potentialités du multilatéralisme, la directive surpasse les solutions bilatérales proposées par les conventions et permet, en théorie, une circulation des informations encore plus optimale. En pratique, toutefois, l'échange triangulaire d'informations est relativement rare⁸⁰².

⁷⁹⁸ Art. 11 de la directive « coopération administrative » ; en droit français voir l'art. L. 45 § 3 du LPF. La notion d' « enquête administrative », employée dans la directive comprend l'ensemble des contrôles, vérifications et actions réalisés par les États membres dans l'exercice de leurs responsabilités en vue d'assurer la bonne application de la législation fiscale et inclut les vérifications sur place ; pour plus de détails sur cette notion, voir les conclusions de l'Avocat général Kokott sous l'arrêt CJUE, 18 décembre 2014, *Q.*, aff. C-133/13, ECLI:EU:C:2014:2460, points 66 et s. des conclusions. En outre, en matière d'enquêtes, la directive prévoit également la possibilité de diligenter, à l'initiative d'une administration nationale qui en fait la proposition à ses homologues, des contrôles fiscaux simultanés (particulièrement utiles pour contrôler les multinationales et/ou d'opérations économiques complexes réalisées dans plusieurs États membres) ; voir l'art. 12 de la directive « coopération administrative ». Nous n'examinerons pas davantage ce point car il dépasse le cadre de l'échange d'informations.

⁷⁹⁹ Commission européenne, 18 décembre 2017, *Rapport de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur l'application de la directive 2011/16/UE du Conseil relative à la coopération administrative dans le domaine de la fiscalité directe*, COM(2017)781 final, p. 4.

⁸⁰⁰ Art. 16 § 1 de la directive « coopération administrative ».

⁸⁰¹ Art. 16 § 3 de la directive « coopération administrative ». Cette approche s'écarte des standards internationaux bilatéraux ; voir les commentaires sous l'art. 26 du modèle OCDE, point 12.2

⁸⁰² Commission européenne, 18 décembre 2017, Document de travail SWD(2017) 462 final, accompagnant le *Rapport de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur l'application de la directive 2011/16/UE du Conseil relative à la coopération administrative dans le domaine de la fiscalité directe*, COM(2017)781 final, p. 13 (en 2013, seulement un État avait rapporté avoir fait usage de cette possibilité ; en 2016, on compte sept États). Pour une référence doctrinale à ce sujet, voir OBERSON (X.), « General Report », in IFA, *Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 98b, 2013, 843 p., pp. 17-57, spéc. p. 47 ; plus anciennement, voir GANGEMI (B.),

Bien que les mécanismes consacrés par la directive « coopération administrative » soient largement inspirés des solutions conventionnelles bilatérales, ils présentent des spécificités techniques adaptées à la dimension intrinsèquement multilatérale de l'Union européenne.

3. *Aspects logistiques*

178. Système informatique efficient : Common Community Network.- Afin de favoriser une coopération administrative optimale entre États membres, l'Union européenne s'attache, en tout domaine, à fournir aux administrations nationales un appui logistique performant, notamment en matière informatique, par le biais de bases de données et de réseaux sécurisés⁸⁰³. Pour l'échange d'informations en matière fiscale, en particulier, le droit dérivé prévoit, dans la mesure du possible, la communication par voie électronique au moyen du réseau « Common Community Network » (CCN)⁸⁰⁴. Originellement mis en place par la DG TAXUD pour des questions de fiscalité indirecte, ce réseau a été étendu à d'autres questions ; il contient, entre autres, un système de messagerie électronique sécurisée. La célérité et la sécurité des procédures s'en voient ainsi favorisées.

179. Standardisation linguistique des échanges.- La question linguistique est particulièrement exacerbée en droit de l'Union européenne⁸⁰⁵ et devient particulièrement critique lorsqu'il s'agit de faire circuler des documents fiscaux ou financiers. Pour standardiser les échanges entre administrations et neutraliser une partie des difficultés qui peuvent découler du multilinguisme, la directive « coopération

« Rapport général », in IFA, *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 75b, 1990, 532 p., pp. 57-97, spéc. p. 88.

⁸⁰³ Pour plus de détails sur les bases de données mises à dispositions des États membres aux fins de la coopération administrative transfrontalière (en tous domaines), voir LAFARGE (F.), « Administrative Cooperation between Member States and Implementation of EU Law », *European Public Law*, 2010, n° 4, pp. 597-616, spéc. p. 612.

⁸⁰⁴ Art. 21 de la directive « coopération administrative ».

⁸⁰⁵ Au plan constitutionnel interne, les vingt-sept États de l'Union européenne rassemblent vingt-six langues officielles. Seules vingt-quatre d'entre elles ont été désignées comme langues officielles de l'Union européenne ; les deux langues non considérées comme langues officielles de l'Union sont le luxembourgeois (une des langues officielles du Luxembourg) et le turc (une des langues officielles de Chypre).

administrative » prévoit l'utilisation de formulaires types standardisés⁸⁰⁶. Pour le reste, les autorités requise et requérante sont invitées à s'accorder sur une langue de travail commune afin de limiter le recours aux traductions qui, en raison des ralentissements procéduraux qu'elles provoquent, doivent demeurer exceptionnelles⁸⁰⁷.

Nous signalerons toutefois à ce stade que les règles européennes en matière procédurale ne résolvent pas suffisamment efficacement, pour l'instant, les problèmes linguistiques qui affectent les relations entre les administrations et les contribuables dans ces schémas transfrontaliers. Ceux-ci doivent donc être pris en charge par les règles de procédure nationale, en tenant compte des droits du contribuable et de l'efficacité de la communication⁸⁰⁸.

La circulation des informations fiscales ainsi organisée par le droit dérivé permet d'atténuer significativement le problème du cloisonnement des systèmes fiscaux et se révèle un atout précieux pour lutter contre les « lacunes fiscales » et accroître la cohérence des systèmes fiscaux. Elle permet en effet à chaque système d'acquérir une connaissance précise du traitement applicable à l'étranger avant de déclencher ses propres règles fiscales. Cette méthode efficace fait désormais l'objet d'une exploitation maximisée.

§ 2. L'optimisation de l'échange d'informations fiscales

180. Raffinement technique et émulation institutionnelle.- Si, par le passé, la coopération procédurale a parfois pu se heurter à une certaine réticence administrative⁸⁰⁹, la dynamique actuelle est tout autre : de plus en plus aboutie

⁸⁰⁶ Art. 20 de la directive « coopération administrative ».

⁸⁰⁷ Art. 21 § 4 de la directive « coopération administrative ».

⁸⁰⁸ Voir en ce sens l'arrêt *Kyrian*, rendu en matière de recouvrement de créances mais dont la solution présente, *mutatis mutandis*, un intérêt en matière d'assistance à l'assiette ; CJUE, 14 janvier 2010, *Kyrian*, aff. C-233/08, *Rec. p. I-177*.

⁸⁰⁹ Voir en ce sens la Communication COM (2006) 254 final sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale, point 3.

techniquement et donc de plus en plus efficace (A), elle est également encouragée par des paramètres extérieurs (B).

A. L'intensification des mécanismes d'échange

181. Rappels historiques.- Bien qu'elle soit ancienne et aujourd'hui fort répandue, la coopération administrative transfrontalière en matière fiscale n'en représente pas moins un effort de décloisonnement des systèmes fiscaux nationaux qui vient troubler la plénitude de la souveraineté fiscale. C'est pourquoi, dès le départ, sur la scène internationale, « on s'est montré peu enclin à placer à la disposition d'autorités étrangères les facilités dont jouissent les administrations nationales »⁸¹⁰, de sorte que la mise en place d'une coopération fiscale transfrontalière a nécessité certains compromis. Ainsi, en l'absence de procédure unique harmonisée et afin de préserver l'équilibre dans les opérations d'entraide, les États se sont ménagés des possibilités de refus de coopération mais celles-ci sont de plus en plus réduites, spécialement dans le contexte européen (1). Par ailleurs, le champ de l'échange automatique est de plus en plus développé (2).

1. Réduction des hypothèses de refus

182. Évolution progressive.- Largement inspirés de la pratique internationale, les dispositifs d'échange d'informations fiscales consacrés par le droit de l'Union européenne ont largement repris à leur compte certaines possibilités de refus de coopération prévues par le droit international⁸¹¹. Néanmoins, à part la condition d'épuisement des moyens d'internes d'investigation, qui vise à éviter que des États non

⁸¹⁰ GANGEMI (B.), « Rapport général », in IFA, *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 75b, 1990, 532 p., pp. 57-97, spéc. p. 69. Certains auteurs ont même identifié un principe de « non-collaboration » entre administrations fiscales étrangères ; sur cette approche et les critiques qu'elle appelle, voir KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. pp. 550 et s.

⁸¹¹ Ces hypothèses de refus sont parfois qualifiées de limites mais il s'agit plutôt d'options ouvertes à l'État requis qui peut choisir d'en faire usage ou, au contraire, de prodiguer tout de même son assistance ; voir la remarque en ce sens formulée par GANGEMI (B.), « Rapport général », in IFA, *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 75b, 1990, 532 p., pp. 57-97, spéc. p. 70.

proactifs s'appuient, par facilité, sur l'efficacité des services administratifs de leurs partenaires⁸¹², la plupart de ces limites potentielles ont une portée réduite car largement minimisée (a). D'autres arguments ont en outre été supprimés au fil du temps (b).

a) *Minimisation des limites traditionnelles*

183. Pratique administrative normale de l'État requis.- Si les standards internationaux précisent généralement que l'État requis n'a pas l'obligation de déroger à sa législation et à sa pratique administrative normale⁸¹³ pour obtenir les informations demandées, le droit de l'Union européenne est plus strict. En effet, la directive « coopération administrative » n'autorise l'État requis à refuser la coopération que lorsque la réalisation des enquêtes demandées ou la collecte elle-même serait « contraire à sa législation »⁸¹⁴ : en ce sens, il ne peut être exclu que, dans le cadre réglementaire européen, un État membre doive – dans la limite de ce que permet sa législation, bien sûr – aller au-delà de sa *pratique* administrative habituelle pour servir les intérêts de ses homologues.

184. Ordre public de l'État requis.- Toujours dans la perspective d'une protection des intérêts de l'État requis, la directive « coopération administrative » mentionne l'hypothèse d'une information dont la divulgation serait contraire à l'ordre public de cet État⁸¹⁵. On ne s'étonnera pas de ce motif hérité du droit international général, que le droit fiscal international s'est réapproprié⁸¹⁶ et que le droit de l'Union européenne – fiscal ou général – a très souvent repris⁸¹⁷. En pratique, l'argument de l'ordre public

⁸¹² Art. 17 § 1 de la directive « coopération administrative ». Cette idée se retrouve plutôt de manière tacite en droit international ; voir en ce sens GANGEMI (B.), « Rapport général », in IFA, *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 75b, 1990, 532 p., pp. 57-97, spéc. p. 84-85 qui fait référence à un « esprit de coopération internationale "tacite" ».

⁸¹³ Art. 26 § 3 sous a) et b) du modèle OCDE.

⁸¹⁴ Art. 17 § 2 de la directive « coopération administrative ».

⁸¹⁵ Art. 17 § 4 de la directive « coopération administrative ».

⁸¹⁶ Art. 26 § 3 sous c) du modèle OCDE.

⁸¹⁷ Voir DE VAREILLES-SOMMIÈRES (P.), « L'exception d'ordre public et la régularité substantielle internationale de la loi étrangère » *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 371, 2015, dématérialisé ; MARZAL (T.), « La cosmologie juridique de la Cour de justice de l'Union européenne illuminée par le droit international privé (de l'utilité des notions d'ordre public et lois de police) », in *L'ordre public*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 58, 2015, 474 p., pp. 267-279.

s'avère toutefois quasiment inappliqué. En effet, comme l'indiquent les commentaires sous l'article 26 du modèle OCDE – utiles pour éclairer, *mutatis mutandis*, les règles européennes – « cette limitation ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes [comme par exemple] une enquête fiscale [...] motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses [ou] lorsque les renseignements constituent un secret d'État [...] dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'État requis. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement »⁸¹⁸. Les États s'accordent d'ailleurs généralement pour déclarer que cette restriction n'a qu'une importance purement théorique en matière d'échange d'informations⁸¹⁹.

185. Législation de l'État requérant. – En lien avec l'idée de réciprocité⁸²⁰ et d'équilibre dans l'assistance transfrontalière, l'État requis peut refuser de communiquer une information que l'État requérant lui-même ne serait pas en mesure de fournir, pour des raisons juridiques, si la situation était inversée⁸²¹. Cela étant, dans la mesure où la vérification de cette condition est fastidieuse puisqu'elle demande à l'État requis d'étudier précisément le droit de l'État requérant⁸²², la tendance des États est aujourd'hui, dans l'ensemble, à une pratique assez souple⁸²³.

⁸¹⁸ Commentaires sous l'art. 26 du modèle OCDE, point 19.5.

⁸¹⁹ En ce sens et dans le contexte de l'assistance en matière d'assiette, voir GANGEMI (B.), « Rapport général », in IFA, *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 75b, 1990, 532 p., pp. 57-97, spéc. p. 74. Certains experts anticipent toutefois l'importance grandissante de cet argument dans la mesure où la contrariété à l'ordre public pourrait recouper des questions d'ordre constitutionnel (par exemple le caractère confiscatoire de la législation de l'État requérant ou encore le caractère disproportionné de la sanction qui affectera le contribuable) ; voir en ce sens OBERSON (X.), « General Report », in IFA, *Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 98b, 2013, 843 p., pp. 17-57, spéc. p. 52 et références citées.

⁸²⁰ Si le principe de réciprocité est exclu dans l'exécution du droit de l'Union par les États membres, cette notion structurante des rapports interétatiques irrigue encore parfois l'esprit de certaines règles. Sur l'idée de réciprocité en droit de l'Union européenne, voir DERO (D.), *La réciprocité et le droit des Communautés et de l'Union européennes*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2006, 571 p.

⁸²¹ Art. 17 § 3 de la directive « coopération administrative ».

⁸²² Pour illustrer la difficulté de cette vérification, indiquons qu'en dehors des problématiques du droit de l'Union européenne, les États-Unis avaient demandé à la France une traduction complète du Code général des impôts et du Livre des procédures fiscales en anglais ; voir en ce sens LÉVINE (P.) et PINSON (P.), « L'entraide fiscale : de la collaboration à la coopération », *Droit et pratique du commerce international*, tome 11, 1985, n° 2, pp. 267-297, spéc. p. 288.

⁸²³ S'il semble que la pratique de nombreux États européens ait pu être assez prudente par le passé (voir en ce sens GANGEMI (B.), « Rapport général », in IFA, *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 75b, 1990, 532 p., pp. 57-97, spéc. p. 71 et s.), des études plus récentes indiquent une vérification assouplie de cette condition (voir en ce sens

186. Secret commercial.- Pour préserver les intérêts du contribuable, la directive « coopération administrative » prévoit que l'État requis peut s'affranchir de son obligation de communication lorsqu'une telle communication risque d'aboutir à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel⁸²⁴, ce qui est laissé à l'appréciation de l'État requis⁸²⁵. À cet égard, les commentaires du modèle OCDE, éclairants par analogie à défaut d'indications précises dans les directives, orientent les États vers une interprétation stricte⁸²⁶.

Pour le moment, les administrations nationales ont rarement rapporté des cas problématiques sur ce point⁸²⁷. Il n'est cependant pas exclu que la situation évolue à l'avenir car des circonstances récentes relancent, de façon générale, les réflexions sur la question du secret des affaires dans le contexte européen. En effet, sur le terrain fiscal, ce sujet a été réévoqué au moment des discussions entourant la directive « CbCR »⁸²⁸ qui met à la charge des multinationales une obligation de déposer une

OBERSON (X.), « General Report », in IFA, *Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 98b, 2013, 843 p., pp. 17-57, spéc. p. 50).

⁸²⁴ Art. 17 § 4 de la directive « coopération administrative ».

⁸²⁵ Il en résulte que des désaccords sur l'appréciation du caractère confidentiel de l'information ne sont pas à exclure, voir en ce sens GANGEMI (B.), « Rapport général », in IFA, *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 75b, 1990, 532 p., pp. 57-97, spéc. p. 72.

⁸²⁶ Commentaires sous l'art. 26 du modèle OCDE, point 19.2 : « par secret commercial ou industriel, on entend généralement des faits ou circonstances qui sont d'une importance économique considérable, [...] et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (par exemple en occasionnant de graves difficultés financières). [...] Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret [...]. Par exemple, une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats peut poser ce type de problèmes si la divulgation de ces informations révèle la formule exclusive d'un produit. La protection de ces renseignements peut aussi s'étendre aux informations qui sont en possession de tierces personnes. Par exemple, une banque peut être en possession d'une demande de brevet en cours qu'elle garde en sécurité ou d'un procédé ou d'une formule secrète décrits dans une demande de prêt ou dans un contrat que détient la banque. Dans ces conditions, les détails concernant le secret commercial, industriel ou autre doivent être isolés des documents et les renseignements financiers restants doivent être échangés en conséquence ».

⁸²⁷ En 1990 cet argument ne semblait susciter des difficultés que de manière très exceptionnelle, en pratique (voir GANGEMI (B.), « Rapport général », in IFA, *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 75b, 1990, 532 p., pp. 57-97, spéc. p. 73). Ceci est confirmé par une étude plus récente en matière d'assiette (voir OBERSON (X.), « General Report », in IFA, *Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 98b, 2013, 843 p., pp. 17-57, spéc. p. 50). L'OCDE souligne dans ses commentaires, point 19.2, que « la plupart des demandes de renseignements ne soulèveront pas de problèmes de secret commercial, industriel ou autre ».

⁸²⁸ Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite « CbCR »), *JOUE* n° L 145 du 3 juin 2016, pp. 8-21.

déclaration de certaines informations financières regroupées pays par pays auprès d'une administration fiscale déterminée qui devrait la transmettre à ses homologues d'autres États. Ces débats se sont intensifiés lorsque la Commission européenne a en outre proposé l'instauration d'un « CbCR public »⁸²⁹, c'est-à-dire publié et mis à disposition des citoyens par les entreprises (par exemple sur leur site internet). Certes, le problème dépasse ici largement le cadre de l'échange d'informations entre administrations fiscales, mais il réinjecte ce sujet dans les réflexions fiscales actuelles. À cela s'ajoute l'adoption concomitante de la directive « secret des affaires »⁸³⁰ qui encadre la protection des informations secrètes ayant une valeur commerciale et faisant l'objet de dispositions raisonnables de protection.

Au-delà de ces hypothèses de refus dont la portée est réduite, la directive « coopération administrative » actuelle a en outre supprimé certains arguments dont les États pouvaient tenter de se prévaloir par le passé.

b) Suppression de certains arguments

187. Secret bancaire.- Bien qu'il ne fût pas explicitement abordé dans les anciennes versions de la directive, le secret bancaire – c'est-à-dire l'obligation que certaines législations font peser sur les banques de ne pas dévoiler d'informations sur leurs clients à des tiers – était un argument traditionnellement opposable par l'État requis à l'État requérant pour refuser une communication⁸³¹. Dans les échanges « intra-communautaires », il fut d'ailleurs longtemps invoqué par l'Autriche, le Luxembourg et la Belgique⁸³².

⁸²⁹ Proposition de directive COM(2016)198 final.

⁸³⁰ Directive (UE) 2016/943 du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2016 sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites, *JOUE*, n° L 157 du 15 juin 2016, pp. 1-18.

⁸³¹ La protection du secret bancaire était implicitement extraite des limites à l'échange d'informations liées à la législation de l'État requérant et à la non-divulgation des secrets commerciaux ou industriels.

⁸³² Ces trois États protègent traditionnellement le secret bancaire. Ce sont d'ailleurs ces trois États membres qui avait opté, dans le cadre de l'ancienne directive « épargne », pour le système de la retenue à la source en échange d'une dispense de communication des informations relatives à l'épargne des non-résidents. La Belgique avait finalement abandonné ce système avant ses homologues, en 2010. Ces législations opaques sont à l'origine de quelques affaires devant la Cour de justice : pour le Luxembourg, on citera l'affaire *Passenheim* (CJCE, 11 juin 2009, *X. et Passenheim-van Schoot*, aff. jtes C-155/08 et C-157/08, *Rec.* p. I-5093) ; pour

Conformément aux évolutions récentes des standards internationaux, la directive « coopération administrative » de 2011 s'est toutefois affranchie de cet obstacle aux flux d'informations intra-européens puisqu'elle dispose désormais qu'il est interdit de « refuser de fournir des informations au seul motif que ces informations sont détenues par une banque, un autre établissement financier [...] »⁸³³.

188. Intérêt fiscal national.- Toujours pour s'aligner sur les évolutions internationales et combler les lacunes de la directive de 1977, la directive « coopération administrative » de 2011 précise que l'obligation d'assistance n'est pas affectée par le fait que les informations ne sont pas nécessaires à l'État requis « pour ses propres besoins fiscaux » ou qu'il n'en dispose pas directement⁸³⁴. Autrement dit, même si les informations demandées ne présentent aucun intérêt pour lui et même s'il ne les a pas déjà en sa possession, l'État membre requis doit tout mettre en œuvre pour les obtenir et les transmettre à l'État requérant.

Si quelques hypothèses de refus d'assistance subsistent malgré leur restriction progressive, celles-ci ne jouent par définition que dans le cadre de l'échange sur demande. Leur portée se voit donc progressivement purgée par l'extension du champ de l'échange automatique.

2. Développement de l'échange automatique

189. Mimétisme et dépassement de la tendance internationale.- En fiscalité internationale, la forme « reine » de collaboration qu'était l'échange sur demande s'est vue progressivement concurrencée ces dernières années par l'échange automatique,

l'Autriche, l'affaire *Sparkasse Allgäu* (CJUE, 14 avril 2016, *Sparkasse Allgäu*, aff. C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253).

⁸³³ Art. 18 § 2 de la directive « coopération administrative ». Cette modification s'aligne sur le paragraphe 5 de l'art. 26 du modèle OCDE (inopérance du secret bancaire) introduit en 2005.

⁸³⁴ Art. 18 § 1 de la directive coopération administrative ». Dans la version de 1977, une telle spécification n'apparaît pas ; il est simplement indiqué que l'État requis doit procéder à des recherches (art. 2 § 2). La modification introduite en 2011 s'aligne sur le paragraphe 4 de l'art. 26 du modèle OCDE (inopérance de l'intérêt fiscal national) introduit en 2005.

c'est-à-dire systématique et périodique. L'Union européenne n'est pas restée indifférente à cette évolution et l'article 8 originel de la directive « coopération administrative », qui soumettait à l'échange automatique les revenus professionnels, les tantièmes et jetons de présence, les produits d'assurance sur la vie⁸³⁵, les pensions, et la propriété et revenus de biens immobiliers, s'est vu progressivement étoffé.

En 2014 on imposa la transmission automatique des informations relatives aux comptes financiers, c'est-à-dire les renseignements concernant les dividendes, intérêts, plus-values, tout autre revenu provenant d'actifs détenus sur un compte financier, tout montant pour lequel l'établissement financier est l'obligé ou le débiteur, y compris les rachats, les soldes des comptes⁸³⁶. En 2015, les accords préalables en matière de prix de transfert et les décisions fiscales anticipées présentant un caractère d'extranéité (plus communément désignés par le terme « *rulings* ») sont également inclus dans le champ de l'échange automatique⁸³⁷. En 2016, on y ajoute les déclarations pays par pays que les multinationales déposent auprès des administrations fiscales nationales⁸³⁸ puis, en 2018, les déclarations des schémas d'optimisation déposées par les intermédiaires concourant à la mise en place de ces schémas ou, dans certains cas, par leurs bénéficiaires eux-mêmes⁸³⁹.

À la suite de ces modifications, les flux intra-européens d'informations fiscales sont considérablement intensifiés, comme le rapporte la Commission européenne⁸⁴⁰, et

⁸³⁵ L'article vise les produits non couverts par d'autres mécanismes européens d'échange d'informations.

⁸³⁶ Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite « comptes financiers »), *JOUE* n° L 359 du 16 décembre 2014, pp. 1-29.

⁸³⁷ Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite « *rulings* »), *JOUE* n° L 332 du 18 décembre 2015, pp. 1-10, qui introduit un art. 8 *bis*.

⁸³⁸ Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite « CbCR »), *JOUE* n° L 145 du 3 juin 2016, pp. 8-21, qui introduit un art. 8 *bis bis*.

⁸³⁹ Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, *JOUE*, n° L 139, du 5 juin 2018, pp. 1-13, qui introduit un art. 8 *bis ter*.

⁸⁴⁰ Commission européenne, 17 décembre 2018, *Rapport de la Commission au Parlement européen et au Conseil : Aperçu et évaluation des statistiques et des informations relatives aux échanges automatiques dans le domaine de la fiscalité directe*, COM(2018) 844 final.

continueront d'augmenter puisque certaines modifications récentes, ne sont applicables qu'à compter de 2020 voire 2021⁸⁴¹. S'il est encore trop tôt pour évaluer précisément l'usage que font les États membres des renseignements transmis (notamment en ce qui concerne les documents inclus récemment dans le champ de l'échange automatique)⁸⁴², cette modalité d'échange devrait, à long terme, faciliter l'application efficace des règles d'articulation techniques.

Au-delà du raffinement technique des mécanismes d'échange des informations fiscales, la coopération transfrontalière au sein de l'Union est largement encouragée par des paramètres extérieurs efficaces.

B. L'encouragement de la culture coopérative

190. Sanctions ou incitations ?- Si la Commission a parfois pu envisager de stimuler la coopération administrative transfrontalière par l'instauration d'un régime explicite d'incitations et de pénalités⁸⁴³, c'est globalement l'encouragement d'une culture administrative européenne commune qui est la voie choisie. Cette approche est observable en matière fiscale (1) mais elle est appuyée par les évolutions du droit général de l'Union européenne (2).

1. Favorisation de la culture coopérative en matière fiscale

191. Partage d'expérience.- L'efficacité de la coopération administrative transfrontalière, en tout domaine, dépend assez largement de l'existence d'une culture

⁸⁴¹ En particulier, la directive « schémas d'optimisation », dont les mécanismes devaient prendre effet à l'été 2020 a fait l'objet d'une possibilité de report de mise en œuvre (maximum 6 mois) pour tenir compte des difficultés liées à la gestion de la crise sanitaire du Covid-19 ; voir directive (UE) 2020/876 du Conseil du 24 juin 2020 modifiant la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclaration et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19, *JOUE* n° L 204 du 26 juin 2020, pp. 46-48.

⁸⁴² Commission européenne, 17 décembre 2018, *Rapport de la Commission au Parlement européen et au Conseil : Aperçu et évaluation des statistiques et des informations relatives aux échanges automatiques dans le domaine de la fiscalité directe*, COM(2018) 844 final, pp. 8 et s.

⁸⁴³ Ceci a été évoqué par exemple à l'égard des procédures transfrontalières de recouvrement de créances, voir COM(2006) 254 final, p. 3.2.

administrative transnationale⁸⁴⁴ incitant les États à interagir naturellement par-delà les frontières et à parfaire leur collaboration. C'est la raison pour laquelle la directive « coopération administrative » incite notamment les autorités requises à demander des « retours d'informations » à l'autorité requérante qui pourra alors donner son avis sur les informations communiquées après que les renseignements ont été exploités⁸⁴⁵. Un « retour » est également mis en place dans le cadre de l'échange automatique⁸⁴⁶. La directive prévoit aussi un mécanisme d'échange de bonnes pratiques et d'expériences effectué conjointement avec la Commission européenne⁸⁴⁷. Ainsi, les administrations fiscales peuvent évaluer la pertinence des informations qu'elles transmettent et, le cas échéant, améliorer leur sélection.

192. Programme Fiscalis.- Cette dynamique est amplifiée par divers programmes d'encouragement financés par les institutions de l'Union européenne⁸⁴⁸ dont, pour les problématiques fiscales, le programme d'action Fiscalis⁸⁴⁹. Renouvelé tous les sept ans et doté d'un budget avoisinant les 250 millions d'euros, ce programme a pour objectif général d'améliorer le bon fonctionnement des systèmes fiscaux et pour objectif spécifique de soutenir la lutte contre la fraude, l'évasion et la planification fiscales en garantissant l'échange d'informations et en facilitant les relations entre les fonctionnaires nationaux grâce à des séminaires et ateliers de formations, des visites de travail, ou la mise en place de groupes d'experts temporaires. En particulier, ce

⁸⁴⁴ En droit fiscal, voir SEER (R.) et GABERT (I.), « European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements », *Bulletin for International Taxation*, 2011, n° 2, pp. 88-98, spéc. p. 97 ; en droit de l'Union général, voir LAFARGE (F.), « Administrative Cooperation between Member States and Implementation of EU Law », *European Public Law*, 2010, n° 4, pp. 597-616.

⁸⁴⁵ Art. 14 § 1 de la directive « coopération administrative ».

⁸⁴⁶ Art. 14 § 2 de la directive « coopération administrative ».

⁸⁴⁷ Art. 15 de la directive « coopération administrative ».

⁸⁴⁸ Sur l'importance des programmes d'encouragements financés par les institutions, voir LAFARGE (F.), « Administrative Cooperation between Member States and Implementation of EU Law », *European Public Law*, 2010, n° 4, pp. 597-616, spéc. p. 605.

⁸⁴⁹ Pour la période 2014-2020, le programme Fiscalis est mis en place par le règlement (UE) n° 1286/2013 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2013 établissant un programme d'action pour améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux dans l'Union européenne pour la période 2014-2020 (Fiscalis 2020), *JOUE* n° L 347 du 20 décembre 2013, pp. 25-32. Sur l'importance des programmes d'encouragements financés par les institutions, voir LAFARGE (F.), « Administrative Cooperation between Member States and Implementation of EU Law », *European Public Law*, 2010, n° 4, pp. 597-616, spéc. p. 605.

programme stimule la réalisation d'investigations multilatérales simultanées⁸⁵⁰. En revanche, la piste de l'extension à la fiscalité directe du réseau Eurofisc – réseau de fonctionnaires nationaux créé pour l'échange rapide d'informations en matière de fraude à la TVA – n'a pas encore été approfondie⁸⁵¹.

Si plusieurs mécanismes et programmes permettent de stimuler la coopération administrative en matière fiscale, cette dynamique sectorielle est appuyée par une tendance générale au renforcement de la culture coopérative en droit de l'Union européenne.

2. Renforcement de la culture coopérative en général

193. Renforcement après le traité de Lisbonne.- « Inhérente au système communautaire »⁸⁵², la coopération administrative a progressivement irrigué toutes les branches du droit de l'Union grâce au droit dérivé⁸⁵³. Depuis le traité de Lisbonne, elle est en outre soutenue par deux dispositions de droit primaire général (nous laissons ici de côté les articles sectoriels⁸⁵⁴).

Tout d'abord, l'article 4 § 3 TUE prévoit que « l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités »⁸⁵⁵. Il garantit ainsi un principe de coopération loyale qui, tel que formulé

⁸⁵⁰ Il semble que certains pays, comme les Pays-Bas, utilisent ces outils très efficacement ; voir par exemple OBERSON (X.), « General Report », in IFA, *Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 98b, 2013, 843 p., pp. 17-57, spéc. p. 42.

⁸⁵¹ Cette extension était envisagée dans la Communication COM(2011) 712 final, précitée, point 26. Il semble que la Commission attende d'avoir analysé les premiers résultats d'Eurofisc avant d'envisager de concrétiser cette approche, le cas échéant.

⁸⁵² CJCE, 22 mars 1983, *Commission c. France*, aff. 42/82, *Rec.* p. 1013, point 36.

⁸⁵³ D'autres secteurs furent ensuite appréhendés : on citera par exemple la concurrence (notamment le règlement n° 1/2003/CE relatif à la mise en œuvre des règles de concurrence prévues aux articles 81 et 82 du traité, *JOUE* n° L 1 du 4 janvier 2003, p. 1, art. 11, 12 et 22) ou encore le marché des services (notamment directive 2006/123/CE, relative aux services dans le marché intérieur, art. 29 § 1).

⁸⁵⁴ Voir par exemple l'art. 33 TFUE en matière de douane ; les art. 82 à 86 en ce qui concerne la coopération dans le cadre de l'espace de liberté, de sécurité et de justice.

⁸⁵⁵ Sur l'application de ce principe à la matière fiscale voir notamment WITTOCK (N.), « The Influence of the Principle of Union Loyalty in Tax Matters », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 171-188 ; SULLIVAN (J.), « The Non-Exercise of Taxing Powers by Member States and Its Compatibility with EC Law », *European Taxation*, 2009, n° 4, pp. 189-198.

depuis la révision issue du traité de Lisbonne, déploie explicitement une dimension verticale mais aussi une dimension horizontale (entre États). Bien avant le traité de Lisbonne et en dehors de la sphère fiscale, la Cour de justice avait déjà insisté sur le devoir de coopération loyale entre administrations, notamment pour la communication de documents⁸⁵⁶. Dans l'affaire *Établissements Rimbaud*⁸⁵⁷ (2010), elle a même jugé qu'en vertu de ce principe, « les États membres sont tenus de pratiquer effectivement l'échange d'informations, instauré par la directive [77/799] »⁸⁵⁸.

Ensuite, il a été introduit un article 197 dans le TFUE : unique disposition du titre XXIV (III^{ème} partie) dédié à la « Coopération administrative » entre États et entre les États et l'Union, cet article porte ce thème au rang de « question d'intérêt commun »⁸⁵⁹. Il expose que « l'Union peut appuyer les efforts des États membres pour améliorer leur capacité administrative à mettre en œuvre le droit de l'Union [et que] cette action peut consister notamment à faciliter les échanges d'informations et de fonctionnaires ainsi qu'à soutenir des programmes de formation »⁸⁶⁰. Cette nouveauté, qui met en évidence l'importance du sujet et le soutien que peut apporter l'Union européenne à cet égard, devrait, à long terme, renforcer la promotion des interactions administratives par les institutions.

⁸⁵⁶ CJCE, 10 février 2000, *FTS*, aff. C-202/97, *Rec.* p. I-883, points 51 et 56 ; CJCE, 25 février 2003, *IKA*, aff. C-326/00, *Rec.* p. I-1703.

⁸⁵⁷ CJUE, 28 octobre 2010, *Établissements Rimbaud*, aff. C-72/09, *Rec.* p. I-10659.

⁸⁵⁸ *Id.*, point 48. En dehors du domaine fiscal, le lien entre coopération loyale et échange d'informations est également mis en évidence dans l'arrêt CJUE, 4 mars 2020, *Bank BGZ BNP Paribas*, aff. C-183/18, ECLI:EU:C:2020:153, point 54.

⁸⁵⁹ Art. 197 § 1 TFUE.

⁸⁶⁰ Art. 197 § 2 TFUE.

Conclusion du Chapitre 2

194. Préoccupation tardive.- Le droit communautaire (puis de l'Union européenne) s'étant s'abord concentré sur la levée des obstacles au marché intérieur, la question des lacunes d'imposition dues à des disjonctions entre les systèmes fiscaux – qui ne sont pas problématiques pour les opérateurs, bien au contraire – n'a été traitée que dans un second temps. À partir du milieu des années 2000, alors que la communauté internationale commence à prendre conscience du phénomène et de ses conséquences, les institutions communautaires identifient les situations de double non-imposition comme des menaces pour le marché unique⁸⁶¹ et envisagent progressivement leur résorption. Pour y parvenir, deux méthodes complémentaires opèrent en synergie.

195. Articulation technique.- Dans la lignée des travaux BEPS de l'OCDE, et sur la base du marché intérieur, l'Union européenne s'est récemment dotée de règles techniques d'articulation des systèmes fiscaux pour supprimer les phénomènes de double non-imposition. Ces évolutions consistent essentiellement à corriger les dysfonctionnements des règles de coordination – conventionnelles, européennes ou nationales – qui résultent de dispositifs (entités ou instruments) hybrides.

196. Soutien procédural.- Comme les ajustements techniques ainsi introduits imposent aux États de tenir compte du traitement fiscal appliqué par leurs homologues, la mise en œuvre efficace de ces règles suppose une connaissance précise des traitements fiscaux appliqués dans une autre juridiction ; d'où l'importance d'une circulation optimale des informations fiscales au sein de l'Union européenne. À cet égard, les mécanismes de coopération administrative en matière fiscale constituent un soutien indispensable. S'ils précèdent largement l'introduction des règles techniques, puisqu'ils remontent aux années 1970, ils connaissent aujourd'hui une intensité renouvelée. Au sein de l'Union ils sont d'ailleurs particulièrement aboutis.

⁸⁶¹ Commission européenne, 12 décembre 2006, *Communication sur la coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur*, COM(2006) 823 final, point 2.3. À partir de 2009, le groupe « Code de conduite » commence à examiner le sujet, ce qui aboutira à l'adoption de lignes directrices (doc. n° 16553/1114, FISC 225, ECOFIN 1116 ; doc. n° 9620/15, FISC 60, ECOFIN 443). Commission européenne, 11 novembre 2011, *Communication sur la double imposition au sein du marché unique*, COM(2011) 712 final, point 1.

197. Tension vers un niveau de cohérence satisfaisant.- Il est encore tôt pour évaluer précisément l'efficacité de l'articulation technique mise en place ces dernières années et pour apprécier sa maniabilité au regard des procédures de coopération administrative entre les juridictions de l'Union européenne. Toutefois, comme il s'agit essentiellement de venir combler, par des règles *ad hoc*, des types de failles récurrents et bien identifiés (« *close the loopholes* » dans la sémantique institutionnelle anglophone), les méthodes envisagées devraient aboutir à des résultats satisfaisants. Quoi qu'il en soit, dans la mesure où la volonté de coordination des systèmes est affirmée au niveau institutionnel et appuyée sur des bases juridiques éprouvées, un perfectionnement ultérieur des règles produites est toujours possible. L'aspect de la cohérence formelle qui tient à l'élimination des lacunes fiscales (ou « failles fiscales ») au sein du marché intérieur semble donc tendre vers un niveau de cohérence satisfaisant.

Conclusion du Titre I

198. Élimination des frottements et failles fiscales.- Prise dans son acception formelle et minimale, l'idée de cohérence entre des systèmes distincts renvoie à leur *articulation logique* optimale. Appliquée en matière fiscale, cette exigence suppose que soient évitées les redondances d'imposition (« frottements fiscaux ») et les lacunes d'imposition (« failles fiscales ») de façon à tendre vers l'idéal du « *single taxation principle* ». Popularisé par le Professeur Reuven Avi-Yonah⁸⁶² mais déjà présent dans les réflexions institutionnelles⁸⁶³ et doctrinales⁸⁶⁴ de la première moitié du XX^{ème} siècle, ce principe veut qu'un revenu ne soit soumis à l'impôt qu'une seule fois, ni plus ni moins.

À ce stade du raisonnement, nous insisterons sur le fait que, comme nous l'avons exposé dans les deux chapitres qui précèdent, les deux écueils « miroirs » des problématiques transfrontalières⁸⁶⁵ sont largement pris en charge par le droit de l'Union européenne. Le problème des impositions multiples, dont l'impact négatif sur les échanges est manifeste, a été appréhendé très tôt. Le sujet des absences d'imposition dans les situations transfrontalières est en revanche une préoccupation plus récente,

⁸⁶² AVI-YONAH (R.), « International Taxation of Electronic Commerce », *Tax Law Review*, 1997, n° 3, pp. 517-555. Cet article est le point de départ d'une réflexion que l'auteur continue d'élaborer dans des articles ultérieurs, voir AVI-YONAH (R.), « International Tax as International Law », *Tax Law Review*, 2004, n° 4, pp. 483-501 ; AVI-YONAH (R.), « Who Invented the Single Tax Principle? An Essay on the History of US Treaty Policy », *New York Law School Law Review*, 2014-2015, n° 2, pp. 305-315. Pour des études complètes sur ce sujet, voir DE LILLO (F.), « In search of Single Taxation: the Twilight of an Idol? », Université d'Amsterdam, 2017, 71 p. ; voir aussi DE LILLO (F.), « Chapitre 1 – In search of Single Taxation », in WHEELER (J.) (dir.), *Single Taxation*, Amsterdam, IBFD, 2018, 259 p., pp. 3-54. Voir aussi GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. pp. 22 : « l'idéal serait que la faculté contributive globale du contribuable fût imposée une seule fois [...] ».

⁸⁶³ SDN, *Rapport sur la double imposition présenté au Comité Financier par MM. Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp*, 5 avril 1923, p. 9.

⁸⁶⁴ Selon Maxime Chrétien, le fait que « toute richesse supporte l'impôt une fois et *une fois seulement* [...] est le but que les principes les plus élémentaires et les plus incontestés de justice fiscale nous command[ent] d'atteindre » ; voir CHRÉTIEN (M.), *Deux problèmes importants du droit fiscal international*, cours dispensé à l'Institut des hautes études internationales (IHEI), 1947-1948, 88 p., spéc. p. 25 (emphase ajoutée par nos soins).

⁸⁶⁵ En ce sens voir, *ex multis*, LANG (M.), « Rapport Général », in IFA, *Double Non-Taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, 2004, 766 p., pp.73-119, spéc. p. 81 ; voir aussi OCDE, *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales*, BEPS Action 15 : Rapport final, 2015, p. 9 qui fait référence à des « écarts et frictions ».

apparue notamment en raison des opportunités d'évasion fiscale – et donc de pertes budgétaires – que ces phénomènes génèrent. Malgré quelques imperfections et certaines insuffisances, les outils relayés ou créés par le droit de l'Union européenne contribuent, ensemble, à éliminer – ou, du moins, à minimiser – une proportion significative des heurts et des hiatus pouvant se produire entre les systèmes fiscaux des États membres. En outre, les bases juridiques utilisées permettent d'envisager un perfectionnement régulier de ces règles.

199. De la cohérence formelle à la cohérence matérielle. - S'il est clair, d'un point de vue théorique, que la cohérence constitue la condition fondamentale de l'existence d'un système, deux remarques s'imposent à ce stade. Premièrement, il nous faut rappeler que cette exigence n'est pas absolue⁸⁶⁶. Aussi, la subsistance d'incohérences occasionnelles et marginales n'empêche pas de conclure à la cohérence globale d'un ensemble⁸⁶⁷, *a fortiori* s'il existe des outils de résolution de ces incohérences lorsqu'elles apparaissent⁸⁶⁸. Deuxièmement, la fonction systémique de la cohérence ne prend véritablement tout son sens que lorsque cette notion est envisagée dans sa double dimension, à la fois logique et téléologique. C'est la raison pour laquelle la vérification de la bonne articulation technique des systèmes fiscaux (*consistency*) doit être complétée par l'exploration de leur éventuelle convergence téléologique autour de valeurs ou principes communs (*coherence*)⁸⁶⁹. C'est l'examen auquel nous allons procéder à présent.

⁸⁶⁶ Sur cette question, voir BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. *Analisi e diritto*, 1994, 367 p., spéc. p. 209.

⁸⁶⁷ En ce sens, voir WINTGENS (L.), « Coherence of the law », *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie*, 1993, n° 3, pp. 483-519, cité par SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243, spéc. pp. 236-237.

⁸⁶⁸ Pour être qualifié de tel, un « système » doit être cohérent ou pouvoir être rendu cohérent. Voir en ce sens : BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. *Analisi e diritto*, 1994, 367 p., spéc. p. 209 ; GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. *Rivages du droit*, 2010, 269 p., spéc. p. 63 ; MODUGNO (F.), « Sistema Giuridico », in *Enciclopedia giuridica fondata da Giovanni Trecciani*, vol. XXIX, Roma, 18 p., spéc. p. 13.

⁸⁶⁹ Sur la complémentarité de la systématisme formelle et matérielle, voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. *Les voies du droit*, 1988, 254 p., spéc. pp. 89 et s. ; MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. *Les voies du droit*, 1996, 322 p., spéc. pp. 125 et s. ; GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. *Rivages du droit*, 2010, 269 p., spéc. pp. 62 et s.

TITRE II – LA COHÉRENCE PAR LA CONVERGENCE TÉLÉOLOGIQUE

200. Acception matérielle de la cohérence : la convergence téléologique.- Comme on l'a déjà évoqué en introduction, l'idée de cohérence dans son acception stricte (cohérence « matérielle ») implique que des éléments puissent être axiologiquement ramenés à un projet unique⁸⁷⁰, c'est-à-dire un même principe fédérateur⁸⁷¹, une même idée directrice⁸⁷², une même *valeur*⁸⁷³, à laquelle sont attribués un sens commun et des implications communes. En pratique, l'unicité d'un tel point de mire est généralement illusoire⁸⁷⁴; chaque système juridique repose plutôt sur quelques « poutres maîtresses »⁸⁷⁵ qui, combinées, en constituent la charpente et en assurent l'unité⁸⁷⁶.

201. Identification des « poutres maîtresses » du droit fiscal de l'Union européenne.- Sur la base de cette acception matérielle, examiner la cohérence des

⁸⁷⁰ Sur l'idée de projet, voir MAULIN (É.), « Cohérence et ordre juridique », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collections de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 9-24 renvoyant à JACOB (A.) (dir.), *Encyclopédie philosophique universelle, Les notions philosophiques*, tome 2, Paris, Presses universitaires de France, 1989-1992, 5 tomes en 7 vol.

⁸⁷¹ BERGEL (J.-L.), *Méthodologie juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 2^{ème} éd., 2016, 453 p., spéc. p. 219.

⁸⁷² *Id.*

⁸⁷³ Sur les liens entre les notions de principe et de valeur en droit de l'Union européenne (et la pertinence relative de leur distinction), voir *ex multis* MOLINIER (J.) (coord.), *Les principes fondateurs de l'Union européenne*, Université de Toulouse, Mission de recherche Droit et Justice, 2004, 318 p., spéc. pp. 7 et s. Sur la cohérence en fonction de valeurs, voir aussi COTTA (S.), *Il diritto come sistema di valori*, Cinisello Balsamo, San Paolo Edizioni, 2004, 176 p.; voir aussi ORIANNE (P.), « Valeurs et méthodes dans le système juridique : le rôle de l'égalité », in PERELMAN (Ch.) (dir.), *L'égalité*, vol. 8, Bruxelles, Bruylant, coll. Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, 1982, 628 p., pp. 583-614.

⁸⁷⁴ Voir notamment GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. pp. 62 et s. qui précise qu'il ne s'agit généralement pas d'un principe unique mais d'un petit nombre de principes.

⁸⁷⁵ BERGEL (J.-L.), *Méthodologie juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 2^{ème} éd., 2016, 453 p., spéc. pp. 219-220, citant PESCATORE (P.), *Introduction à la science du droit*, Luxembourg et Bruxelles, Éditions de l'Université du Luxembourg et Bruylant, 2^{ème} réimpression, 2009, 592 p., spéc. p. 436 et s. Voir également, DELMAS-MARTY (M.), *Pour un droit commun*, Paris, Éditions du Seuil, 1994, 305 p., spéc. p. 131 où l'auteur liste les métaphores utilisées pour désigner les principes juridiques notamment « armatures » ou « poutre maîtresses ».

⁸⁷⁶ À noter qu'un système peut d'ailleurs admettre des principes qui prennent des directions différentes et qu'il convient alors de concilier; voir en ce sens : OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. p. 86.

systèmes fiscaux des États membres en droit de l'Union européenne implique de vérifier si ces systèmes convergent, ensemble, vers l'accomplissement d'un même principe (ou de quelques principes) au(x)quel(s) ils seraient soumis. Le droit de l'Union européenne repose sur des « principes fondateurs »⁸⁷⁷, aujourd'hui qualifiés de « valeurs »⁸⁷⁸ et énumérés à l'article 2 TUE : la dignité humaine, la liberté, la démocratie, l'égalité, l'État de droit et le respect des droits de l'Homme⁸⁷⁹. Ces notions qui, ensemble, irriguent et inspirent aussi le droit de l'Union européenne, y compris dans ses implications *fiscales*, ne revêtent pas toutes le même intérêt dans ce contexte. En effet, la dignité humaine, par exemple, recoupe des préoccupations relativement éloignées de la sphère fiscale moderne⁸⁸⁰ tandis que les valeurs politico-institutionnelles comme la démocratie ou l'État de droit inspirent le processus fiscal européen mais n'en déterminent pas véritablement la substance. Au contraire, les droits de l'Homme, la liberté et l'égalité semblent en mesure d'influencer plus sensiblement la construction fiscale européenne. Parmi ces trois valeurs, la première se présente comme une discipline à part entière qui encadre toutes les branches du droit, y compris la fiscalité. Toutefois, plus qu'un but en soi, les droits de l'Homme se présentent comme des garde-fous situés à l'extrémité du droit de sorte que, s'ils *influencent* effectivement la dynamique fiscale européenne, il est difficile de dire qu'ils la *structurent*.

⁸⁷⁷ Sur l'idée de « principes fondateurs » et sa correspondance avec l'idée de « valeur », voir MOLINIER (J.) (coord.), *Les principes fondateurs de l'Union européenne*, Université de Toulouse, Mission de recherche Droit et Justice, 2004, 318 p., spéc. p. 7 et s.

⁸⁷⁸ Les « valeurs » ont fait leur apparition explicite dans le texte des traités avec la révision issue du traité de Lisbonne. Il faut toutefois admettre que ces valeurs imprégnaient l'ordre juridique de l'Union européenne bien avant cette consécration explicite qui n'en constitue qu'une révélation. Sur les valeurs en droit de l'Union européenne, voir LABAYLE (S.), *Les valeurs de l'Union européenne*, thèse, Aix-en-Provence, 2017, 607 p. ; POTVIN-SOLIS (L.) (dir.), *Les valeurs communes de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. « Colloques Jean Monnet », 2014, 441 p. ; RIDEAU (J.), « Union européenne – Nature, valeurs et caractères généraux », *Jurisclasseur Europe Traité*, fasc. 110, 2015, date de fraîcheur : janvier 2015.

⁸⁷⁹ L'art. 2 TUE se lit comme suit : « L'Union est fondée sur les valeurs de respect de la dignité humaine, de liberté, de démocratie, d'égalité, de l'État de droit, ainsi que de respect des droits de l'homme, y compris des droits des personnes appartenant à des minorités. Ces valeurs sont communes aux États membres dans une société caractérisée par le pluralisme, la non-discrimination, la tolérance, la justice, la solidarité et l'égalité entre les femmes et les hommes ». On notera que le rapport sur les principes fondateurs de l'Union européenne publié par l'Université de Toulouse en 2004 évoque les mêmes principes en y adjoignant la solidarité ; voir MOLINIER (J.) (coord.), *Les principes fondateurs de l'Union européenne*, Université de Toulouse, Mission de recherche Droit et Justice, 2004, 318 p., spéc. p. 118 et s.

⁸⁸⁰ Nous verrons toutefois dans la seconde partie de la thèse que l'on peut parfois établir un lien entre certaines problématiques fiscales (notamment celle de la capacité contributive) et la dignité humaine ; voir *infra* § 366. Cela reste néanmoins très marginal.

En revanche, la liberté et l'égalité – dont l'imbrication notionnelle est très étroite⁸⁸¹ – possèdent une teneur matérielle capable de structurer la substance du droit fiscal de l'Union européenne. Dans le contexte de la construction d'un marché intérieur au niveau européen, la liberté apparaît en effet dès le départ comme une exigence fondamentale que les pères fondateurs ont protégée tout au long des traités⁸⁸². Quant à l'idée d'égalité, bien qu'apparue *explicitement* dans les traités à la suite de la révision issue du traité de Lisbonne⁸⁸³, elle imprègne le droit de l'Union européenne depuis l'origine sous sa forme miroir qu'est la non-discrimination⁸⁸⁴ et fut très tôt érigée en principe général du droit de l'Union européenne⁸⁸⁵. Ces deux notions venant sans relâche au soutien l'une de l'autre, le projet européen repose finalement sur l'idée d'une « égale liberté »⁸⁸⁶ qui se présente comme une (sinon « la ») « poutre maîtresse » du droit de l'Union européenne vers laquelle convergent les systèmes juridiques (et fiscaux) des États membres.

Dans la mesure où le projet européen vise, au premier chef, à mettre en place un marché unique ayant les caractéristiques les plus proches possibles d'un marché intérieur (c'est-à-dire national), l'« égale liberté » déploie tout d'abord une dimension géographique qui garantit l'égalité de mobilité des opérateurs au sein du marché (Chapitre 1). En outre, la tradition économique européenne néolibérale confère à l'« égale liberté » des implications concurrentielles visant à assurer la libre concurrence au sein du marché (Chapitre 2).

⁸⁸¹ Sur le lien entre liberté et égalité, voir *ex multis* DE TOCQUEVILLE (A.), *De la démocratie en Amérique*, 1835, Livre I, Chapitre II qui affirme que « la liberté et l'égalité se touchent et se confondent » ; ROUSSEAU (J.-J.), *Du Contrat social*, Livre II, Chapitre XI : « Si l'on cherche en quoi consiste précisément le plus grand bien de tous, qui doit être la fin de tout système de législation, on trouvera qu'il se réduit à deux objets principaux : la liberté et l'égalité ». En droit, voir DRAGO (R.), « Égalité et liberté », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 15-20.

⁸⁸² Il est d'ailleurs éloquent à cet égard que, parmi les projets de devise de l'Union européenne proposés en 2000, deux faisant explicitement référence à la liberté : « paix, liberté, solidarité » et « unis dans la liberté ».

⁸⁸³ L'égalité est l'une des valeurs listées à l'art. 2 TUE. Elle fait également l'objet d'un article de la Charte des droits fondamentaux mais, jusqu'au traité de Lisbonne, ce texte était dépourvu de valeur contraignante.

⁸⁸⁴ Selon la Cour, les principes d'égalité et de non-discrimination sont « deux désignations d'un même principe général du droit communautaire » ; voir CJCE, 27 janvier 2005, *Europe Chemi-Con (Deutschland) c. Conseil*, aff. C-422/02 P, *Rec. p. I-791*, point 33.

⁸⁸⁵ CJCE, 19 octobre 1977, *Ruckdeschel e.a.*, aff. jtes 117/76 et 16/77, *Rec. p. 1753*.

⁸⁸⁶ DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 137-168, spéc. p. 138.

Chapitre 1 – La cohérence autour de l'égalité géographique

202. Égalité géographique.- L'expression « égalité géographique » ne se trouve pas en doctrine⁸⁸⁷. Nous l'avons néanmoins choisie car elle permet d'exprimer de façon synthétique les vastes implications d'une préoccupation essentielle en droit de l'Union européenne : l'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité. En effet, et d'une part, même si la non-discrimination et l'égalité peuvent, d'un point de vue théorique, être distinguées⁸⁸⁸, la Cour de justice voit dans ces deux termes « deux désignations d'un même principe général du droit communautaire »⁸⁸⁹ qui peuvent donc être assimilées dans le contexte du droit de l'Union européenne, au moins dans une première approche⁸⁹⁰. D'autre part, la référence au critère de la nationalité recouvre,

⁸⁸⁷ Quelques auteurs font parfois référence à la « prohibition des discriminations géographiques » ; voir par exemple DOUVILLE (Th.), « La prohibition des discriminations géographiques dans le marché intérieur en général et dans le commerce électronique en particulier », *Actualité juridique Contrat*, 2018, n° 5, pp. 221-223. Dans une étude de fiscalité européenne, Fabrice Pezet fait référence à un « principe de neutralité géographique » de l'impôt ; voir PEZET (F.), *La fiscalité et le marché – De l'État fiscal à la fiscalité de marché*, thèse, Paris XII-UPEC, disponible à la bibliothèque de l'UPEC, 2017, 743 p., spéc. p. 161 puis pp. 233 et s.

⁸⁸⁸ D'un point de vue théorique, les notions d'égalité et non-discrimination devraient en principe être distinguées. Comme le remarque le Professeur Pietro Adonnino, la non-discrimination est une obligation négative tandis que l'égalité est une obligation positive (ADONNINO (P.), « Rapport général », in IFA, *Règles de non-discrimination en matière d'imposition internationale*, Cahiers de droit fiscal international, vol 78b, 1993, 760 p., pp. 73-130, spéc. p. 81), de sorte que la question de l'égalité dépasserait le contrôle de l'absence de discrimination (en ce sens, voir aussi HERNU (R.), *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit public, 2003, 555 p.). Dans la plupart des ordres constitutionnels nationaux, l'égalité est un principe général dont les interdictions particulières des discriminations sont des concrétisations ciblées. En droit de l'Union européenne, toutefois, contrairement aux dynamiques nationales, c'est à partir des interdictions spécifiques des discriminations que la Cour de justice a façonné un principe général d'égalité (voir ANDOLFATTO (D.) *et alii*, *Le principe de non-discrimination: l'analyse des discours (Rapport final)*, Université de Bourgogne, Mission de recherche Droit et Justice, 2016, 472 p.). C'est ainsi que les deux notions peuvent être assimilées dans le contexte du droit de l'Union européenne, comme l'expose le Professeur Édouard Dubout (DUBOUT (É.), *L'article 13 du traité CE : la clause communautaire de lutte contre les discriminations*, Bruxelles, Bruylant, 2006, 845 p., spéc. p. 17 : « diverses constructions propres au droit communautaire aboutissent à gommer les différences entre les deux concepts »). Dans le même sens, voir ROBIN-OLIVIER (S.), *Le principe d'égalité en droit communautaire : étude à partir des libertés économiques*, Aix-en-Provence, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1999, 552 p. *Contra* : HERNU (R.), *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit public, 2003, 555 p. Sur les divisions doctrinales à cet égard (avant le traité de Lisbonne), voir ROBIN-OLIVIER (S.), *Le principe d'égalité en droit communautaire : étude à partir des libertés économiques*, Aix-en-Provence, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1999, 552 p., spéc. p. 18.

⁸⁸⁹ CJCE, 27 janvier 2005, *Europe Chemi-Con (Deutschland) c. Conseil*, aff. C-422/02 P, *Rec. p.* I-791, point 33.

⁸⁹⁰ Pour une élaboration plus subtile sur l'idée d'égalité et sa distinction d'avec la non-discrimination, se reporter à nos observations formulées *infra*, notamment § 352.

comme nous le verrons dans les développements qui suivent, des réalités concrètes plus amples que ce terme ne le laisse à penser. Celles-ci se rapportent néanmoins toujours à des problématiques géographiques. Pour les besoins de notre démonstration, la notion de discrimination fondée sur la nationalité doit être précisée plus avant.

203. Définition des discriminations fondées sur la nationalité. - La discrimination est une notion duale : dans sa forme active – dominante car plus facile à identifier –, elle consiste à « traiter de manière différente des situations qui sont identiques »⁸⁹¹, tandis que, dans sa forme passive, elle consiste à traiter « de manière identique des situations qui sont différentes »⁸⁹². Le droit de l'Union européenne est particulièrement sensible aux discriminations et, comme le résume l'Avocat général Wahl dans ses conclusions dans l'affaire *Autriche c. Allemagne*⁸⁹³ (2019), « [s]'il était possible de résumer l'ensemble des règles du droit de l'Union en quelques commandements, l'interdiction de la discrimination, en particulier, de la discrimination fondée sur la *nationalité*, serait probablement l'un des premiers commandements »⁸⁹⁴. En effet, en raison de la vocation supranationale de l'Union européenne, les différenciations

⁸⁹¹ Sur la définition des discriminations en droit de l'Union européenne, voir *ex multis* : CJCE, 17 décembre 1959, *Société des Fonderies de Pont-à-Mousson c. Haute Autorité*, aff. 14/59, *Rec.* p. 445 ; CJCE, 17 juillet 1963, *Italie c. Commission*, aff. 13/63, *Rec.* p. 337 ; CJCE, 23 février 1983, *Wagner*, aff. 8/82, *Rec.* p. 371, point 18 ; CJCE, 13 novembre 1984, *Racke*, aff. 283/83, *Rec.* p. 3791, point 7. Pour une reprise en fiscalité directe voir CJCE, 11 août 1995, *Wielockx*, aff. C-80/94, *Rec.* p. I-2493, point 17 ; CJCE (gde ch.), 12 juillet 2005, *Schempp*, aff. C-403/03, *Rec.* p. I-6421, point 5. Bien entendu, dès lors qu'il n'existe aucune situation identique au sens strict du terme, il s'agit en réalité de mettre en parallèle des situations entre lesquelles il n'existe pas de « différences essentielles, qui importent en l'occurrence et dont on doit tenir compte ». En ce sens, voir PERELMAN (Ch.), « L'idéal de rationalité et la règle de justice », *Bulletin de la Société française de philosophie*, 1961, tome LIII, pp. 29-33 ; PERELMAN (Ch.), *Droit, morale et philosophie*, Paris, L.G.D.J., 1968, 147 p., spéc. p. 26-27. Voir également FLOHIMONT (V.), « Comparaison et comparabilité dans la jurisprudence de la Cour Constitutionnelle : rigueur ou jeu de hasard ? », in *Revue belge de droit constitutionnel*, 2008, n° 3, pp. 217-235, spéc. p. 229 qui fait référence à la dialectique entre « l'identité parfaite et l'analogie suffisante ».

⁸⁹² Mêmes références jurisprudentielles que la note précédente. Cette forme « passive » est parfois désignée comme « discrimination matérielle » en doctrine et en jurisprudence ; voir DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p. pp. 137-168, spéc. p. 147. À noter qu'à ces deux formes de discriminations, certains auteurs comme Richard Lyal ajoutent une troisième catégorie caractérisée par le traitement très différent de situations peu différentes, mais il s'agit là d'une conception minoritaire qui relève plutôt, comme l'auteur le concède lui-même, de l'examen de la proportionnalité ; LYAL (R.), « Non-discrimination and Direct Tax in Community Law », in *EC Tax Review*, 2003, n° 2, pp. 68-74, spéc. p. 68. C'est essentiellement autour de la première hypothèse que s'est construite la fiscalité européenne.

⁸⁹³ CJUE, 18 juin 2019, *Autriche c. Allemagne*, aff. C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504.

⁸⁹⁴ Conclusions de l'Avocat général Wahl sous l'arrêt CJUE, 18 juin 2019, *Autriche c. Allemagne*, aff. C-591/17, précité, point 2 des conclusions.

d'ordre *géographique*, c'est-à-dire fondées sur la nationalité (et, par extension, sur le domicile, la résidence, la langue, ou d'autres critères aboutissant au même résultat), sont particulièrement suspectes.

204. Prise en charge en matière fiscale.- Parce que le droit fiscal – en général et, plus encore, dans ses applications interétatiques – est structurellement un droit de différenciation qui répond d'une logique égalitaire particulière, sa soumission au principe de non-discrimination issu des traités européens est un phénomène particulièrement stimulant. Même s'il concentre de nombreux défis techniques et cristallise les susceptibilités constitutionnelles⁸⁹⁵, un tel processus de convergence téléologique entre les systèmes fiscaux nationaux est d'ailleurs envisagé dès le début de la construction européenne, comme en témoigne le rapport Neumark⁸⁹⁶ (1962) qui considère la clause de non-discrimination en fonction de la nationalité comme une disposition « d'une importance particulière »⁸⁹⁷.

L'attribution d'une portée fiscale à la prohibition générale des discriminations fondées sur la nationalité contenue dans les traités a permis d'assurer la convergence progressive des systèmes fiscaux autour de cette dimension de l'égalité et d'assurer ainsi leur cohérence matérielle, entre eux et avec les objectifs de l'Union (Section 1). Bien que ce processus présente certaines limites, celles-ci sont considérablement encadrées, de sorte que la dynamique de convergence des systèmes fiscaux reste extensive (Section 2).

⁸⁹⁵ Sur les garanties nationales d'égalité en matière fiscale, voir l'étude de MEUSSEN (G.) (dir.), *The Principle of Equality in European Taxation*, La Hague, Kluwer Law International, coll. Eucotax Series on European taxation, 1999, 279 p.

⁸⁹⁶ Rapport du Comité fiscal et financier (ci-après « rapport Neumark »), 1962.

⁸⁹⁷ *Ibid.*, annexe B du rapport, p. 97, qui énumère les dispositions « d'une importance particulière » pour la fiscalité. Cette liste inclut notamment l'art. 7 TCEE.

Section 1 – L’interdiction des discriminations fiscales géographiques

205. Absence de prohibition explicite pour la fiscalité directe.- Si les discriminations fiscales d’ordre « géographique » sont historiquement et explicitement réprochées aux articles 110 et s. TFUE (anc. 95 et s. TCEE) lorsqu’elles frappent les produits⁸⁹⁸, c’est-à-dire lorsqu’elles procèdent de règles de fiscalité *indirecte*, la préoccupation symétrique en fiscalité *directe* est introuvable dans les traités européens. Extraire une telle interdiction des règles générales du traité n’a pas été sans soulever certains défis (§ 1). Après avoir identifié les outils et méthodes pertinents pour porter cette ambition dans le contexte spécifique de la fiscalité directe, nous présenterons la dynamique de convergence qu’ils génèrent (§ 2).

§ 1. Les défis de la prohibition

206. Non-discrimination *ratione loci* comme *leitmotiv*.- Posée dès le départ comme un « principe »⁸⁹⁹ du projet européen, l’interdiction des discriminations fondées sur la nationalité est « l’âme de l’union économique et douanière »⁹⁰⁰. Elle a fait l’objet d’une réitération systématique dans les traités, comme un *leitmotiv*⁹⁰¹. Parmi les multiples dispositions qui déclinent ainsi le projet européen d’égalité géographique, les plus efficaces sont, en règle générale, les libertés de circulation (A). Encore fallait-il en confirmer la capacité à appréhender la matière fiscale (B).

⁸⁹⁸ Sur la prohibition des discriminations résultant de l’art. 110 TFUE, voir par exemple les développements de PEZET (F.), *La fiscalité et le marché – De l’État fiscal à la fiscalité de marché*, thèse, Paris XII-UPEC, disponible à la bibliothèque de l’UPEC, 2017, 743 p., spéc. pp. 181 et s.

⁸⁹⁹ L’art. 7 TCEE (aujourd’hui art. 18 TFUE) qui consacrait l’idée de non-discrimination était placé dans la partie consacrée aux « principes ».

⁹⁰⁰ PESCATORE (P.), « Les objectifs de la Communauté européenne comme principes d’interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice », in *Miscellanea W. J. Ganshof Van Der Meersch : studia ab discipulis amicusque in honorem egregii professoris edita*, Bruxelles, Bruylant, pp. 325-363, spéc. 331.

⁹⁰¹ La formule est reprise des conclusions de l’Avocat général Jacobs dans l’affaire CJCE, 20 octobre 1993, *Phil Collins*, aff. C-92/92, *Rec.* p. I-5145, point 9 des conclusions.

A. L'identification des fondements : les libertés de circulation

207. Prévalence des libertés.- Les dispositions des traités prohibant les discriminations fondées sur la nationalité sont multiples (1). Leur hiérarchisation conduit toutefois à constater que les libertés de circulation (auxquelles nous associons les dispositions régissant la citoyenneté européenne⁹⁰²) constituent le vecteur de convergence le plus efficace pour rassembler les systèmes fiscaux autour de cette dimension géographique de l'égalité (2).

1. Panorama des clauses de non-discrimination « géographiques »

208. Clauses générales : article 18 TFUE et article 21 § 2 de la Charte.- En posant à son article 7 al. 1 (aujourd'hui repris sans modification substantielle à l'article 18 al. 1 TFUE) que « dans le domaine d'application [du traité], et sans préjudice des dispositions particulières qu'il prévoit, est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité », le traité de Rome fait de la non-discrimination une disposition cardinale⁹⁰³. Cette interdiction se révélera si symbolique pour l'ordre juridique communautaire (puis de l'Union) qu'elle sera reprise à l'identique dans la Charte des droits fondamentaux (article 21 § 2 de la Charte).

209. Clauses spéciales : les libertés de circulation.- La clause générale de non-discrimination consacrée par l'article 18 TFUE trouve une série de déclinaisons,

⁹⁰² Le statut de citoyen européen inclut en effet un droit de circulation et de séjour que l'on peut rapprocher de celui accordé aux personnes économiquement actives dans le cadre des libertés de circulation ; voir par exemple BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p., spéc. pp. 33 et s. C'est ce qui incite certains auteurs, que nous suivons, à étudier les libertés « économiques » et « non économiques » sous un prisme commun : voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 132 ainsi que pp. 147 et s.

⁹⁰³ En ce sens PICOD (F.), « Article I-4 », in BURGORGUE-LARSEN (L.), LEVADE (A.) et PICOD (F.), *Traité établissant une Constitution pour l'Europe. Partie I et IV. Architecture constitutionnelle. Commentaire article par article*, tome 1, Bruxelles, Bruylant, 2007, 1106 p., pp. 78-95, spéc. p. 86 ; voir aussi BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p., spéc. p. 32 et p. 135. Pour rappel, l'art. 7 TCEE est placé dans la partie consacrée aux « principes ».

implicites ou explicites, dans les libertés de circulation⁹⁰⁴. À cet égard, on relèvera d'abord que l'article 45 § 2 TFUE prévoit en effet que la libre circulation des travailleurs « implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail »⁹⁰⁵. Et si les autres libertés semblent plutôt prohiber les « restrictions » (aux flux de marchandises⁹⁰⁶, à l'établissement⁹⁰⁷, à la prestation de services⁹⁰⁸ ou aux mouvements de capitaux et aux paiements⁹⁰⁹), le lien avec la non-discrimination est en réalité omniprésent. En effet, et tout d'abord, le droit d'établissement et la libre prestation de service contiennent explicitement dans leur libellé une obligation de « traitement national » par le pays d'accueil. Ensuite, la libre circulation des capitaux précise que l'article 63 TFUE « ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis », de sorte que le lien avec l'idée de discrimination est confirmé *a contrario*, au moins en matière fiscale. C'est la raison pour laquelle la discrimination a longtemps constitué « le critère essentiel de qualification » de la restriction (aussi appelée « entrave »)⁹¹⁰. Certes, la jurisprudence a ensuite étendu le champ de la « restriction » au-delà de la « discrimination », de façon à saisir les mesures qui, même indistinctement applicables, « interdisent, gênent ou rendent moins attrayant »

⁹⁰⁴ Sur le fait que les libertés de circulation se présentent comme des déclinaisons de la clause générale de non-discrimination en raison de la nationalité, voir *ex multis* BISCHOFF (J.-M.), « Article 12 », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité instituant la CEE, commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p., pp. 61-72 ; BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p., spéc. pp. 132-133 ; PAHLSSON (R.), « Equality in Taxation: Reflections on the Social Construction of Comparability in Tax Law », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 151-161. Cette conception peut être appliquée, *mutatis mutandis*, à la citoyenneté européenne dans la mesure où elle prévoit un droit de circulation proche de celui consacré dans le cadre des libertés.

⁹⁰⁵ Art. 45 § 2 TFUE. Certains arrêts présentent explicitement cet article comme une déclinaison du principe de non-discrimination ; voir CJCE, 13 avril 2000, *Lehtonen*, aff. C-176/96, *Rec.* p. I-2681, point 38.

⁹⁰⁶ Art. 34 et s. TFUE.

⁹⁰⁷ Art. 49 et s. TFUE.

⁹⁰⁸ Art. 56 et s. TFUE.

⁹⁰⁹ Art. 63 et s. TFUE.

⁹¹⁰ Sur la notion d'entrave, voir notamment AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p.

l'exercice d'une liberté⁹¹¹. Il n'en demeure pas moins que la prohibition des « restrictions » continue d'englober l'interdiction des discriminations⁹¹².

210. Extension au titre de la citoyenneté.- Depuis leur création⁹¹³, les dispositions relatives à la citoyenneté européenne (articles 20 et s. TFUE) sont une voie supplémentaire de stigmatisation des discriminations fondées sur la nationalité⁹¹⁴. En effet, le statut de citoyen européen inclut, entre autres, un droit de circulation et de séjour partiellement calqué sur celui accordé aux personnes économiquement actives dans le cadre de la libre circulation des travailleurs ou la liberté d'établissement et impliquant également le rejet des discriminations fondées sur la nationalité⁹¹⁵. C'est d'ailleurs ce qui incite à percevoir la citoyenneté comme une liberté « non économique » et à l'étudier sous le même prisme analytique que les libertés de circulation⁹¹⁶.

Toutes ces dispositions interdisant les discriminations fondées sur la nationalité – qui sont d'effet direct⁹¹⁷ – ont vu leur application progressivement hiérarchisée par la Cour de justice.

⁹¹¹ Voir notamment CJCE, 30 novembre 1995, *Gebhard*, aff. C-55/94, *Rec.* p. I-4165, point 37. Pour un exemple en jurisprudence fiscale, voir CJUE (gde ch.), 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, aff. C-371/10, *Rec.* p. I-12273, point 36 et jurisprudence citée.

⁹¹² Le Professeur Édouard Dubout, au raisonnement duquel nous souscrivons, souligne d'ailleurs que la qualification de l'entrave aux libertés « ne peut être conçue que dans un rapport de comparaison » et « concerne donc fondamentalement une question d'égalité ». Finalement, la restriction ou l'entrave se présente comme une discrimination fondée sur la « mobilité » internationale. Voir DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 137-168, spéc. pp. 161-162.

⁹¹³ La citoyenneté européenne a été introduite en droit de l'Union européenne à l'occasion du traité de Maastricht.

⁹¹⁴ Pour une étude complète sur la citoyenneté européenne, voir ILIOPOULOU (A.), *Libre circulation et non-discrimination, éléments du statut de citoyen de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2008, 795 p.

⁹¹⁵ C'est la raison pour laquelle on englobe souvent ces différents fondements sous la formule « libre circulation des personnes » ; voir par exemple BLUMANN (C.) et DUBOIS (L.), *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p., spéc. pp. 33 et s.

⁹¹⁶ Cette expression est empruntée à MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 132 ainsi que pp. 147 et s. Sur cette idée, en droit de l'Union européenne général, voir DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 137-168, spéc. p. 141. L'auteur évoque la « liberté de circulation "citoyenne" ».

⁹¹⁷ Sur l'effet direct de l'art. 7 TCEE, voir CJCE, 28 juin 1978, *Kenny*, aff. 1/78, *Rec.* p. 1489 ; CJCE, 22 octobre 1980, *Boussac*, aff. 22/80, *Rec.* p. 3427 ; CJCE, 13 février 1985, *Gravier*, aff. 293/83, *Rec.* p. 593. Sur

2. Hiérarchisation

211. Entre les règles générales et les libertés.- Dès lors que les libertés de circulation et la citoyenneté constituent des déclinaisons spéciales du principe général de non-discrimination en raison de la nationalité consacré à l'article 18 TFUE et repris par l'article 21 § 2 de la Charte des droits fondamentaux, la règle de la *lex specialis* attribue aux premières une priorité d'application. C'est d'ailleurs la position retenue par la Cour de justice dont la jurisprudence constante établit que « le principe général [de non-discrimination en raison de la nationalité], ne peut s'appliquer que sous réserve des dispositions particulières prévues par le traité »⁹¹⁸. Ainsi, l'article 18 TFUE et la clause de non-discrimination contenue dans la Charte – dont l'intérêt en fiscalité directe est d'ailleurs incertain⁹¹⁹ et qui fait, quoi qu'il en soit, doublon avec l'article 18 TFUE – opèrent désormais essentiellement au soutien des dispositions spécifiques⁹²⁰.

212. Entre les libertés économiques et la liberté non économique.- Plus encore, au sein des règles spéciales, il existe une priorité des libertés de circulation sur la citoyenneté. Cette dernière ne s'applique qu'à titre subsidiaire, lorsqu'aucune activité économique ne permet de faire tomber la situation considérée dans le champ d'une liberté⁹²¹ (par exemple, lorsque le facteur mobile est un étudiant⁹²², un retraité⁹²³, un oisif).

l'effet direct de la libre circulation des travailleurs, voir CJCE, 4 décembre 1974, *Van Duyn*, aff. 41/74, *Rec.* p. 1337 ; sur l'effet direct de la liberté d'établissement, voir CJCE, 21 juin 1974, *Reyners*, aff. 2/74, *Rec.* p. 631 ; sur l'effet direct de la libre prestation de services, voir CJCE, 3 décembre 1974, *van Binsbergen*, aff. 33/74, *Rec.* p. 1299. Sur l'effet direct de la libre circulation des capitaux (dans sa version post-Maastricht), voir CJCE, 14 décembre 1995, *Sanz de Lera e.a.*, aff. jtes C-163/94 et C-250/94, *Rec.* p. I-4821. Sur l'effet direct de la citoyenneté européenne, voir CJCE, 17 septembre 2002, *Baumbast*, aff. C-413/99, *Rec.* p. I-7091.

⁹¹⁸ CJCE, 14 juillet 1977, *Sagulo*, aff. 8/77, *Rec.* p. 1495 point 11. En matière fiscale, CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, aff. C-336/96, *Rec.* p. I-2793, point 37 ; pour un exemple récent, voir CJUE (ord.), 6 septembre 2018, *Teixeira*, aff. C-184/18, ECLI:EU:C:2018:694, points 15 à 18.

⁹¹⁹ Se reporter à nos observations formulées *infra* § 215.

⁹²⁰ Voir, pour des exemples récents, CJUE, 25 octobre 2016, *Wieland et Rothwangl*, aff. C-465/14, ECLI:EU:C:2016:820 ; CJUE, 30 avril 2020, *Istituto nazionale della previdenza sociale*, aff. jtes C-168/19 et C-169/19, ECLI:EU:C:2020:338.

⁹²¹ Sur l'application subsidiaire de la citoyenneté européenne par rapport aux libertés, voir CJCE, 15 septembre 2005, *Ioannidis*, aff. C-258/04, *Rec.* p. I-8275, point 37. En matière fiscale, voir CJCE, 7 septembre 2006, *N.*, aff. C-470/04, *Rec.* p. I-7409, point 23 et CJCE, 9 novembre 2006, *Turpeinen*, aff. C-520/04, *Rec.* p. I-10685, points 13-17.

⁹²² CJCE, 20 septembre 2001, *Grzelczyk*, aff. C-184/99, *Rec.* p. I-6193.

⁹²³ CJCE, 9 novembre 2006, *Turpeinen*, aff. C-520/04, précité.

Les libertés de circulation – économiques ou non – se présentent comme les instruments privilégiés de la convergence des systèmes juridiques nationaux autour de la non-discrimination en raison de la nationalité. C'est donc sur ces dispositions que nous concentrerons nos analyses subséquentes. Libellées en des termes très généraux, les clauses que l'on vient d'évoquer n'excluent *a priori* aucun pan du droit. Toutefois, compte tenu de la spécificité technique de la fiscalité directe, leur aptitude à saisir les problématiques fiscales ne relève pas forcément de l'évidence.

B. L'appréhension de la matière fiscale

213. Double défi.- L'épanouissement des clauses de non-discrimination en fonction de la nationalité en matière fiscale (fiscalité directe) – et, par ricochet, l'effectivité du processus de convergence des systèmes fiscaux autour d'une conception géographique de l'égalité – ont pâti de la réticence originare à attirer la fiscalité dans la sphère du droit communautaire (puis de l'Union). Cette difficulté s'est progressivement dissipée grâce à la souplesse technique des dispositions concernées (1) combinée à une certaine audace jurisprudentielle (2).

1. Souplesse technique

214. Nationalité et résidence.- Les institutions ont entendu très tôt appliquer l'interdiction des discriminations en fonction de la nationalité aux problématiques fiscales. En témoigne le règlement n° 1612/68, premier acte de droit dérivé organisant la mobilité des travailleurs⁹²⁴, qui prévoyait que les travailleurs étrangers devaient avoir les « mêmes avantages sociaux et fiscaux »⁹²⁵ que les travailleurs nationaux. Le volet fiscal de cette disposition est néanmoins resté longtemps privé de véritable

⁹²⁴ Règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, *JOCE* n° L 257 du 19 octobre 1968, pp. 2-12, aujourd'hui remplacé par le règlement (UE) n° 492/2011 du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2011 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union, *JOUE* n° L 141 du 27 mai 2011, pp. 1-12.

⁹²⁵ Art. 7 du règlement (CEE) n° 1612/68, précité.

résonance⁹²⁶, la pertinence d'une interdiction formellement axée sur la nationalité étant sans doute relative au regard du raisonnement fiscal qui fonctionne, pour l'essentiel, en termes de résidence⁹²⁷.

La difficulté liée au ciblage de la « nationalité » dans les clauses de non-discrimination incluses dans les libertés fut cependant rapidement neutralisée. Dans l'affaire (non fiscale) *Sotgiu*⁹²⁸ (1974) qui mettait en jeu une distinction fondée sur le domicile, la Cour justice avait étendu la prohibition des discriminations géographiques aux différenciations « indirectes » en jugeant que « les règles d'égalité de traitement [prévues par le droit primaire] prohibent non seulement les discriminations ostensibles, fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat »⁹²⁹. À cet égard, « il n'est pas exclu que des critères tels que [...] le domicile [...] puissent, selon les circonstances, constituer, dans leur effet pratique, l'équivalent d'une discrimination de nationalité prohibée par le traité »⁹³⁰.

Cette souplesse technique fut particulièrement opportune pour assurer l'application des libertés de circulation (et des clauses de non-discrimination qu'elles incluent) à la fiscalité directe des personnes physiques. La démarche fut initiée avec l'arrêt *Biehl*⁹³¹ (1990) dans lequel la Cour de justice observe que si « [le critère de résidence

⁹²⁶ La jurisprudence rendue à propos de l'art. 7 du règlement a presque exclusivement porté sur la notion d'avantages sociaux. Si cet article a toutefois bien été invoqué pour remettre en cause une législation fiscale dans l'affaire *De Groot* (CJCE, 12 décembre 2002, *De Groot*, aff. C-385/00, *Rec.* p. I-11819), c'était en conjonction avec l'article du traité consacrant la libre circulation des travailleurs (art. 45 TFUE, numéroté 48 TCE à l'époque) de sorte que le litige fut tranché par la Cour uniquement au regard du droit primaire, sans considération du règlement, suivant le raisonnement proposé par l'Avocat général.

⁹²⁷ Certes, le droit fiscal international cible et réprouve également les discriminations fondées sur la nationalité, comme en témoigne l'art. 24 du modèle OCDE qui dispose : « Les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État ». Le bénéfice d'une telle règle est toutefois conditionné à l'existence d'une « même situation, notamment au regard de la résidence ». Cette formulation consacre donc une distinction fondamentale entre résidents et non-résidents : ne se trouvant pas dans la même situation, ces deux catégories de contribuables « peuvent, dès lors, faire l'objet de traitements fiscaux distincts ».

⁹²⁸ CJCE, 12 février 1974, *Sotgiu*, aff. 152/73, *Rec.* p. 153.

⁹²⁹ *Id.*, point 11.

⁹³⁰ *Id.*

⁹³¹ CJCE, 8 mai 1990, *Biehl*, aff. C-175/88, *Rec.* p. I-1779. Cet arrêt est le premier arrêt fiscal rendu au regard de la libre circulation des travailleurs.

permanente sur le territoire national] s'applique indépendamment de la nationalité du contribuable concerné, [il] risque de jouer, en particulier, au détriment des contribuables ressortissants d'autres États membres. En effet, ce seront souvent ces derniers qui quitteront le pays en cours d'année ou qui s'y établiront »⁹³².

Quant aux contribuables personnes morales, la difficulté se dissipait plus facilement en amont dans la mesure où nationalité et résidence se confondent largement. Même si des subtilités peuvent demeurer entre résidence et nationalité des personnes morales⁹³³, la Cour de justice de l'Union européenne a relevé, dès l'affaire *Avoir fiscal*⁹³⁴ (1986), que « pour les sociétés [...] leur siège [...] sert à déterminer, à l'instar de la nationalité de personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État »⁹³⁵. Partant, elle a pu, sans difficulté particulière (si ce n'est celle liée à l'audace politique dont elle faisait ainsi preuve) censurer une législation fiscale nationale au regard de la liberté d'établissement aux motifs qu' « admettre que l'État membre d'établissement puisse librement appliquer un traitement différent en raison du seul fait que le siège d'une société est situé dans un autre État membre viderait donc [la liberté d'établissement] de son contenu »⁹³⁶.

215. Cas particulier de l'article 21 § 2 de la Charte des droits fondamentaux.-

Bien que la clause de non-discrimination de la Charte des droits fondamentaux n'ait pas vocation à s'appliquer en priorité, il peut être utile d'en examiner la capacité d'appréhension de la matière fiscale. En vertu de son article 51 § 1, la Charte des droits fondamentaux s'impose aux institutions ainsi qu'aux États membres « uniquement lorsqu'ils *mettent en œuvre* le droit de l'Union » (nous soulignons), dans le respect de la répartition des compétences. Cette formule restrictive a pu susciter quelques

⁹³² *Id.*, point 14.

⁹³³ Sur ces difficultés, voir notamment les éclairantes conclusions du rapporteur public Cl. Legras dans l'affaire CE, 24 janvier 2014, *Association Secrétariat International de la Laine (SIL)*, n° 331071.

⁹³⁴ CJCE, 26 janvier 1986, *Commission c. France (avoir fiscal)*, aff. 270/83, *Rec.* p. 273. Quant à l'importance de cet arrêt voir PAHLSSON (R.), « Constructing Comparability: The Reasoning of the ECJ on Equality in Taxation », in *Swedish Studies in European Law*, 2006, vol. 1, pp. 217-231, spéc. p. 218 : « it was not until the [*Avoir Fiscal*] case was decided in 1986, that the tax law community realized that the Court's appraisal of the scope of the treaty included national income tax laws ».

⁹³⁵ CJCE, 26 janvier 1986, *Commission c. France (avoir fiscal)*, aff. 270/83, précité, point 18.

⁹³⁶ *Id.*

interrogations⁹³⁷, en dehors des cas simples d'application du droit dérivé, de transposition et de mise en œuvre des directives⁹³⁸. Toutefois, la disposition est interprétée largement : dans l'arrêt de Grande chambre *Åkerberg Fransson*⁹³⁹ (2013), la Cour de justice a jugé que, puisque les droits fondamentaux « ont vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l'Union, mais pas en dehors de ces situations », ils doivent « par conséquent, être respectés lorsqu'une réglementation nationale *entre dans le champ d'application* du droit de l'Union » (nous soulignons). Elle en a finalement conclu que « l'applicabilité du droit de l'Union implique celle des droits fondamentaux garantis par la Charte »⁹⁴⁰. Doivent donc pouvoir être confrontées à la Charte des droits fondamentaux toutes les législations nationales qui relèvent du champ d'application du droit de l'Union européenne, par exemple parce qu'elles impactent les libertés de circulation⁹⁴¹ (à condition que ces effets ne soient pas trop aléatoires ou indirects⁹⁴²), comme la Cour de justice l'a récemment confirmé en Grande chambre dans les affaires *AGET Iraklis*⁹⁴³ (2016) et *Commission c. Hongrie*⁹⁴⁴ (2019).

L'intense harmonisation de la fiscalité *indirecte* conduit à ce que les législations nationales en ce domaine soient presque toujours couvertes par la Charte, soit parce qu'elles correspondent à l'hypothèse simple d'une transposition de directive, soit parce que même en dehors de ces hypothèses (par exemple dans le cas d'une sanction nationale et/ou d'une situation interne), le fait que la TVA soit une ressource propre de l'Union européenne permet à la Cour de justice d'attirer systématiquement le litige

⁹³⁷ PICOD (F.), « Article 51 », in PICOD (F.), VAN DROOGHENBROECK (S.) et RIZCALLAH (C.), *Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne : commentaire article par article*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Textes et commentaires, 2^{ème} éd., 2020, 1485 p., pp. 1223-1248, spéc. pp. 1232 et s.

⁹³⁸ CJCE, 13 juillet 2000, *Idéal Tourisme*, aff. C-36/99, *Rec. p.* I-6049, point 36. Pour des exemples en fiscalité, voir CJUE (gde ch.), 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373 ; CJUE, 26 avril 2018, *Donnellan*, aff. C-34/17, ECLI:EU:C:2018:282.

⁹³⁹ CJUE (gde ch.), 26 février 2013, *Åkerberg Fransson*, aff. C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105, points 19 à 21.
⁹⁴⁰ *Id.*, points 19 à 21.

⁹⁴¹ CJUE, 30 avril 2014, *Pfleger e.a.*, aff. C-390/12, ECLI:EU:C:2014:281, point 36.

⁹⁴² CJUE, 8 mai 2014, *Pelckmans Turnhout e.a.*, aff. C-483/12, ECLI:EU:C:2014:304, point 25.

⁹⁴³ CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *AGET Iraklis*, aff. C-201/15, ECLI:EU:C:2016:972, points 62 et s.

⁹⁴⁴ CJUE (gde ch.), 21 mai 2019, *Commission c. Hongrie (usufruit des terres agricoles)*, aff. C-235/17, ECLI:EU:C:2019:432, points 63 et s.

dans la sphère du droit de l'Union européenne, comme en témoigne l'arrêt *Åkerberg Fransson*⁹⁴⁵ (2013).

Le cas de la fiscalité *directe*, en revanche, aurait pu sembler plus délicat compte tenu de l'harmonisation très partielle de la matière et de la « chasse-gardée » des compétences nationales⁹⁴⁶. Pourtant, la Cour de justice confirme en ce domaine la jurisprudence générale. Dans l'ordonnance *Yumer* (2014), elle exclut certes l'application de la Charte mais en se fondant sur le caractère interne de la situation⁹⁴⁷ – l'extension basée sur le raisonnement *Fransson* n'étant pas pertinente en fiscalité directe⁹⁴⁸. Elle prend en revanche soin d'étoffer son raisonnement en indiquant qu'aucune restriction aux libertés de circulation ou incompatibilité au droit des aides d'État n'était invoquée, ce qui confirme *a contrario* la possible application de la Charte à la fiscalité directe dès lors qu'un tel argument serait soulevé⁹⁴⁹. Quoi qu'il en soit, dans la mesure où les clauses de non-discrimination de la Charte font souvent doublon avec les garanties existant dans le TFUE, la plupart des difficultés sont résolues par ce dernier biais⁹⁵⁰.

La souple technique des clauses de non-discrimination leur permet de déployer une portée fiscale théorique. Leur aptitude pratique à assurer une dynamique effective de

⁹⁴⁵ CJUE (gde ch.), 26 février 2013, *Åkerberg Fransson*, aff. C-617/10, précité. Dans cet arrêt, la Cour a appliqué la Charte des droits fondamentaux dans le cadre d'une procédure pénale qui visait à sanctionner une fraude à la TVA mais qui ne concernait pas une situation transfrontalière, dès lors que la TVA relève du droit de l'Union européenne et constitue une ressource propre du budget de l'Union européenne.

⁹⁴⁶ Dans l'ordonnance CJUE (ord.), 17 juillet 2014, *Yumer*, aff. C-505/13, ECLI:EU:C:2014:2129, point 29, la Cour a en effet souligné que « le domaine de fiscalité directe relève de la compétence des États membres, même si ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit de l'Union ».

⁹⁴⁷ CJUE (ord.), 17 juillet 2014, *Yumer*, aff. C-505/13, précité, point 31 et jurisprudence citée.

⁹⁴⁸ Le lien avec le droit de l'Union européenne fondé sur les ressources propres de l'Union n'est pas pertinent en dehors de la TVA, sauf à envisager comme le Professeur Marc Pelletier que, dans la mesure où les ressources fiscales nationales contribuent au budget de l'Union en part de produit intérieur brut (PIB), l'application des règles fiscales nationales constitue indirectement une mise en œuvre du droit de l'Union ; voir en ce sens PELLETIER (M.), « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », *Revue de droit fiscal*, 2018, n° 14, pp. 2-4, spéc. p. 4.

⁹⁴⁹ CJUE (ord.), 17 juillet 2014, *Yumer*, aff. C-505/13, précité, points 30 et 33.

⁹⁵⁰ Pour une réflexion connexe sur l'intérêt de la Charte des droits fondamentaux en matière fiscale, voir FOURNIER (A.), « Charte des droits fondamentaux et Convention européenne des droits de l'homme : redondance ou renforcement de la protection des contribuables ? », *Revue de droit fiscal*, 2018, n° 21, pp. 13-20.

cohérence matérielle dépendait toutefois du dépassement de certaines réticences politiques.

2. *Audace jurisprudentielle*

216. Primauté des traités.- Dès lors que l'Union européenne est fondée sur le principe d'attribution des compétences⁹⁵¹ et que la fiscalité directe n'est pas abordée par les traités européens (sauf à travers l'ancien article 220 TCEE qui renvoyait justement ce sujet aux États), les impôts directs ne relèvent pas, en tant que tels, du domaine de la compétence de l'Union européenne. Ils demeurent, en principe, une compétence nationale⁹⁵². Toutefois, dans la mesure où les traités n'excluent aucunement cette matière de leur champ d'application, la primauté des clauses de non-discrimination sur les règles nationales était inévitable⁹⁵³. C'est d'ailleurs ce que la Cour de justice a établi dans l'arrêt *Schumacker*⁹⁵⁴ (1995), itérativement confirmé depuis, en jugeant que « si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire »⁹⁵⁵.

Les juges appuyaient ainsi la légitimité du contrôle qu'ils avaient commencé à opérer dès les décisions *Avoir fiscal*⁹⁵⁶ (1986) sur le fondement de la liberté d'établissement et *Biehl*⁹⁵⁷ (1990) sur le fondement de la libre circulation des travailleurs, avant de

⁹⁵¹ L'art. 5 § 2 TUE dispose : « L'Union n'agit que dans les limites des compétences que les États membres lui ont attribuées dans les traités pour atteindre les objectifs que ces traités établissent. Toute compétence non attribuée à l'Union dans les traités appartient aux États membres ».

⁹⁵² CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec.* p. I-225, point 21 : « en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts *directs* ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté ».

⁹⁵³ Le principe de primauté est consacré par l'arrêt CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c. ENEL*, aff. 6/64, *Rec.* p. 1141.

⁹⁵⁴ CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, précité, point 21.

⁹⁵⁵ Voir notamment, pour les libertés de circulation, CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, précité, point 21 ; précédemment, voir CJCE, 4 octobre 1991, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-246/89, *Rec.* p. I-4585, point 12. Pour une position similaire au sujet des dispositions de la Charte, voir CJUE (ord.), 17 juillet 2014, *Yumer*, aff. C-505/13, précité, point 29.

⁹⁵⁶ CJCE, 26 janvier 1986, *Commission c. France (avoir fiscal)*, aff. 270/83, précité.

⁹⁵⁷ CJCE, 8 mai 1990, *Biehl*, aff. C-175/88, précité. Cet arrêt est le premier arrêt fiscal rendu au regard de la libre circulation des travailleurs.

sembler se raviser dans les arrêts *Bachmann*⁹⁵⁸ (1992) et *Werner*⁹⁵⁹ (1993). Ainsi, progressivement, les autres libertés furent appliquées aux questions fiscales, comme en témoignent l'arrêt *Safir*⁹⁶⁰ (1998) rendu en matière de libre prestation de services, l'arrêt *Verkooijen*⁹⁶¹ (2000) rendu au regard de la libre circulation des capitaux et l'arrêt *Schempp*⁹⁶² (2005) rendu sur le fondement de la citoyenneté.

Techniquement adaptées pour appréhender la matière fiscale, les libertés de circulation et la prohibition des discriminations qu'elles comprennent imposent aux systèmes fiscaux des États membres une cohérence d'ensemble autour du projet européen d'égale mobilité qu'elles portent.

§ 2. La dynamique de convergence

217. Intégration positive et négative⁹⁶³. - Les libertés de circulation et les autres clauses présentées ci-dessus envisagent explicitement l'adoption d'instruments de droit dérivé pour leur mise en œuvre (1). Cependant, elles se présentent avant tout comme des obligations de « ne pas faire » susceptibles de déclencher un processus d'intégration négative (2).

A. L'intégration positive

218. Bases juridiques propres à chaque liberté ou clause générale d'harmonisation. - Le second alinéa de l'article 18 TFUE envisage l'adoption par le

⁹⁵⁸ CJCE, 28 janvier 1992, *Bachmann*, aff. C-204/90, *Rec.* p. I-249.

⁹⁵⁹ CJCE, 26 janvier 1993, *Werner*, aff. C-112/91, *Rec.*, p. I-429.

⁹⁶⁰ CJCE, 28 avril 1998, *Jessica Safir*, aff. C-118/96, *Rec.* p. I-1897. Il s'agit du premier arrêt « fiscal » rendu au regard de la libre prestation de services.

⁹⁶¹ CJCE, 6 juin 2000, *Verkooijen*, aff. C-35/98, *Rec.* p. I-4071. Il s'agit du premier arrêt « fiscal » rendu au regard de la libre circulation des capitaux.

⁹⁶² CJCE (gde ch.), 12 juillet 2005, *Schempp*, aff. C-403/03, *Rec.* p. I-6421.

⁹⁶³ Sur la distinction entre intégration négative (obligations de ne pas faire) et intégration positive (obligations de faire), voir BALASSA (B.), *The Theory of Economic Integration*, London, Allen and Unwin, 1961, 304 p. Pour une restitution de cette approche en fiscalité européenne, voir *ex multis* MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 46, not. note 146.

législateur européen de « toute réglementation » liée à l'interdiction des discriminations⁹⁶⁴. De même les grandes libertés prévoient d'être mises en œuvre par les institutions, comme l'attestent l'article 46 TFUE en matière de libre circulation des travailleurs, l'article 50 TFUE en matière de liberté d'établissement (ainsi que l'article 53 TFUE pour le cas spécifique de la reconnaissance des diplômes), l'article 59 TFUE en matière de libre prestation de services pour la libéralisation d'un service déterminé et, enfin, l'article 64 § 2 en matière de libre circulation des capitaux avec les États tiers uniquement. Toutefois, hormis le règlement de 1968 évoqué ci-dessus, ces invitations spécifiques n'ont, à notre connaissance, pas reçu d'autre concrétisation fiscale à ce jour.

Cela s'explique sans doute par le fait que la clause générale d'harmonisation du marché intérieur (article 115 TFUE) permettait déjà de concrétiser le principe cardinal de non-discrimination géographique sans les contraintes liées au choix d'une liberté particulière. À ce titre, parmi les directives adoptées sur la base de l'article 115 TFUE (ou ses versions antérieures) et présentées dans les chapitres précédents, plusieurs indiquent clairement dans leurs préambules leur ambition de replacer les situations domestiques et transfrontalières sur un pied d'égalité. Par exemple, la directive « mère-fille » de 1990⁹⁶⁵ constate que « la coopération entre sociétés d'État membres différents est [...] pénalisée par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre » et entend dès lors « éliminer cette pénalisation par l'instauration d'un régime

⁹⁶⁴ Le second alinéa de l'art. 18 TFUE envisage l'adoption par les colégislateurs européens de « toute réglementation » liée à l'interdiction des discriminations. On citera ici pour exemple, notamment, la directive 2004/38/CE, dont la base juridique est plurale, et qui est partiellement fondée sur cet article (directive 2004/38/CE du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, *JOUE* n° L 158 du 30 avril 2004, pp. 77-123). De même les grandes libertés de circulation prévoient d'être mises en œuvre par les institutions (voir l'art. 46 TFUE en matière de libre circulation des travailleurs, l'art. 50 TFUE en matière de liberté d'établissement ainsi que l'art. 53 TFUE pour le cas spécifique de la reconnaissance des diplômes, l'art. 59 TFUE en matière de libre prestation de services pour la libéralisation d'un service déterminé et, enfin, l'art. 64 § 2 en matière de libre circulation des capitaux avec les États tiers uniquement).

⁹⁶⁵ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225, du 20 août 1990, pp. 6-9 remplacée par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

commun »⁹⁶⁶. La même démarche est développée dans la directive « fusions » de 1990⁹⁶⁷. La directive « intérêts-redevances » relaie également cette approche en affirmant que « dans un marché unique ayant les caractéristiques d'un marché intérieur, les opérations entre sociétés d'États membres différents ne devraient pas être soumises à des conditions fiscales moins favorables que celles qui sont applicables aux mêmes opérations effectuées entre sociétés du même État membre »⁹⁶⁸.

Si le principe de non-discrimination en fonction de la nationalité trouve une expression indirecte dans certaines règles de droit dérivé organisant l'articulation logique entre les systèmes fiscaux, la dynamique de cohérence matérielle que cette prohibition génère procède plus largement d'un processus d'intégration négative.

B. L'intégration négative

219. Raisonement en trois étapes. - Bien que l'intégration négative soit, par nature, un processus casuistique et donc souvent imprévisible⁹⁶⁹, la Cour de justice s'est toujours efforcée de le rationaliser. Dans le cadre des libertés de circulation, elle a développé un raisonnement systématique en trois temps qui consiste à identifier une restriction avant d'examiner son éventuelle justification puis d'apprécier sa

⁹⁶⁶ Considérant 3 du préambule. À noter que cette approche ressortait beaucoup moins nettement du projet de 1969. En revanche, avant la directive de 1990, d'autres projets fiscaux qui n'ont pas abouti exprimaient également leur enracinement dans la non-discrimination ; c'est le cas du projet d'harmonisation de l'impôt sur les sociétés présenté en 1975 (Commission européenne, proposition de directive du Conseil concernant l'harmonisation des systèmes d'impôt des sociétés et des régimes de retenue à la source sur les dividendes, COM(75) 392 final, *JOCE* n° C 253 du 5 novembre 1975, pp. 2-8, spéc. cons. 2) ainsi que du projet concernant le traitement des pertes (Commission européenne, proposition de directive du 11 septembre 1984 concernant l'harmonisation des législations des États membres relatives au régime fiscal du report des pertes des sociétés, COM(84) 404 final, *JOCE*, n° C 253 du 20 septembre 1984, pp. 5-6, spéc. cons. 1).

⁹⁶⁷ Considérant 2 du préambule de la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (dite « fusions »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5 remplacée par la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JOUE* n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46.

⁹⁶⁸ Considérant 1 du préambule de la directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (dite « intérêts et redevances »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

⁹⁶⁹ ROBIN-OLIVIER (S.), *Le principe d'égalité en droit communautaire : étude à partir des libertés économiques*, Aix-en-Provence, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1999, 552 p., spéc. p. 23.

proportionnalité par rapport à cet objectif. La première étape de cette grille d'analyse est cruciale pour initier un processus de convergence des ordres juridiques nationaux ; c'est celle qui nous intéressera pour le moment⁹⁷⁰ et dont nous présenterons ici les implications en matière fiscale⁹⁷¹, en suivant la méthodologie de la Cour. Parce que, comme le relève l'Avocat général Hogan, « l'application des libertés fondamentales au domaine de la fiscalité présente certaines spécificités »⁹⁷², quelques précisions conceptuelles doivent être formulées à titre liminaire (1). Nous verrons qu'en pratique la convergence des systèmes fiscaux autour de l'égalité de mobilité des opérateurs se traduit par la réprobation des différences de traitement fiscal (2) affectant des situations comparables (3).

1. Précisions conceptuelles liminaires

220. Restriction ou discrimination ?- Comme on l'a vu précédemment, bien que les libertés de circulation constituent originellement des déclinaisons du principe de non-discrimination en fonction de la nationalité, le fait que ces dispositions visent les « restrictions » aux échanges⁹⁷³ a conduit la Cour de justice à se détacher progressivement de la notion de discrimination pour opérer un « glissement vers la notion d'entrave »⁹⁷⁴, notamment à partir de l'arrêt *Kraus*⁹⁷⁵ (1993). Cette évolution permet ainsi de saisir, au titre des libertés, des mesures « restrictives », même

⁹⁷⁰ Les étapes correspondant à la justification ou à la proportionnalité seront analysées *infra* dans la section suivante de ce chapitre, §§ 237 et s..

⁹⁷¹ Nos développements ne prétendent pas à l'exhaustivité mais visent simplement à mettre en évidence les grandes dynamiques de convergence fiscale autour de l'idée d'égalité géographique. Pour une synthèse fouillée et organisée de l'abondante jurisprudence de la Cour voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 197 et s.

⁹⁷² Conclusions Avocat général Hogan dans l'affaire *Société générale*, aff. C-565/18, présentées le 28 novembre 2019, point 34.

⁹⁷³ Tel est le cas des art. 49 TFUE (liberté d'établissement) 56 TFUE (libre prestation de service) et 63 TFUE (libre circulation des capitaux) qui visent les restrictions.

⁹⁷⁴ L'expression est empruntée à BERLIN (D.), « Interdiction des impositions discriminatoires ou protectrices – Champ d'application – Contenu », *Jurisclasseur Europe Traité*, fasc. n° 1610, date de fraîcheur : avril 2015, § 80. Sur cette évolution en droit de l'Union européenne général, voir DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 137-168.

⁹⁷⁵ CJCE, 31 mars 1993, *Kraus*, aff. C-19/92, *Rec. p.* I-1663, point 32. Sur l'importance de cet arrêt, voir les conclusions de l'Avocat général Poiras Maduro dans l'affaire CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, *Rec. p.* I-10837, points 26 et s. des conclusions.

indistinctement applicables, susceptibles d'interdire, de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice d'une liberté fondamentale⁹⁷⁶.

En dépit de quelques hésitations jurisprudentielles⁹⁷⁷, l'approche retenue en matière fiscale reste toutefois plus étroite : en effet, même si le traité et la jurisprudence se réfèrent à des « restrictions » (voire à des « entraves »⁹⁷⁸), ces notions restent, en droit fiscal, dépendantes de l'idée de discrimination. Cette circonstance est résumée par l'Avocat général Kokott lorsqu'elle affirme : « Il convient cependant de ne pas le [nda : le critère de restriction en droit fiscal] confondre avec le critère de restriction plus général appliqué par la Cour en dehors du droit fiscal. En effet, dans le cadre du critère général, une restriction peut être reconnue même en l'absence de toute inégalité de traitement, dès l'instant où la réglementation nationale est susceptible de rendre moins attrayant l'exercice d'une liberté fondamentale. Par principe, *une approche aussi large doit, dans le domaine du droit fiscal, être rejetée* dans la mesure où elle permettrait, en définitive, de passer toutes les taxes nationales, de quelque nature que ce soit, au crible

⁹⁷⁶ CJCE, 31 mars 1993, *Kraus*, aff. C-19/92, précité, point 32 ; CJCE, 30 novembre 1995, *Gebhard*, aff. C-55/94, *Rec. p. I-4165*, point 37. Pour un exemple en jurisprudence fiscale, voir CJUE (gde ch.), 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, aff. C-371/10, *Rec. p. I-12273*, point 36 et jurisprudence citée.

⁹⁷⁷ Voir par exemple CJCE, 13 juin 2002, *Sea-Land Service e.a.*, aff. jtes C-430/99 et C-431/99, *Rec. p. I-5235*, elle s'est ravisée dans l'arrêt CJCE, 8 septembre 2003, *Mobistar et Belgacom*, aff. jtes C-544/03 et C-545/03, *Rec. p. I-7723*. Sur ces arrêts, voir WATTEL (P.), « Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases », *European Taxation*, 2015, n° 12, pp. 542-553, spéc. p. 542.

⁹⁷⁸ Voir notamment le dossier consacré aux entraves fiscales paru dans la *Revue des affaires européennes*, 2007-2008, n° 1, pp. 7-92.

du droit de l'Union »⁹⁷⁹, puisqu'elles sont restrictives par nature⁹⁸⁰. Le processus de convergence des systèmes fiscaux qu'emporte l'intégration négative autour des libertés de circulation en matière fiscale reste donc centré sur l'idée de non-discrimination.

221. Grille de lecture différenciée ou uniforme ? - Une remarque doit être formulée à ce stade. Contrairement aux autres libertés, dans le cadre desquelles une restriction fiscale est qualifiée en présence d'une différence de traitement affectant des situations comparables, les restrictions fiscales à la libre circulation des capitaux sont matérialisées par la seule différence de traitement ; la non-comparabilité des situations constitue alors simplement une sorte de justification liminaire, conformément au libellé de l'article 65 TFUE. Cette méthode « alternative » est parfois reprise dans le cadre d'autres libertés, de sorte que « le stade de l'analyse auquel les différences de situations doivent être examinées n'apparaît donc plus clairement »⁹⁸¹. L'examen de la comparabilité nous semble toutefois se distinguer, par sa nature et sa logique, des autres défenses fondées sur l'intérêt général⁹⁸². Par conséquent, afin de ne pas rendre la suite du raisonnement inutilement complexe, nous examinerons toutes les libertés selon une

⁹⁷⁹ Voir les conclusions de l'Avocat général Kokott dans l'affaire CJUE, 18 octobre 2012, X., aff. C-498/10, ECLI:EU:C:2012:635, point 28 des conclusions (emphase ajoutée par nos soins). Dans le même sens, voir déjà les conclusions de ce même avocat général dans l'affaire CJUE (gde ch.), 5 février 2014, *Hervis Sport*, aff. C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47, points 83 et 84 des conclusions : « 83. Comme nous l'avons cependant déjà indiqué en d'autre occasion, dans le domaine du droit fiscal, un examen au regard de ce critère n'est pas possible, car ce seraient, sinon, toutes les taxes nationales qui devraient passer au crible du droit de l'Union. 84. [...] cette approche est partagée par la Cour dans sa jurisprudence, qui n'a jamais examiné l'existence de restrictions non discriminatoires à la liberté d'établissement dans le domaine du droit fiscal [...] ». Voir également, les conclusions de l'Avocat général Hogan dans l'affaire *Société générale*, aff. C-565/18, présentées le 28 novembre 2019, point 35 : « En revanche, en matière de fiscalité, la notion de « restriction » est appliquée de manière plus restrictive. Cela s'explique par la nature même de la fiscalité, et ce dans la mesure où le simple fait de soumettre une activité ou une opération à une taxe la rend nécessairement moins attractive au regard de l'exercice de l'une des quatre libertés associées au marché intérieur. En conséquence, afin de ne pas compromettre indûment la faculté des États membres de lever des impôts, seules des mesures fiscales discriminatoires constituent des restrictions aux fins de l'application de ces libertés ». En doctrine, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 217 et s. ainsi que WATTEL (P.), « Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases », *European Taxation*, 2015, n° 12, pp. 542-553. Sur les conséquences de l'exclusion des mesures indistinctement applicables, voir *infra* notamment § 234.

⁹⁸⁰ Dans le même sens, voir les conclusions de l'Avocat général Hogan dans l'affaire *MK.*, aff. C-389/19 (encore pendante), points 39-40 des conclusions.

⁹⁸¹ Sur ce point, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 136 et note 319.

⁹⁸² En ce sens, voir les conclusions de l'Avocat général Hogan dans l'affaire *Veronsaajien oikeudenvolontayksikkö* (Revenus versés par des OPCVM), aff. C-480/19 (encore pendante), points 30 et s. des conclusions.

grille d'analyse commune, dans la mesure où, en raisonnant globalement, les subtilités liées à la libre circulation des capitaux ne font pas abstraction de l'idée de discrimination.

222. Discrimination active ou passive ?- Comme on l'a déjà esquissé dans l'introduction de ce chapitre, la notion de discrimination en droit de l'Union européenne est bidimensionnelle puisqu'elle vise le traitement différent de situations identiques mais aussi le traitement identique de situations différentes⁹⁸³. Si cette définition duale est explicitement reprise dans la jurisprudence fiscale, il faut tout de même constater que le second volet de la discrimination trouve une application extrêmement marginale en la matière⁹⁸⁴.

223. Situations mises en parallèle : situation transfrontalière et situation domestique.- Bien que cela ne soit pas explicitement précisé dans les articles correspondant aux libertés de circulation, la logique même de la construction européenne – qui vise à unifier le marché intérieur comme s'il s'agissait d'un unique territoire national – requiert d'aligner le traitement des situations transfrontalières sur celui des situations internes. Ainsi, dans le contexte des libertés de circulation, il convient de mettre en parallèle le traitement des situations *transfrontalières* et celui des situations *purement domestiques* : pour une même problématique juridique et factuelle donnée, les premières ne doivent pas être soumises à un traitement moins

⁹⁸³ Sur cette définition et ses origines, voir *ex multis* DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 137-168.

⁹⁸⁴ Quelques décisions abordent ce second volet ; voir CJCE, 14 décembre 2000, *AMID*, aff. C-141/99, *Rec. p. I-11619* ; CJCE (ord.), 12 septembre 2002, *Mertens*, aff. C-431/01, *Rec. p. I-7073* ; CJCE, 16 septembre 2004, *Merida*, aff. C-400/02, *Rec. p. I-8471* repris fidèlement par CJUE, 28 juin 2012, *Erny*, aff. C-172/11, *ECLI:EU:C:2012:399*. Elles portent toutefois sur des problématiques assez spécifiques et sont relativement anciennes. On ne trouve pas vraiment d'équivalent dans la jurisprudence plus récente.

favorable que les secondes⁹⁸⁵. Cette méthodologie est d'ailleurs confirmée en jurisprudence⁹⁸⁶ comme en doctrine⁹⁸⁷.

S'il est désormais clair qu'il convient de mettre en parallèle une situation transfrontalière (défavorisée) et une situation domestique hypothétique (favorisée), il convient à présent de préciser le type de différenciation qui pose un problème en pratique.

2. Différenciations suspectes

224. Différenciations directes et indirectes, ostensibles et dissimulées.- Comme déjà évoqué, les clauses de non-discrimination incluses dans les libertés de circulation interdisent non seulement les discriminations *directement* fondées sur la nationalité mais également les discriminations *indirectes* « qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat »⁹⁸⁸, comme la résidence. Cette interprétation est particulièrement utile en matière fiscale puisque le critère de la résidence y est structurant.

Depuis peu, en réaction aux initiatives plus subtiles des États, la portée des libertés de circulation en matière fiscale a été amplifiée de façon à saisir les discriminations « dissimulées », c'est-à-dire des différenciations fondées sur des critères apparemment

⁹⁸⁵ Certes, on ne saurait faire abstraction des arrêts *Avoir Fiscal* (CJCE, 26 janvier 1986, *Commission c. France (avoir fiscal)*, aff. C-270/83, précité) ou *Royal Bank of Scotland* (CJCE, 29 avril 1999, *Royal Bank of Scotland*, aff. C-311/97, *Rec. p. I-2651*), notamment, dans lesquels la Cour de justice envisage plutôt de mettre en parallèle la situation des succursales et celles des filiales d'une société étrangère, c'est-à-dire finalement deux situations européennes (encore que cela puisse se discuter dans la mesure où les succursales ne sont que des émanations de leur siège, contrairement aux filiales qui ont leur propre personnalité juridique et donc leur propre « nationalité »). Cette approche semble toutefois avoir été presque abandonnée.

⁹⁸⁶ Voir *ex multis* CJCE, 27 novembre 2008, *Papillon*, aff. C-418/07, *Rec. p. I-8947*, point 27 : « aux fins d'établir l'existence d'une discrimination, la comparabilité d'une situation communautaire avec une situation purement interne doit être examinée ».

⁹⁸⁷ Voir sur ce point PANAYI (C.), *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-shopping and the European Community*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2007, 296 p., spéc. p. 141. L'auteur affirme que le test de comparabilité impose « a comparison between domestic and EU persons » ; voir aussi AVI-YONAH (R.), HINES (J.), LANG (M.), *Comparative Fiscal Federalism: Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, La Haye, Kluwer Law International, coll. Eucotax series on European taxation, 2007, 450 p., spéc. p. 4, qui précisent que « the Court compares the case at bar with a hypothetical situation that is purely domestic in nature ».

⁹⁸⁸ CJCE, 12 février 1974, *Sotgiu*, aff. 152/73, *Rec. p. 153*, point 11.

anodins – si anodins qu’on pourrait y voir des mesures indistinctement applicables – mais qui aboutissent, en pratique, au même résultat qu’une distinction fondée sur la résidence ou la nationalité. Témoigne de cette évolution l’affaire *Hervis Sport*⁹⁸⁹ (2014) dans laquelle la Hongrie fondait une différenciation fiscale sur un critère lié à un seuil de chiffre d’affaires relativement élevé applicable aux groupes de sociétés et qui avait pour effet, compte tenu de la structure de l’actionnariat dans cet État, de réserver un avantage fiscal, dans la plupart des cas, aux groupes multinationaux étrangers. On mentionnera également l’affaire *Van der Weegen*⁹⁹⁰ (2017) dans laquelle la Cour de justice de l’Union européenne a censuré un dispositif fiscal qui subordonnait le bénéfice d’une exonération sur les rémunérations d’épargne à la condition que les comptes présentassent des caractéristiques analogues à celles proposées par les banques nationales alors que certaines de ces conditions étaient propres au marché national et n’étaient donc, *de facto*, jamais remplies par les prestataires étrangers⁹⁹¹.

225. Différenciations unilatérales ou conventionnelles.- Les différenciations suspectes que l’on vient d’identifier entrent dans le champ de la prohibition issue du droit de l’Union européenne quelle que soit leur forme et l’instrument qui les met en place. Ainsi, au-delà des actes unilatéraux des États membres (législation *lato sensu*, voire pratique administrative) – dont l’appréhension par le droit de l’Union ne soulève pas de difficulté particulière qui viendrait s’ajouter à celles déjà évoquées depuis le début de ce chapitre – sont également encadrés leurs actes conventionnels (en l’occurrence, pour ce qui nous intéresse, leurs conventions fiscales)⁹⁹². Ces instruments internationaux sont en effet considérés comme des « élément[s] du droit national »⁹⁹³

⁹⁸⁹ CJUE (gde ch.), 5 février 2014, *Hervis Sport*, aff. C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47.

⁹⁹⁰ CJUE, 8 juin 2017, *Van der Weegen e.a.*, aff. C-580/15, ECLI:EU:C:2017:429.

⁹⁹¹ Était visé en l’espèce le mode de rémunération du dépôt, qui correspond à une particularité du marché bancaire belge.

⁹⁹² En particulier, sur la prise en compte de la convention fiscale comme élément du droit interne, voir CJCE, 19 janvier 2006, *Bouanich*, aff. C-265/04, *Rec. p. I-923*.

⁹⁹³ Conclusions de l’Avocat général Lenz dans l’affaire CJCE, 15 mai 1997, *Futura Participations*, aff. C-250/95, *Rec. p. I-2471*, point 74 des conclusions. Voir aussi CJCE, 19 janvier 2006, *Bouanich*, aff. C-265/04, *Rec. p. I-923*, points 48-51 : « dès lors que le régime fiscal qui résulte de la convention franco-suédoise [...] fait partie du cadre juridique applicable à l’affaire au principal et qu’il a été présenté comme tel par la juridiction de renvoi, la Cour doit le prendre en compte afin de donner une interprétation du droit communautaire qui soit utile pour le juge national » (point 51). Pour des études détaillées de la question, voir RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p. ; MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l’Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l’Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 167 et s.

des États membres et « ne doivent pas davantage être contraires aux exigences du droit communautaire que ne le doivent les autres dispositions nationales »⁹⁹⁴, du moins pour ce qui est des conventions conclues entre États membres – qui nous occupent ici⁹⁹⁵. En effet, en ce qui concerne les conventions conclues entre États membres avant leur adhésion à l'Union européenne, le principe *lex posterior derogat priori*, repris à l'article 30 de la Convention de Vienne, permet d'écarter leur application au profit du droit de l'Union européenne, en cas de conflit⁹⁹⁶. Quant aux conventions entre États membres conclues postérieurement à l'adhésion à l'Union, il suffit de rappeler que les États membres ont l'obligation de s'abstenir de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des buts des traités européens⁹⁹⁷ ; elles sont donc soumises au droit primaire.

À ce stade, il nous faut encore préciser que, puisque les mesures unilatérales et conventionnelles se combinent et interagissent, l'existence d'une différenciation doit s'apprécier au regard de leurs effets combinés. C'est la raison pour laquelle la Cour de justice de l'Union européenne admet qu'une différenciation de droit interne puisse être neutralisée par le biais d'une convention fiscale qui rétablirait totalement l'égalité de traitement⁹⁹⁸. Cette « correction » doit néanmoins être effective en pratique et non pas seulement théorique⁹⁹⁹.

⁹⁹⁴ Conclusions de l'Avocat général Lenz dans l'affaire CJCE, 15 mai 1997, *Futura Participations*, aff. C-250/95, *Rec. p. I-2471*, point 74 des conclusions.

⁹⁹⁵ La question des relations entre États membres et États tiers fait l'objet de développements spécifiques dans la seconde partie de la thèse ; voir notamment §§ 511 et s.

⁹⁹⁶ CJCE, 27 février 1962, *Commission c. Italie*, aff. 10/61, *Rec. p. 1* : « le traité C.E.E. prime, dans les matières qu'il règle, les conventions conclues avant son entrée en vigueur entre les États membres » ; CJCE, 27 septembre 1988, *Matteucci*, aff. 235/87, *Rec. p. 5589*, points 19-20. Voir aussi CJCE, 22 octobre 2009, *Bogiatzi*, aff. C-301/08, *Rec. p. I-10185*, point 19 et jurisprudence citée : « les dispositions d'une convention conclue antérieurement à l'entrée en vigueur du traité ne peuvent être invoquées dans les rapports intracommunautaires ».

⁹⁹⁷ Art. 4 § 3 TUE, qui pose l'obligation de coopération loyale. Cette obligation fait écho au principe de droit international *pacta sunt servanda*.

⁹⁹⁸ CJCE, 19 janvier 2006, *Bouanich*, aff. C-265/04, *Rec. p. I-923*, points 48 et s. ; voir aussi CJUE, 20 octobre 2011, *Commission c. Allemagne*, aff. C-284/09, *Rec. p. I-9879*, points 62-63.

⁹⁹⁹ CJCE, 14 décembre 2006, *Denkavit*, aff. C-170/05, *Rec. p. I-11949*. Sur cette question, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 177 et s.

226. Mesures à l'entrée ou à la sortie.- Pour ce qui est de l'origine des différenciations incriminées, la jurisprudence fiscale suit la jurisprudence générale. Aussi le fait qu'elles soient instaurées par le pays d'accueil (restrictions « à l'entrée ») ou par le pays d'origine du contribuable (restrictions « à la sortie ») est-il indifférent¹⁰⁰⁰.

227. Exemples techniques.- D'un point de vue technique, sont ainsi susceptibles de tomber dans le champ de la prohibition toutes sortes de dispositifs avantageux réservés aux résidents ou aux situations domestiques : imposition sur une base nette¹⁰⁰¹, consolidation des résultats¹⁰⁰², abattement en matière de droits de succession¹⁰⁰³, déductibilité des dons faits à des œuvres caritatives¹⁰⁰⁴, ou encore mécanismes unilatéraux d'élimination des doubles impositions réservés aux flux domestiques¹⁰⁰⁵. En sens inverse, des mesures anti-abus (désavantageuses) ciblant uniquement (ou plus lourdement) les non-résidents ou les configurations impliquant des structures à l'étranger tombent potentiellement sous le coup de la prohibition¹⁰⁰⁶. Précisons en outre qu'aucune tolérance *de minimis* n'est envisageable¹⁰⁰⁷.

Le traitement différent ne constitue toutefois pas, à lui seul, la discrimination¹⁰⁰⁸. Encore faut-il qu'il frappe des situations *comparables*, c'est-à-dire dépourvues de « différences objectives et substantielles »¹⁰⁰⁹, « qui importent en l'occurrence et dont

¹⁰⁰⁰ Sur la dialectique entre les restrictions à l'entrée et à la sortie, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 194 et s. Pour un exemple de discrimination à l'entrée voir CJCE, 26 janvier 1986, *Commission c. France (avoir fiscal)*, aff. C-270/83, précité. Pour un exemple de restriction à la sortie, voir CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, *Rec. p. I-10837*.

¹⁰⁰¹ CJCE, 12 juin 2003, *Arnoud Gerritse*, aff. C-234/01, *Rec. p. I-5963*.

¹⁰⁰² CJUE, 25 février 2010, *X Holding*, aff. C-337/08, *Rec. p. I-1215*.

¹⁰⁰³ CJUE, 22 avril 2010, *Mattner*, aff. C-510/08, *Rec. p. I-3553*.

¹⁰⁰⁴ CJUE, 11 juin 2011, *Commission c. Autriche*, aff. C-10/10, *Rec. p. I-5389*.

¹⁰⁰⁵ CJCE, 6 juin 2000, *Verkooijen*, aff. C-35/98, précité ; CJCE, 7 septembre 2004, *Petri Manninen*, aff. C-319/02, *Rec. p. I-7477* ; CJUE, 10 mai 2012, *Santander Asset Management*, aff. jtes C-338/11 à C-347/11, *ECLI:EU:C:2012:286*.

¹⁰⁰⁶ Pour un exemple récent voir CJUE, 7 septembre 2017, *Enka et Egiom*, aff. C-6/16, *ECLI:EU:C:2017:641*.

¹⁰⁰⁷ Voir par exemple CJCE, 15 février 2000, *Commission c. France*, aff. C-169/98, *Rec. p. I-1049*, point 46 ; CJCE, 11 mars 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, aff. C-9/02, *Rec. p. I-2409*, point 43. Cette rigueur doit être mise en parallèle avec la tolérance *de minimis* prévue en droit des aides d'État ; voir § 319.

¹⁰⁰⁸ CJCE, 18 juin 2009, *Aberdeen*, aff. C-303/07, *Rec. p. I-5145*, point 32 des conclusions de l'Avocat général.

¹⁰⁰⁹ CJCE, 13 juillet 1962, *Klöchner c. Haute Autorité*, aff. jtes 17/61 et 20/61, *Rec. p. 615*. Sur l'idée de l'absence de différences essentielles par rapport à l'idée d'identité, voir « L'idéal de rationalité et la règle de

on [devrait] tenir compte »¹⁰¹⁰. Toute la difficulté est alors de choisir les termes de la comparaison, de déterminer les paramètres de l'appréciation de la comparabilité et de conclure sur le fond.

3. Comparabilité des situations

228. Prisme de la comparaison. - On a déjà établi ci-dessus qu'il convient de mettre en parallèle une situation transfrontalière (désavantagée, par hypothèse¹⁰¹¹) avec une situation domestique hypothétique équivalente (avantagée, par hypothèse). Pour matérialiser la discrimination, il s'agit de confirmer le caractère comparable de ces deux types de configurations. Cette opération s'effectue en principe « au regard de l'objectif poursuivi » par les dispositions nationales en cause¹⁰¹² même si, en jurisprudence, celui-ci n'est pas toujours établi de façon explicite¹⁰¹³. En pratique, les objectifs sont variables : élimination de la double imposition économique, tant en fiscalité des particuliers qu'en fiscalité des entreprises, assimilation d'un groupe à une seule entreprise¹⁰¹⁴ ou encore réalisation d'une imposition neutre et indépendante de la conjoncture¹⁰¹⁵. En revanche, comme le souligne l'Avocat général Mengozzi dans ses

justice », *Bulletin de la Société française de philosophie*, 1961, tome LIII, pp. 29-33 ; PERELMAN (Ch.), *Droit, morale et philosophie*, Paris, L.G.D.J., 1968, 147 p., spéc. p. 26-27.

¹⁰¹⁰ En ce sens voit PERELMAN (Ch.), « L'idéal de rationalité et la règle de justice », *Bulletin de la Société française de philosophie*, 1961, tome LIII, pp. 29-33 ; PERELMAN (Ch.), *Droit, morale et philosophie*, Paris, L.G.D.J., 1968, 147 p., spéc. p. 26-27. Voir également FLOHIMONT (V.), « Comparaison et comparabilité dans la jurisprudence de la Cour Constitutionnelle : rigueur ou jeu de hasard ? », in *Revue belge de droit constitutionnel*, 2008, n° 3, pp. 217-235, spéc. p. 229 qui fait référence à la dialectique entre « l'identité parfaite et l'analogie suffisante ».

¹⁰¹¹ Sur l'hypothèse inverse (hypothèse d'une situation interne désavantagée), voir *infra* § 235.

¹⁰¹² CJUE, 25 février 2010, *X Holding*, aff. C-337/08, *Rec.* p. I-1215 point 22. Plus récemment CJUE (gde ch.), 12 juin 2018, *Bevola*, aff. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424, point 32. Il est possible que la mesure nationale poursuive plusieurs objectifs ; lorsque tel est le cas, tous doivent alors être pris en compte ; voir par exemple les conclusions de l'Avocat général dans l'affaire *Columbus Container* (CJCE, 6 décembre 2007, *Columbus Container Services*, aff. C-298/05, *Rec.* p. I-10451) ; voir également, pour un exemple récent, CJUE (gde ch.), 12 juin 2018, *Bevola*, aff. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424, point 36. À noter que les travaux parlementaires peuvent, au moins incidemment, aider la Cour à déterminer cet objectif ; la référence aux travaux parlementaires apparaît d'ailleurs dans certains jeux de conclusions, voir par exemple : CJUE, 17 septembre 2015, *Miljoen e.a.*, aff. jtes C-10/14, C-14/14 et C-17/14, ECLI:EU:C:2015:608, note 33 ; CJUE, 26 mai 2016, *NN (L) International SA*, aff. C-48/15, ECLI:EU:C:2016:356, point 32 des conclusions.

¹⁰¹³ Voir par exemple, *ex multis*, CJUE, 25 février 2010, *X Holding*, aff. C-337/08, *Rec.* p. I-1215, points 22 et s. : l'objectif de la législation en cause n'est jamais clairement établi. *Contra* voir CJUE (gde ch.), 12 juin 2018, *Bevola*, aff. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424, points 32 et s.

¹⁰¹⁴ CJUE, 2 septembre 2015, *Groupe Steria*, aff. C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524.

¹⁰¹⁵ CJUE, 2 juin 2016, *Pensioenfond Metaal en Techniek*, aff. C-252/14, ECLI:EU:C:2016:402.

conclusions sous l'arrêt *Renneberg*¹⁰¹⁶ (2008), il faut se garder d'accepter « l'argument circulaire, pourtant défendu par [certains gouvernements], selon lequel des situations ne seraient pas objectivement comparables au motif qu'un État membre les traite différemment ». Une telle objection a été reprise par la Cour de justice elle-même, notamment dans l'arrêt *Steko*¹⁰¹⁷ (2009).

229. Difficultés.- Cette règle apparemment simple soulève, en pratique, plusieurs difficultés. Tout d'abord, en présence de situations « complexes », impliquant des groupes de sociétés ou de longues chaînes de participations, la multiplicité des acteurs brouille la détermination du niveau de comparaison pertinent¹⁰¹⁸. Doit-on considérer la situation des sociétés mères ou des établissements secondaires (filiales et succursales) ; de l'actionnaire ou de l'entité distributrice ?

L'affaire *ACT Group Litigation*¹⁰¹⁹ (2006) illustre bien le problème. À titre liminaire, la Cour de justice relève que « plutôt que de soumettre à la Cour un problème de différence de traitement entre, d'une part, des actionnaires finals, résidents ou non, bénéficiaires de dividendes versés par une société résidente et, d'autre part, des sociétés non résidentes bénéficiaires de tels dividendes, la juridiction de renvoi demande une interprétation du droit communautaire lui permettant d'apprécier la compatibilité avec celui-ci du traitement distinct auquel sont soumises au Royaume-Uni, d'une part, une société résidente qui bénéficie d'un crédit d'impôt lorsqu'elle perçoit des dividendes d'une autre société résidente et dont les actionnaires finals résidents bénéficient également d'un crédit d'impôt lorsqu'ils se voient verser des dividendes et, d'autre part, une société non résidente qui ne bénéficie au Royaume-Uni, sauf dans certains cas couverts par des CDI [*nda* : conventions de double imposition], d'aucun crédit

¹⁰¹⁶ CJCE, 16 octobre 2008, *Renneberg*, aff. C-527/06, *Rec. p. I-7735* point 70 des conclusions.

¹⁰¹⁷ CJCE, 22 janvier 2009, *STEKO Industriemontage*, aff. C-377/07, *Rec. p. I-299*, point 33 : « l'application de régimes fiscaux différents [...] ne saurait constituer un critère valable pour apprécier la comparabilité objective des situations et, par conséquent, pour établir une différence objective entre celles-ci. En effet, l'application de régimes fiscaux différents est précisément à l'origine de la différence de traitement dont il convient d'apprécier si elle est justifiée ou non ».

¹⁰¹⁸ Sur ce problème, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 207 et s.

¹⁰¹⁹ CJCE (gde ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimant in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, *Rec. p. I-11673*.

d'impôt lorsqu'elle perçoit des dividendes d'une société résidente et dont les actionnaires finals, résidents ou non, n'ont pas non plus droit à un crédit d'impôt »¹⁰²⁰. Au fil du raisonnement elle affirme : « la situation d'actionnaires résidents percevant des dividendes domestiques est comparable à celle d'actionnaires résidents percevant des dividendes étrangers dans la mesure où tant les dividendes domestiques que ceux d'origine étrangère sont susceptibles de faire l'objet d'une double imposition économique. Toutefois, si la situation de ces actionnaires doit être considérée comme comparable en ce qui concerne l'application dans leur chef de la législation fiscale de leur État membre de résidence, tel n'est pas nécessairement le cas, en ce qui concerne l'application de la législation fiscale de l'État membre de résidence de la société distributrice, des situations dans lesquelles se trouvent les actionnaires bénéficiaires résidents de cet État membre et les actionnaires bénéficiaires résidents d'un autre État membre. En effet, lorsque la société distributrice et l'actionnaire bénéficiaire ne résident pas dans le même État membre, l'État membre de résidence de la société distributrice, c'est-à-dire l'État membre de la source des bénéfices, ne se trouve pas dans la même position, en ce qui concerne la prévention ou l'atténuation de l'imposition en chaîne et de la double imposition économique, que l'État membre de résidence de l'actionnaire bénéficiaire »¹⁰²¹. Une rationalisation des réponses à apporter à ce type de problème pourrait provenir d'une prise en compte de l'identité du contribuable défavorisé ou encore de l'identité du requérant (dans la mesure où il est parfaitement possible qu'une société mère introduise un recours à l'encontre d'une discrimination subie par ses filiales ou *vice versa*¹⁰²²). Mais telle ne semble pas être l'approche retenue par la Cour¹⁰²³.

230. Inconstance de l'analyse.- Dans sa production jurisprudentielle, la Cour de justice s'est montrée très inconstante dans son examen de la comparabilité en matière de fiscalité directe, rattrapant régulièrement des impasses ou des approximations au

¹⁰²⁰ *Id.*, point 31.

¹⁰²¹ *Id.*, points 55 et s.

¹⁰²² CJUE (gde ch.), 1^{er} avril 2014, *Felixstowe*, aff. C-80/12, ECLI:EU:C:2014:200, points 22 et s. : CJUE, 6 septembre 2012, *Philips Electronics*, aff. C-18/11, ECLI:EU:C:2012:532.

¹⁰²³ Le Professeur Peter Wattel propose de faire dépendre la comparabilité d'un critère d'assujettissement (« subject to tax ») à l'impôt, voir WATTEL (P.), « Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases », *European Taxation*, 2015, n° 12, pp. 542-553.

stade de l'examen des justifications¹⁰²⁴. Il n'est pas question ici de faire une synthèse exhaustive de la jurisprudence mais on pourra proposer quelques illustrations. Par exemple, en matière de remontées de pertes d'établissements stables, les arrêts *Lidl Belgium*¹⁰²⁵ (2008) ou encore *Krankenheim*¹⁰²⁶ (2008) n'abordent même pas l'étape de la comparabilité et concluent pourtant à l'existence d'une discrimination entre succursales domestiques et étrangères. Plus tard, réunie en Grande chambre pour trancher l'affaire *Nordea Bank*¹⁰²⁷ (2014), la Cour choisit de mener explicitement l'analyse mais elle aboutit à une solution opposée. Puis, dans l'arrêt *Timac Agro*¹⁰²⁸ (2015), elle estime que la comparabilité varie selon la facture exacte du dispositif examiné, qui peut évoluer dans le temps. Plus récemment, dans les affaires *Bevola*¹⁰²⁹ (2018) et *NN*¹⁰³⁰ (2018), considérant le problème particulier du risque de double déduction des pertes, elle confirme que les établissements stables résidents et non résidents ne sont pas dans des situations comparables, sauf lorsque leurs pertes sont finales et ne peuvent plus être utilisées d'une quelconque façon dans l'État où elles sont subies. De même, en matière de pertes de change, on mettra en parallèle l'affaire *Deutsche Shell*¹⁰³¹ (2008) qui conclut implicitement à la comparabilité des situations et l'affaire *X AB*¹⁰³² (2015) qui conclut l'inverse. En définitive, « le critère de la comparabilité [ne semble] pas nettement défini »¹⁰³³, comme le relève l'Avocat général Kokott qui a même suggéré aux juges, à plusieurs reprises, de ne plus tenter d'examiner cette question¹⁰³⁴.

¹⁰²⁴ Pour une étude critique de cette inconstance, voir WATTEL (P.), « Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases », *European Taxation*, 2015, n° 12, pp. 542-553. Pour une étude globale, mais plus ancienne, de la question, voir : LAROMA JEZZI (P.), « The concept of "comparability" in the direct-taxation-jurisprudence of the European Court of Justice », in *The EC Tax Journal*, 2010, n° 2, pp. 89-144.

¹⁰²⁵ CJCE, 15 mai 2008, *Lidl Belgium*, aff. C-414/06, *Rec.* p. I-3601.

¹⁰²⁶ CJCE, 23 octobre 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, aff. C-157/07, *Rec.* p. I-8061.

¹⁰²⁷ CJUE, 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, aff. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, point 24.

¹⁰²⁸ CJUE, 17 décembre 2015, *Timac Agro*, aff. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, points 64 à 66.

¹⁰²⁹ CJUE (gde ch.), 12 juin 2018, *Bevola*, aff. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424, points 32 et s.

¹⁰³⁰ CJUE, 4 juillet 2018, *NN*, aff. C-28/17, ECLI:EU:C:2018:526, point 31.

¹⁰³¹ CJCE, 28 février 2008, *Deutsche Shell*, aff. C-293/06, *Rec.* p. I-1129.

¹⁰³² CJUE, 10 juin 2015, *X AB*, aff. C-686/13, ECLI:EU:C:2015:375.

¹⁰³³ Conclusions de l'Avocat général Kokott sous les arrêts CJUE, 19 juin 2019, *Holmen*, aff. C-608/17, ECLI:EU:C:2019:511, point 38 des conclusions et CJUE, 19 juin 2019, *Memira*, aff. C-607/17, ECLI:EU:C:2019:510, point 46 des conclusions.

¹⁰³⁴ Conclusions de l'Avocat général Kokott dans l'affaire CJUE, 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, aff. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, point 22 des conclusions ainsi que sous les arrêts CJUE, 19 juin 2019, *Holmen*, aff. C-608/17, ECLI:EU:C:2019:511, point 38 des conclusions et CJUE, 19 juin 2019, *Memira*, aff. C-607/17, ECLI:EU:C:2019:510, point 46 des conclusions.

En principe, sauf à ce qu'elles soient justifiées par un motif légitime (comme nous le verrons ci-après¹⁰³⁵), les discriminations fiscales sont interdites. Si elles existent, elles doivent être corrigées, ce qui passe généralement par une extension de l'avantage aux situations transfrontalières (au moins pour les situations passées, l'État étant libre, pour le futur, de garantir l'égalité en supprimant purement et simplement l'avantage¹⁰³⁶).

En contraignant ainsi les systèmes fiscaux nationaux, les libertés de circulation garantissent une convergence des systèmes fiscaux autour du projet d'« égale mobilité » qu'elles portent en leur sein et contribuent, de ce fait, à assurer une cohérence matérielle d'ensemble au niveau européen. Et si ces mécanismes de prohibition ne sont pas absolus, la plupart des limites qu'ils souffrent sont suffisamment encadrées pour que le processus de convergence ne soit pas foncièrement remis en cause.

Section 2 – La portée extensive de l'interdiction

231. Intensité de la convergence. - « Âme de l'union économique »¹⁰³⁷, l'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité (ou, plus largement, la mobilité) est « l'un des premiers commandements »¹⁰³⁸ du droit de l'Union européenne. Il n'est donc pas surprenant que cette prohibition déploie une portée particulièrement extensive, y compris en matière fiscale. Aussi, même si les clauses de non-discrimination incluses

¹⁰³⁵ Voir notre analyse *infra* §§ 237 et s.

¹⁰³⁶ Le contentieux français de la quote-part de frais et charges (QPFC) dans le cadre de l'intégration fiscale est un bon exemple de cette double mesure. Dans son arrêt *Groupe Steria* (CJUE, 2 septembre 2015, *Groupe Steria*, aff. C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524), la CJUE a sanctionné la différence de traitement qui tenait à ce que dans le cadre de l'intégration fiscale (situations domestiques uniquement, donc), la QPFC à réintégrer sur les flux de dividendes était à 0% alors que, dans les situations transfrontalières, elle était de 5%. Pour le passé, l'égalité a été rétablie en étendant l'avantage à toutes les situations. En revanche, pour des raisons budgétaires, l'égalité future a été garantie en instaurant une QPFC unique de 1% pour ces deux types de situation.

¹⁰³⁷ PESCATORE (P.), « Les objectifs de la Communauté européenne comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice », in *Miscellanea W. J. Ganshof Van Der Meersch : studia ab discipulis amicisque in honorem egregii professoris edita*, Bruxelles, Bruylant, pp. 325-363, spéc. 331.

¹⁰³⁸ Conclusions de l'Avocat général Wahl sous l'arrêt CJUE (gde ch.), 18 juin 2019, *Autriche c. Allemagne*, aff. C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504, point 2 des conclusions. L'affirmation de l'Avocat général cible « en particulier, [la] discrimination fondée sur la nationalité ».

dans les libertés de circulation présentent certaines faiblesses (§ 1), l'impact qualitatif et quantitatif de ces limites sur la dynamique de convergence des systèmes fiscaux doit être relativisé (§ 2).

§ 1. Les limites apparentes de la convergence

232. Deux types de limites.- Malgré leur application large, les libertés de circulation présentent certaines limites en tant qu'instruments de convergence des systèmes fiscaux nationaux vers une conception européenne de la non-discrimination. Celles-ci concernent tant l'applicabilité des clauses étudiées (A) que leur régime (B).

A. Les faiblesses notionnelles au stade de l'applicabilité des clauses

233. « Angles morts » de la non-discrimination.- Parce que les clauses de non-discrimination transcrites dans les libertés de circulation répondent du champ d'application des traités, lequel est circonscrit aux domaines d'attribution de l'organisation régionale¹⁰³⁹, elles ont été pensées sur la base d'une dialectique entre situations domestiques (point de référence) et situations transfrontalières (qui ne doivent pas être défavorisées). En conséquence, ces instruments sont triplement contraints. Tout d'abord, ils ignorent les disparités fiscales résultant non pas d'une discrimination mais simplement de la juxtaposition des systèmes (1). Ensuite, ils sont impuissants face aux discriminations à rebours (2). Enfin, ils peinent à saisir les différences de traitement entre plusieurs situations européennes (3).

1. Impuissance face aux disparités

234. Position du problème : « one-country approach »¹⁰⁴⁰.- Comme on l'a vu ci-dessus, une *discrimination* correspond à un comportement *fautif* (généralement une

¹⁰³⁹ Le principe d'attribution des compétences est consacré aux art. 4 § 1 TUE, 5 § 1 TUE et 2 TFUE.

¹⁰⁴⁰ Cette expression est empruntée à VANISTENDAEL (F.), « Ability to Pay in European Community Law », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 121-134.

différence de traitement) imputable à *un* État dont on peut exiger qu'il modifie ses règles. En revanche, la Cour de justice des Communautés européennes (puis de l'Union) a toujours considéré que cette notion n'inclut pas « les éventuelles disparités de traitement qui peuvent résulter, d'un État membre à l'autre, des divergences existant entre les législations des différents États membres du moment que celles-ci affectent toutes personnes tombant sous leur application, selon des critères objectifs et sans égard à leur nationalité »¹⁰⁴¹.

Faisant écho à cette jurisprudence générale, la Cour de justice de l'Union européenne a donc naturellement répugné à faire entrer dans le champ des grandes libertés les désagréments fiscaux (généralement des surcharges d'imposition)¹⁰⁴² qui procèdent, non pas de la législation discriminatoire d'un seul État, mais du cumul des traitements fiscaux issus de plusieurs systèmes nationaux juxtaposés, aussi indistinctement applicables que puissent être leurs législations respectives¹⁰⁴³. En témoignent implicitement les arrêts *Gilly*¹⁰⁴⁴ (1998) puis *Schempp*¹⁰⁴⁵ (2005) avant que la Cour de

¹⁰⁴¹ CJCE, 1er février 1996, *Perfili*, aff. C-177/94, *Rec.* p. I-161, point 17 et jurisprudence citée.

¹⁰⁴² Ces désagréments peuvent consister en des surcharges administratives liées au respect de prescriptions cumulatives ou en des surcharges d'imposition résultant des disparités entre les systèmes fiscaux nationaux ou de la scission de l'assiette fiscale en fonction de la répartition des compétences fiscales des différents États membres concernés par l'activité transfrontalière du contribuable ; voir en ce sens les conclusions de l'Avocat général Geelhoed dans l'affaire CJCE (gde ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimant in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, *Rec.* p. I-11673, points 37 et s. des conclusions.

¹⁰⁴³ À noter que ce type de juxtaposition (non discriminatoire) des systèmes fiscaux peut également aboutir à des situations avantageuses, comme le montre l'exemple de la double non-imposition, examiné dans le chapitre précédent (notamment §§ 145 et s.). Pour une mise en exergue de cet aspect, voir CJCE (gde ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimant in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, précité, points 38 et s. des conclusions : « [...] Dans certains cas, ces distorsions engendrent des inconvénients pour certains opérateurs économiques ; dans d'autres cas, il en résulte des avantages. Si, dans le premier cas, ces distorsions ont un effet "restrictif", dans le second cas, elles stimulent les activités transfrontalières d'établissement. Bien que la Cour ait régulièrement à connaître de ce qui peut être qualifié de "quasi-restrictions" découlant de ces distorsions, il convient de ne pas oublier qu'il existe l'autre côté de la médaille, consistant en avantages particuliers découlant de l'établissement transfrontalier. Dans ce dernier cas, le contribuable concerné n'invoque généralement pas le droit communautaire ».

¹⁰⁴⁴ CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, précité, points 47 et s. : « 47. Or, il est constant que les conséquences défavorables que pourrait entraîner, en l'occurrence, le mécanisme de crédit d'impôt, institué par la convention bilatérale et tel que mis en œuvre dans le cadre du système fiscal de l'État de résidence, découlent au premier chef des disparités entre les barèmes d'imposition des États membres en cause, dont la fixation, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, relève de la compétence des États membres [...] 53. Le choix par les parties contractantes, en vue de se répartir la compétence d'imposition, de différents facteurs de rattachement, en particulier de la nationalité en ce qui concerne les rémunérations publiques perçues dans l'autre État que celui de la résidence, ne saurait comme tel être constitutif d'une discrimination interdite par le droit communautaire ».

¹⁰⁴⁵ CJCE (gde ch.), 12 juillet 2005, *Schempp*, aff. C-403/03, *Rec.* p. I-6421, point 45 : « [...] la Cour a déjà jugé que le traité ne garantit pas à un citoyen de l'Union que le transfert de ses activités dans un État membre

justice ne fige plus explicitement son approche à l'occasion de l'affaire *Kerckhaert Morres*¹⁰⁴⁶ (2006) en jugeant que lorsque « les conséquences défavorables que pourrait entraîner l'application d'un système d'imposition des revenus [...] découlent de l'exercice parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale » et non du caractère discriminatoire de la législation, elles échappent au contrôle communautaire¹⁰⁴⁷. Dans sa jurisprudence ultérieure¹⁰⁴⁸, la Cour n'aura de cesse de confirmer son impuissance à l'égard de ces phénomènes, qui sont conceptualisés par l'Avocat général Geelhoed sous les termes de « quasi-restrictions »¹⁰⁴⁹.

Face à cette impasse, on aurait pu imaginer que l'exploitation du second volet de la notion de discrimination – à savoir le traitement identique de situations différentes¹⁰⁵⁰ – soit salvatrice. Néanmoins, l'arrêt *Kerckhaert Morres* (2006) exclut cette piste en précisant qu'« à l'égard de la législation fiscale de l'État de résidence, la position d'un actionnaire percevant des dividendes ne devient pas nécessairement différente, au sens de cette jurisprudence, du seul fait qu'il perçoit ceux-ci d'une société établie dans un autre État membre qui, dans l'exercice de sa compétence fiscale, soumet ces dividendes

autre que celui dans lequel il résidait jusque-là est neutre en matière d'imposition. Compte tenu des disparités des réglementations des États membres en la matière, un tel transfert peut, selon les cas, être plus ou moins avantageux ou désavantageux pour le citoyen sur le plan de l'imposition ».

¹⁰⁴⁶ CJCE (gde ch.), 14 février 2006, *Mark Kerckhaert et Bernadette Morres*, aff. C-513/04, *Rec.* p. I-10967.

¹⁰⁴⁷ *Id.*, point 20 (emphase ajoutée par nos soins). La Cour suit ainsi les conclusions de son Avocat général, points 38 et s., qui font référence au raisonnement qu'il avait déjà développé dans l'affaire *ACT Group Litigation*, spéc. points 46 et s. des conclusions, en se référant d'ailleurs à l'arrêt *Schempp*, précité. Dans l'affaire *Kerckhaert Morres*, l'Avocat général affirme, point 38 des conclusions : « les causes et la nature de ces quasi-restrictions impliquent qu'elles ne puissent être éliminées que par l'intervention du législateur communautaire, en l'absence de laquelle elles doivent être considérées comme échappant au champ d'application des règles du traité relatives à la libre circulation ».

¹⁰⁴⁸ Une première confirmation interviendra quelques jours plus tard, dans l'arrêt CJCE, 23 février 2006, *Van Hilten-van der Heijden*, aff. C-513/03, *Rec.* p. I-1957, points 45 et s. ; CJCE, 12 février 2009, *Margarete Block*, aff. C-67/08, *Rec.* p. I-883, point 31 ; CJCE 16 juillet 2009, *Jacques Damseaux*, aff. C-128/08, *Rec.* p. I-6823, point 35. Plus récemment, voir CJUE (ord.), 4 février 2016, *Baudinet*, aff. C-194/15, ECLI:EU:C:2016:81, points 35-36 ; CJUE, 26 mai 2016, *NN (L) International SA*, aff. C-48/15, précité, points 45-47.

¹⁰⁴⁹ CJCE (gde ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimant in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, précité, point 38 des conclusions. Pour une distinction plus subtile entre restriction, disparité, distorsion et dislocation, voir WATTEL (P.), « Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality », *EC Tax Review*, 2003, n° 4, pp. 194-201. *Contra* : DOUMA (S.), « The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation », *European taxation*, 2006, n° 11, pp. 522-533.

¹⁰⁵⁰ Sur cet aspect, voir nos explications *supra*, § 203 et § 222.

à une retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu »¹⁰⁵¹, ce qui était prévisible compte tenu de l'appréciation globalement souple de la comparabilité des situations.

D'ailleurs, s'il en était encore besoin, la Cour de justice a même précisé dans un autre contexte qu' « un État membre ne saurait être tenu de prendre en considération, aux fins de l'application de sa propre législation fiscale, les conséquences éventuellement défavorables découlant des particularités d'une réglementation d'un autre État membre »¹⁰⁵².

Au-delà des cas où l'inégalité rencontrée n'est, conceptuellement, pas rattachable à une discrimination, l'hypothèse d'une discrimination existante mais située hors de portée des libertés de circulation doit également être envisagée.

2. Impuissance face aux discriminations à rebours

235. Position du problème : « discrimination en dehors de l'entrave »¹⁰⁵³.- Les libertés de circulation, qui répondent du champ d'application des traités, sont destinées à saisir les restrictions affectant les situations transfrontalières. *A contrario*, elles n'ont pas vocation à « être appliquées à des activités qui ne présentent aucun facteur de rattachement à l'une quelconque des situations envisagées par le droit communautaire et dont l'ensemble des éléments pertinents se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre »¹⁰⁵⁴. De cette inaptitude à saisir les situations internes, les libertés héritent

¹⁰⁵¹ CJCE (gde ch.), 14 février 2006, *Mark Kerckhaert et Bernadette Morres*, aff. C-513/04, précité, point 19 : « Il est vrai qu'une discrimination peut consister non seulement dans l'application de règles différentes à des situations comparables, mais également dans l'application de la même règle à des situations différentes [...]. Toutefois, à l'égard de la législation fiscale de l'État de résidence, la position d'un actionnaire percevant des dividendes ne devient pas nécessairement différente, au sens de cette jurisprudence, du seul fait qu'il perçoit ceux-ci d'une société établie dans un autre État membre qui, dans l'exercice de sa compétence fiscale, soumet ces dividendes à une retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ».

¹⁰⁵² CJUE, 7 novembre 2013, *K.*, aff. C-322/11, ECLI:EU:C:2013:716, point 79.

¹⁰⁵³ Cette expression est empruntée à DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 137-168, spéc. pp. 155 et s.

¹⁰⁵⁴ CJCE, 28 mars 1979, *Saunders*, aff. 175/78, *Rec. p.* 1129, point 11 ; CJCE, 1^{er} avril 2008, *Gouvernement de la Communauté française et gouvernement wallon*, aff. C-212/06, *Rec. p.* I-1683, point 33 et jurisprudence citée ; CJCE, (gde ch.) 25 juillet 2008, *Metock*, aff. C-127/08, *Rec. p.* I-6241, point 77 et jurisprudence citée.

leur impuissance face aux configurations – accidentelles ou délibérées¹⁰⁵⁵ – dans lesquelles un État réserve un traitement moins favorable aux situations domestiques qu’aux situations transfrontalières (ou « discriminations à rebours », telles qu’elles sont désignées par la doctrine¹⁰⁵⁶). Si la Cour de justice n’a pas eu l’occasion de confirmer ce positionnement à l’égard de la fiscalité directe¹⁰⁵⁷, elle a clairement affirmé, au sujet d’impositions intérieures (fiscalité indirecte), que rien ne s’oppose à la mise en place d’une fiscalité plus lourde pour les produits nationaux¹⁰⁵⁸.

Certes, ce phénomène apparaît comme la conséquence inévitable de la répartition des compétences entre l’Union et les États membres et se présente finalement comme une « nécessité constitutionnelle »¹⁰⁵⁹ pour préserver la structure « quasi fédérale » de l’organisation régionale. Il n’en demeure pas moins que cet angle mort dans la protection de l’égalité est non seulement inopportun au sein d’un véritable marché

¹⁰⁵⁵ Un exemple classique de discrimination à rebours est celui de la loi allemande de pureté pour la bière qui ne régit que la production des bières allemandes et dont il était question dans l’affaire CJCE, 12 mars 1987, *Commission c. Allemagne*, aff. 178/84, *Rec.* p. 1227. De même, il peut advenir que les lois nationales de regroupement familial soient moins favorables que le régime européen applicable aux ressortissants des États membres qui ont exercé une liberté de circulation ; pour une étude complète voir GROENENDIJK (K.), « Reverse Discrimination, Family Reunification and Union Citizens of Immigrant Origin », in GUILD (E.), GORTÁZAR ROTAECHE (C.), KOSTAKOPOULOU (T.), *The Reconceptualization of European Union Citizenship*, Leiden Boston, Brill Nijhoff, 405 p., pp 167-188.

¹⁰⁵⁶ L’expression « discrimination à rebours » (en anglais « *reverse discrimination* ») est d’origine doctrinale. Voir GILLIAMS (H.), « Discrimination à rebours », in BARAV (A.) et PHILIP (C.) (dir.), *Dictionnaire juridique des Communautés européennes*, Paris, Presses universitaires de France, 1993, 1180 p., pp. 366-370. Elle apparaît ponctuellement dans la jurisprudence ; voir CJCE, 21 juin 2007, *Jonkman*, aff. jtes C-231/06 à C-233/06, *Rec.* p. I-5149, point 25 ; CJCE (ord.), 19 juin 2008, *Kurt*, aff. C-104/08, *Rec.* p. I-97*, point 22. On la retrouve plus fréquemment dans les conclusions des avocats généraux : voir *ex multis* CJCE, 13 novembre 1986, *Edah*, aff. jtes 80/85 et 159/85, *Rec.* p. 3359, conclusions p. 3372. ; CJCE, 13 novembre 2003, *Granarolo*, aff. C-294/01, *Rec.* p. I-13429, points 78 et s. des conclusions ; CJCE, 9 septembre 2004, *Carbonati Apuani*, aff. C-72/03, *Rec.* p. I-8027.

¹⁰⁵⁷ Les conclusions de l’avocat général Léger sous l’arrêt *Ritter-Coulais* confirment toutefois cette position en fiscalité directe : « la sanction des discriminations à rebours ne peut être réalisée au regard du droit communautaire que lorsque la situation en cause est elle-même "communautarisée". À défaut, le sort de telles discriminations à rebours dépendra du droit national applicable » (CJCE (gde ch.), 21 février 2006, *Ritter-Coulais*, aff. C-152/03, *Rec.* p. I-1711, point 48 des conclusions)

¹⁰⁵⁸ CJCE, 13 mars 1979, *Distilleries Peureux*, aff. 86/78, *Rec.* p. 897, point 38 ; CJCE, 27 février 1980, *Hans Just*, aff. 68/79, *Rec.* p. 501.

¹⁰⁵⁹ HANF (D.), « "Reverse Discrimination" in EU Law: Constitutional Aberration, Constitutional Necessity, or Judicial Choice? », *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 2011, n° 1-2, pp. 29-61.

commun¹⁰⁶⁰ mais également incongru, voire « aberrant » pour certains¹⁰⁶¹, au regard de l'évolution progressive du droit de l'Union européenne dans le sens d'une meilleure protection des droits. Quoiqu'il en soit, l'impuissance du droit de l'Union européenne face aux discriminations à rebours représente, en son principe, une limite significative à la convergence des systèmes fiscaux autour de l'égalité de mobilité des opérateurs.

Enfin, même lorsque la différence de traitement est matérialisée et qu'elle entre dans le champ des clauses européennes de non-discrimination, l'interprétation que fait la Cour de justice de ces dispositions peut parfois en limiter l'efficacité.

3. Tolérance de certaines discriminations entre deux situations européennes

236. Position du problème : absence de « clause de la nation la plus favorisée ».-

Telles qu'elles sont appliquées par la Cour de justice de l'Union européenne, les clauses qui interdisent les discriminations géographiques ciblent les différences de traitement qui affectent, en les désavantageant, les situations transfrontalières *par rapport à une situation domestique* (hypothétique) comparable, que l'on prend pour standard de référence (dialectique « UE / domestique »). Or, dans la mesure où l'articulation des systèmes fiscaux des États membres repose largement sur un réseau de conventions

¹⁰⁶⁰ Ces discriminations à rebours, qui sont le produit de l'application partielle du droit communautaire à la réglementation nationale, sont difficilement acceptables au sein d'un véritable marché commun, comme le relevait l'Avocat général Mischo dans ses conclusions dans l'affaire *Edah* (CJCE, 13 novembre 1986, *Edah*, aff. jtes 80/85 et 159/85, *Rec.* p. 3359, trois derniers points des conclusions).

¹⁰⁶¹ Voir HANF (D.), *op.cit.*, qui parle d'« aberration constitutionnelle ». Voir également la position de l'Avocat général Sharpston dans ses conclusions dans l'affaire *Gouvernement de la communauté française et gouvernement wallon* qui conclut : « Je dois avouer que je trouve qu'il y a quelque chose de profondément paradoxal dans l'idée que, en dépit des efforts faits ces 50 dernières années pour abolir les barrières à la liberté de circulation entre États membres, des autorités décentralisées d'États membres puissent néanmoins réintroduire des barrières par la petite porte en les instaurant à l'intérieur des États membres. Quelle est, pourrait-on dire en forme de question rhétorique, quelle est donc cette Union européenne qui garantit la libre circulation entre Dunkerque (France) et De Panne (Belgique), mais pas entre Jodoigne et Hoe gaarden? » (CJCE, 1^{er} avril 2008, *Gouvernement de la communauté française et gouvernement wallon*, aff. C-212/06, *Rec.* p. I-1683, point 116 des conclusions). De même, dans l'affaire *Zambrano* elle proposait « Je crois donc que le moment est venu d'inviter la Cour à aborder ouvertement la question de la discrimination à rebours [...] Je suggère [...] que l'article 18 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il interdit la discrimination à rebours [...] ». (CJUE, 8 mars 2011, *Zambrano*, aff. C-34/09, *Rec.* p. I-1177, points 139 à 150 des conclusions). Néanmoins, la Cour de justice n'a jamais accepté d'étendre son contrôle aux situations de discrimination à rebours sur le fondement du droit de l'Union européenne. Cette position a toujours été partagée par le Conseil d'État depuis sa décision *Syndicat national des fabricants de spiritueux consommés à l'eau* (CE, 27 juillet 1979, *Syndicat national des fabricants de spiritueux consommés à l'eau*, n° 9664).

fiscales bilatérales – chacune possédant son propre équilibre économique et ses spécificités – la question s’est progressivement posée de savoir si le principe de non-discrimination pouvait également venir encadrer des différenciations qui défavorisent une situation transfrontalière *par rapport à une autre situation transfrontalière européenne* (dialectique « UE 1 / UE 2 »¹⁰⁶²) et qui, dans le contexte d’un marché intérieur promouvant l’égalité, apparaissent inopportunes.

La Cour de justice a longtemps préféré éluder la question des différences de traitement entre deux situations européennes¹⁰⁶³ mais elle prit finalement position à l’occasion de l’arrêt *D.*¹⁰⁶⁴ (2005). Cette affaire concernait le régime néerlandais d’impôt sur la fortune en vertu duquel les contribuables résidents avaient toujours droit au bénéfice d’un abattement alors que les contribuables non-résidents n’y avaient pas droit (sauf à ce que l’essentiel de leur fortune se trouve localisé aux Pays-Bas). Par exception, l’abattement automatique était étendu aux résidents belges, par le biais de la convention fiscale Belgique-Pays-Bas alors que les résidents des autres États (en l’occurrence l’Allemagne) ne jouissaient pas de ce régime favorable. La juridiction de renvoi s’interrogeait donc sur la compatibilité de ces différenciations avec la libre circulation des capitaux. Si la différenciation entre résidents et non résidents n’est pas jugée discriminatoire en raison de l’existence d’une différence objective de situations (même approche que dans l’arrêt *Schumacker*¹⁰⁶⁵ (1995)), la question de la différence de traitement entre les résidents belges et allemands était plus délicate.

Sensible aux avertissements de son avocat général qui lui préconisait la plus grande prudence¹⁰⁶⁶, la Cour de justice réunie en Grande chambre rejette tout amalgame entre

¹⁰⁶² La doctrine anglophone se réfère à cette problématique sous les termes « *horizontal discrimination* ».

¹⁰⁶³ La Cour a longtemps évité de trancher cette question, même quand elle était invitée à prendre position ; voir CJCE, 21 septembre 1999, *Saint-Gobain*, aff. C-307/97, *Rec.* p. I-6161 et CJCE, 8 mars 2001, *Metallgesellschaft et Hoescht*, aff. jtes C-397/98 et C-410/98, *Rec.* p. I-1727.

¹⁰⁶⁴ CJCE (gde ch.), 5 juillet 2005, *D.*, aff. C-376/03, *Rec.* p. I-5821.

¹⁰⁶⁵ CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, précité.

¹⁰⁶⁶ CJCE (gde ch.), 5 juillet 2005, *D.*, aff. C-376/03, précité, point 101 des conclusions : « Je suis bien conscient des risques que les considérations ci-dessus comportent pour l’équilibre et la réciprocité qui président au régime des conventions tendant à éviter la double imposition, mais ces inconvénients ne sauraient constituer des obstacles à la construction d’un marché unique. D’une part, en fixant dans ces accords les critères d’assujettissement permettant de se répartir la compétence fiscale, les États membres devront agir avec plus de prudence et éviter les dispositions susceptibles de gêner la réalisation de cet objectif. D’autre part, le droit à l’égalité a un caractère propre et autonome par rapport à la réciprocité, de sorte qu’en cas de conflit il a la

« non-discrimination » et « clause de la nation la plus favorisée ». Tenant compte des compétences souveraines des États en matière conventionnelle et de l'importance de l'équilibre général des conventions, elle écarte l'application du mécanisme de la nation la plus favorisée pour juger que le droit de l'Union européenne ne peut pas s'opposer à ce qu'un État membre réserve le bénéfice d'un avantage conventionnel aux contribuables couverts par cette convention et non aux résidents d'un troisième État membre, dans la mesure où la soumission à des conventions fiscales différentes génère une différence de situation. Bien que critiquée¹⁰⁶⁷, cette position a toujours été maintenue¹⁰⁶⁸ et a d'ailleurs été récemment confirmée dans l'affaire *Riskin et Timmermans*¹⁰⁶⁹ (2016).

Les clauses de non-discrimination en raison de la nationalité (et, par extension, de la résidence, notamment) présentent des faiblesses non seulement au stade de leur applicabilité mais également lors de leur application. En particulier, leur régime permet

prééminence sur les engagements mutuels. Si la correspondance synallagmatique des obligations contenues dans une convention de ce type s'oppose aux idées fondamentales qui animent la construction d'une Europe unie, les États affectés sont tenus de chercher d'autres formules pour atteindre l'objectif sans porter préjudice, en violation de l'ordre juridique communautaire, aux citoyens d'autres États membres. C'est ce qu'exige le principe de proportionnalité. ».

¹⁰⁶⁷ Voir *ex multis*, les commentaires sortis au moment de la publication de l'arrêt : DEROUIN (Ph.), « Différences de traitement fiscal résultant des conventions de double imposition entre États membres de l'Union européenne. Clause de la nation la plus favorisée (NPF) ou chalandage fiscal (*treaty shopping*) ? », *Revue de droit fiscal*, 2005, n° 30-35, pp. 1288-1302 ; WEBER (D.), « Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the D Case », *Intertax*, 2005, n° 10, pp. 429-444 ; VAN THIEL (S.), « A Slip of the European Court in the D Case (C-376/03): Denial of the Most-Favoured-Nation Treatment because of Absence of Similarity? », *Intertax*, 2005, n° 10, pp. 454-457 ; DE GRAAF (A.) et JANSSEN (G.), « The implications of the judgment in the D case: the perspective of two non-believers », *EC Tax Review*, 2005, n° 4, pp. 173-189 ; O'SHEA (T.), « The ECJ, the 'D' case, double tax conventions and most-favoured nations: comparability and reciprocity », *EC Tax Review*, 2005, n° 4, pp. 190-201.

¹⁰⁶⁸ Voir par exemple CJCE (gde ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimant in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, précité.

¹⁰⁶⁹ CJUE, 30 juin 2016, *Riskin et Timmermans*, aff. C-176/15, ECLI:EU:C:2016:488. Sur la base des arrêts *D.* (CJCE (gde ch.), 5 juillet 2005, *D.*, aff. C-376/03, précité) et *Orange* (CJCE (gde ch.), 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund*, aff. C-194/06, *Rec. p. I-3747*), qui abordait le cas des différences de traitement entre États membres (« UE 1 / UE 2 ») mais dont la pertinence, *mutatis mutandis*, pour la problématique d'espèce semble reconnue par les juges, la CJUE rappelle que les avantages résultant d'une convention donnée sont, généralement, intrinsèquement liés à l'équilibre général de ce texte, sauf à en être détachables, ce qui n'est pas le cas en l'espèce (points 31 à 33 de l'arrêt *Riskin et Timmermans*). Aussi les situations Belgique-Pologne et Belgique-État tiers (Japon ou États-Unis, visiblement) ne sont-elles pas comparables, de sorte que le traitement désavantageux ne saurait constituer une entrave prohibée. Le Conseil d'État envisage aussi le caractère détachable de certaines dispositions des conventions fiscales ; voir CE, 12 mai 2015, *Société Gist Brocades International BV*, n° 366398).

la justification de certaines discriminations, ce qui vient limiter d'autant la dynamique de convergence des systèmes fiscaux vers la réalisation de l'égalité « géographique ».

B. La possibilité de justification

237. Multiplicité apparente des justifications.- Si l'interdiction des discriminations est ferme en droit de l'Union européenne, elle n'est pas pour autant absolue. Des mesures discriminatoires en principe proscrites peuvent éventuellement être tolérées si elles sont justifiées par un motif d'intérêt général¹⁰⁷⁰. Cette flexibilité est envisagée par les traités eux-mêmes (1). En matière fiscale, ce sont toutefois bien plus souvent des justifications prétoriennes qui opèrent (2).

1. Justifications textuelles

238. Ordre public, sécurité publique, santé publique.- Les articles 45 § 3 TFUE (libre circulation des travailleurs), 52 TFUE (liberté d'établissement), 62 TFUE (libre prestation de services) et 65 § 1 b) TFUE (libre circulation des capitaux) qui font écho de façon simplifiée à l'article 36 TFUE (libre circulation des marchandises)¹⁰⁷¹,

¹⁰⁷⁰ Sur les interactions entre l'égalité (ou la non-discrimination) et l'intérêt général en droit de l'Union européenne, voir *ex multis* SJÖDEN (É.), *Les raisons impérieuses d'intérêt général en droit de l'Union européenne*, thèse, Paris II, 2016, 472 p. ; HATZOPOULOS (V.), « La justification des atteintes aux libertés de circulation : cadre méthodologique et spécificités matérielles », in DUBOUT (É.) et MAITROT DE LA MOTTE (A.) (dir.), *Les libertés de circulation : in varietate concordia ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 457 p., pp. 205-229 ; BERTRAND (B.), « Que reste-t-il des exigences impératives d'intérêt général ? », *Europe*, 2012, n°1, pp. 6-12 ; TALON (J.-F.), « La justification des entraves fiscales », *Revue des affaires européennes*, 2007-2008, n° 1, pp. 41-56 ; MALAWER (S.), « International Law, European Community Law and the Rule of Reason », *World Trade Journal*, 1974, n° 1, pp. 17-74 ; BARNARD (C.), « Derogations, Justifications and the Four Freedoms: Is State Interest Really Protected? », in BARNARD (C.), et ODUDU (O.) (dir.), *The Outer Limits of European Union Law*, Oxford, Portland, Hart Publishing, 446 p., pp. 273-306. Sur les interactions entre l'égalité (ou la non-discrimination) et l'intérêt général en théorie du droit, voir notamment PERELMAN (Ch.), « Égalité et intérêt général », in *L'égalité*, vol. 8, Travaux du centre national de recherches de logique de philosophie du droit de l'Université Libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 1982, 628 p., pp. 615-625.

¹⁰⁷¹ L'art. 36 TFUE se lit comme suit : « Les dispositions des articles 34 et 35 ne font pas obstacle aux interdictions ou restrictions d'importation, d'exportation ou de transit, justifiées par des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou de préservation des végétaux, de protection des trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique ou archéologique ou de protection de la propriété industrielle et commerciale. Toutefois, ces interdictions ou restrictions ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée dans le commerce entre les États membres ».

prévoient que des restrictions aux libertés peuvent être maintenues lorsqu'elles se justifient par des motifs d'intérêt général tenant à l'ordre public, la sécurité publique ou la santé publique, ce qu'il appartient aux États de démontrer¹⁰⁷².

239. Application marginale en matière fiscale.- Ces motifs de justification sont marginalement pertinents en droit fiscal¹⁰⁷³. Le contentieux de la fiscalité des jeux de hasard permet toutefois d'illustrer le recours aux arguments liés à l'ordre public et à la santé publique¹⁰⁷⁴. En effet, dans différentes affaires, les gouvernements défendeurs ont tenté d'expliquer des traitements fiscaux discriminatoires par un objectif de lutte contre la ludopathie et, par extension, contre les dommages sociaux que cela peut causer¹⁰⁷⁵, arguments qui se rapportent effectivement à la santé publique voire à l'ordre public. Si cette ligne de défense n'a jamais pleinement abouti en pratique – pour des raisons de preuve défailante ou de disproportion des dispositifs litigieux – sa pertinence de principe est clairement établie par la Cour de justice. Dans les affaires *Commission c. Espagne* (2009) et *Blanco* (2014), elle affirme à cet égard que « la lutte contre la ludopathie relève de la protection de la santé publique et serait susceptible, à ce titre, de justifier une restriction discriminatoire à la libre prestation de services »¹⁰⁷⁶.

¹⁰⁷² Sur ces notions en droit de l'Union européenne général, voir MATTERA (A.), *Le marché unique européen : ses règles, son fonctionnement*, Paris, Jupiter, 2^{ème} éd., 1990, 775 p., spéc. pp. 585 et s. ; BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p., spéc. pp. 85 et s. ; BLUMANN (C.) (dir.), *Introduction au marché intérieur. Libre circulation des marchandises*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Marché intérieur, 3^{ème} éd., 2015, 542 p., spéc. pp. 321-404 ; BARNARD (C.), *The substantive Law of the EU – The Four Freedoms*, Oxford University Press, 4^{ème} éd., Oxford, 2013, 800 p., spéc. pp. 154-170.

¹⁰⁷³ Voir CORDEWENER (A.), KÖFLER (G.) et VAN THIEL (S.), « The Clash between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to the Member States », *Common Market Law Review*, 2009, n° 6, pp. 1951-2000, spéc. p. 1953.

¹⁰⁷⁴ Pour une analyse détaillée de ce contentieux, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 243 et s.

¹⁰⁷⁵ CJUE, 22 octobre 2014, *Blanco et Fabretti*, aff. jtes C-344/13 et C-376/13, ECLI:EU:C:2014:2311, point 44. Précédemment voir l'arrêt CJCE, 13 novembre 2003, *Lindman*, aff. C-42/02, *Rec.* p I-13519, points 24-24, qui fait référence à « la réduction du dommage social provoqué par le jeu » ainsi qu'à « la nécessité de lutter contre les conséquences dommageables de la dépendance à l'égard du jeu ». L'arrêt CJCE, 6 octobre 2009, *Commission c. Espagne*, aff. C-153/08, *Rec.* p. I-9735, point 40, fait référence à la « lutte contre l'addiction au jeu ».

¹⁰⁷⁶ CJUE, 22 octobre 2014, *Blanco et Fabretti*, aff. jtes C-344/13 et C-376/13, précité, point 44 ; CJCE, 6 octobre 2009, *Commission c. Espagne*, aff. C-153/08, précité, point 40.

Figées dans un texte conçu à la fin des années 1950, les justifications prévues par les traités risquaient l'obsolescence progressive au regard des enjeux évolutifs auxquels les États et, par ricochet, la Communauté puis l'Union pouvaient être confrontés. Aussi, afin de maintenir un contrôle raisonnable et équilibré des discriminations, la Cour de justice a complété cet arsenal par une « *rule of reason* »¹⁰⁷⁷ permettant aux États d'invoquer d'autres motifs légitimes d'intérêt général, dans certaines circonstances.

2. Justifications jurisprudentielles

240. Raisons impérieuses d'intérêt général.- Comme les justifications initialement prévues par les traités sont restreintes et ne permettent pas forcément de saisir l'évolution des enjeux économiques du marché intérieur, la Cour de justice a progressivement permis aux États d'invoquer d'autres motifs légitimes d'intérêt général (« exigences impératives d'intérêt général » en matière de libre circulation des marchandises ; « raisons impérieuses d'intérêt général » dans le cadre des autres libertés) pour justifier l'existence et le maintien de certaines entraves aux libertés¹⁰⁷⁸. C'est l'arrêt *Cassis de Dijon*¹⁰⁷⁹ (1979), portant sur une problématique (non fiscale) de libre circulation des marchandises, qui consacre cette possibilité pour la première fois. En envisageant des « exigences impératives tenant, notamment à l'efficacité des

¹⁰⁷⁷ Sur l'importance du mécanisme de « *rule of reason* » en droit de l'Union européenne et le fait que ce principe d'interprétation forme un tout avec la règle de prohibition, voir les conclusions de l'Avocat général VerLoren van Themaat, sous l'arrêt CJCE, 15 décembre 1982, *Oosthoek*, aff. 286/81, *Rec.* p. 4575. Dans les affaires fiscales, voir les conclusions de l'Avocat général Léger dans l'affaire CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, précité, points 47-48 des conclusions. Sur l'importance de la « *rule of reason* » en droit international et européen, voir MALAWER (S.), « International Law, European Community Law and the Rule of Reason », *World Trade Journal*, 1974, n° 1, pp. 17-74. D'un point de vue théorique, voir notamment PERELMAN (Ch.), *Droit, morale et philosophie*, Paris, L.G.D.J., 1968, 147 p., spéc. p. 25, citant G.W. Leibniz.

¹⁰⁷⁸ Sur les raisons impérieuses d'intérêt général en droit de l'Union européenne, voir SJÖDEN (É.), *Les raisons impérieuses d'intérêt général en droit de l'Union européenne*, thèse, Paris II, 2016, 472 p. ; HATZOPOULOS (V.), « Exigences essentielles, impératives ou impérieuses : une théorie, des théories ou pas de théorie du tout ? », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1998, n° 2, pp. 191-236 ; HATZOPOULOS (V.), « La justification des atteintes aux libertés de circulation : cadre méthodologique et spécificités matérielles », in DUBOUT (É.) et MAITROT DE LA MOTTE (A.) (dir.), *Les libertés de circulation : in varietate concordia ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 457 p., pp. 205-229 ; BERTRAND (B.) « Que reste-t-il des exigences impératives d'intérêt général ? », *Europe*, 2012, n° 1, pp. 6-12 ; MALAWER (S.), « International Law, European Community Law and the Rule of Reason », *World Trade Journal*, 1974, n° 1, pp. 17-74. Voir aussi BARNARD (C.), *The substantive Law of the EU – The Four Freedoms*, Oxford University Press, 4^{ème} éd., Oxford, 2013, 800 p., spéc. pp. 171-177.

¹⁰⁷⁹ CJCE, 20 février 1979, *Rewe-Zentral (Cassis de Dijon)*, aff. 120/78, *Rec.* p. 649.

contrôles fiscaux [...] à la loyauté des transactions commerciales et à la défense des consommateurs »¹⁰⁸⁰. Au fil des ans, en fonction de la créativité et de la capacité de conviction des États, la Cour de justice a reconnu la légitimité de préoccupations diverses, comme la protection des travailleurs¹⁰⁸¹, la protection des créanciers¹⁰⁸², la défense de la création cinématographique¹⁰⁸³, l'encouragement de l'épargne à long terme¹⁰⁸⁴, la facilitation de l'acquisition d'un premier logement¹⁰⁸⁵, etc.

Cependant, à la différence des justifications écrites qui permettent potentiellement de justifier tout type d'entrave, y compris les discriminations ostensibles, les justifications « jurisprudentielles » ne peuvent en principe être employées qu'à l'égard de mesures indistinctement applicables, à l'exclusion des mesures *directement* discriminatoires¹⁰⁸⁶. Ainsi, leur application est clairement exclue pour les discriminations directement fondées sur la nationalité. La question de leur application aux discriminations *indirectes* est en revanche plus controversée. L'expérience jurisprudentielle confirme toutefois leur emploi face à des configurations de discriminations ostensibles mais indirectes (car généralement fondées sur la résidence), au moins en matière fiscale¹⁰⁸⁷.

¹⁰⁸⁰ CJCE, 20 février 1979, *Rewe-Zentral (Cassis de Dijon)*, aff. 120/78, précité, point 8. L'arrêt *Cassis de Dijon* mentionne également la santé publique, mais il s'agit là d'un doublon avec les motifs déjà envisagés par le traité.

¹⁰⁸¹ CJCE, 23 novembre 1989, *Torfaen Borough Council*, aff. C-145/88, *Rec.* p. 3851.

¹⁰⁸² CJUE, 12 juillet 2012, *VALE Építési*, aff. C-378/10, ECLI:EU:C:2012:440.

¹⁰⁸³ CJCE, 15 juillet 1985, *Cinéthèque*, aff. 60/84 et 61/84, *Rec.* p. 2605.

¹⁰⁸⁴ CJCE (gde ch.), 5 octobre 2004, *CaixaBank France*, aff. C-442/02, *Rec.* p. I-8961.

¹⁰⁸⁵ Pour un exemple récent voir CJUE, 20 janvier 2011, *Commission c. Grèce*, aff. C-155/09, *Rec.* p. I-65.

¹⁰⁸⁶ CJCE, 20 février 1979, *Rewe-Zentral (Cassis de Dijon)*, aff. 120/78, précité, point 8 ; voir aussi CJCE, 30 novembre 1995, *Gebhard*, aff. C-55/94, *Rec.* p. I-4165, point 37. Pour une analyse critique qui souligne le manque de cohérence dans la jurisprudence de la Cour sur ce point, voir HATZOPOULOS (V.), « La justification des atteintes aux libertés de circulation : cadre méthodologique et spécificités matérielles », in DUBOUT (É.) et MAITROT DE LA MOTTE (A.) (dir.), *Les libertés de circulation : in varietate concordia ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 457 p., pp. 205-229, spéc. p. 214.

¹⁰⁸⁷ Pour une critique de cette approche, voir les conclusions de l'Avocat général Poiares Maduro dans l'affaire CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, précité, point 33 des conclusions : « cette approche conduit à une certaine confusion dans le système des raisons justifiant les réglementations susceptibles d'entraver la liberté de circulation. L'Avocat général Léger a déjà eu l'occasion de rappeler que, en matière fiscale, la Cour admet que « des réglementations nationales discriminatoires peuvent être justifiées pour des raisons impérieuses, autres que celles figurant au traité, et notamment au nom de la cohérence fiscale ». Or, ces arrêts contredisent une ligne jurisprudentielle plus générale, également appliquée en matière fiscale, qui affirme qu'une mesure discriminatoire ne saurait être justifiée que sur la base des dispositions dérogatoires expressément prévues par le traité. Il serait utile que la Cour mît fin à ces incertitudes ». En doctrine, voir notamment CORDEWENER (A.), KÖFLER (G.) et VAN THIEL (S.), « The Clash between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to the Member States », *Common Market Law Review*, 2009, n° 6, pp. 1951-2000, spéc. p. 1952.

D'ailleurs, la particularité technique de cette matière et de ses enjeux a poussé la Cour de justice à développer, en ce domaine, une approche spécifique et systématique autour de quatre arguments principaux¹⁰⁸⁸ : l'efficacité des contrôles fiscaux et/ou du recouvrement de l'impôt (a), la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale (b), la cohérence du système fiscal (c) et la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition (d). À cela s'ajoutent quelques arguments complémentaires (e).

a) *Efficacité des contrôles fiscaux et/ou du recouvrement*

241. Efficacité des contrôles fiscaux.- Envisagé pour la première fois dès l'arrêt *Cassis de Dijon*¹⁰⁸⁹ (1979), c'est-à-dire hors du contexte fiscal et à une époque où la coopération procédurale entre États était encore embryonnaire¹⁰⁹⁰, l'argument fondé sur la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux se développe véritablement dans la jurisprudence fiscale à partir de l'affaire *Futura Participations*¹⁰⁹¹ (1997). En substance, cette défense consiste à expliquer l'application d'un traitement désavantageux aux seules situations transfrontalières (par exemple un refus de déductibilité de certains paiements ou frais¹⁰⁹², un report en avant des pertes soumis à

¹⁰⁸⁸ Ces justifications « fiscales » n'excluent naturellement pas le recours à des raisons impérieuses d'ordre général, comme celles évoquées ci-dessus. Ces arguments généraux présentent toutefois une pertinence plus ponctuelle en fiscalité directe.

Sur la spécificité des justifications en matière fiscale par rapport aux autres pans du droit, voir la remarque formulée par HATZOPOULOS (V.), « La justification des atteintes aux libertés de circulation : cadre méthodologique et spécificités matérielles », in DUBOUT (É.) et MAITROT DE LA MOTTE (A.) (dir.), *Les libertés de circulation : in varietate concordia ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 457 p., pp. 205-229, spéc. p. 207. Pour des analyses spécifiques à la matière fiscale, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 242 et s. ; TALON (J.-F.), « La justification des entraves fiscales », *Revue des affaires européennes*, 2007-2008, n° 1, pp. 41-56.

¹⁰⁸⁹ CJCE, 20 février 1979, *Rewe-Zentral (Cassis de Dijon)*, aff. 120/78, précité.

¹⁰⁹⁰ À l'époque, les premières directives de coopération administrative venaient d'être adoptées ; voir la directive 76/308/CEE du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, *JOCE* n° L 73 du 19 mars 2076, pp. 18-23 et la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *JOCE* n° L 336, du 27 décembre 1977, pp. 15-20.

¹⁰⁹¹ CJCE, 15 mai 1997, *Futura Participations*, aff. C-250/95, *Rec.* p. I-2471. Elle a parfois été invoquée dans des affaires antérieures mais fut toujours rejetée ; voir par exemple CJCE, 28 janvier 1992, *Bachmann*, aff. C-204/90, *Rec.* p. I-249.

¹⁰⁹² Pour un exemple *ex multis*, voir CJUE, 5 juillet 2012, *SIAT*, aff. C-138/10, ECLI:EU:C:2012:415.

conditions¹⁰⁹³, une imposition par voie de retenue à la source alors que les flux domestiques sont exemptés ou imposés par voie de rôle sur une base nette¹⁰⁹⁴, une extension du délai de contrôle ou de reprise¹⁰⁹⁵, etc.) par le fait que le bénéficiaire du traitement avantageux dépend de certaines informations qui ne sont pas vérifiables par l'État qui impose¹⁰⁹⁶.

242. Efficacité du recouvrement.- La Cour de justice a également accepté un argument « dérivé »¹⁰⁹⁷ tenant à la « nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement » à partir de l'affaire *Scorpio*¹⁰⁹⁸ (2006). Celui-ci a pu être avancé pour justifier des retenues à la source, (en l'absence d'autre instrument garantissant le recouvrement des créances fiscales)¹⁰⁹⁹, notamment lorsqu'il s'agit d'imposer un prestataire de services qui réalise des prestations ponctuelles dans l'État d'imposition et pour qui une retenue à la source requiert moins de gestion administrative qu'une procédure de déclaration classique¹¹⁰⁰. Il peut aussi expliquer, dans une certaine mesure, l'imposition de plus-values latentes¹¹⁰¹ ou l'application de sanctions¹¹⁰².

Comme nous le verrons ci-après, la pertinence de ces justifications est désormais souvent écartée au stade de la proportionnalité mais la Cour a toujours admis cette ligne

¹⁰⁹³ CJCE, 15 mai 1997, *Futura Participations*, aff. C-250/95, précité.

¹⁰⁹⁴ CJUE, 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland*, aff. C-18/15, ECLI:EU:C:2016:549.

¹⁰⁹⁵ CJCE, 11 juin 2009, *X. et Passenheim-van-Schoot*, aff. jtes C-155/08 et C-157/08, *Rec.* p. I-5093.

¹⁰⁹⁶ BINDER (A.) et PINETZ (E.), « Ensuring the Effectiveness of Fiscal Supervision in Third Country Situations », *EC Tax Review*, 2014, n° 6, pp. 324-331, spéc. p. 325 ; voir aussi SIMADER (K.), « Withholding Taxes and the Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collection », *Bulletin for International Taxation*, 2010, n° 2, pp. 115-119.

¹⁰⁹⁷ Sur l'idée d'argument « dérivé », voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 249.

¹⁰⁹⁸ CJCE (gde ch.), 3 octobre 2006, *Scorpio*, aff. C-290/04, *Rec.* p. I-9461, points 35 et s. On notera qu'en revanche, l'argument qui tient à la « simplification du recouvrement de l'impôt » est généralement refusé : voir CJCE, 26 janvier 1999, *Terhoeve*, aff. C-18/95, *Rec.* p. I-345, points 43 et s. ; CJCE, 16 mai 2000, *Zurstrassen*, aff. C-87/99, *Rec.* p. I-3337, point 25.

¹⁰⁹⁹ CJCE (gde ch.), 3 octobre 2006, *Scorpio*, aff. C-290/04, *Rec.* p. I-9461, points 35 et s. ; CJUE, 19 juin 2014, *Strojirny Prostějov*, aff. jtes C-53/13 et C-80/13, ECLI:EU:C:2014:2011, points 45 et s.

¹¹⁰⁰ CJUE, 18 octobre 2012, *X.*, aff. C-498/10, ECLI:EU:C:2012:635, points 42 et s. : ici l'argument de la simplification du recouvrement est avancé au bénéfice du contribuable (et non de l'administration). On retrouve la même logique dans l'arrêt CJUE, 22 novembre 2018, *Sofina*, aff. C-575/17, ECLI:EU:C:2018:943, points 66 et s.

¹¹⁰¹ CJUE, 12 juillet 2012, *Commission c. Espagne*, aff. C-269/09, ECLI:EU:C:2012:439 ; CJUE, 23 novembre 2017, *A Oy*, aff. C-292/16, ECLI:EU:C:2017:888.

¹¹⁰² CJUE, 26 mai 2016, *NN (L) International SA*, aff. C-48/15, précité.

de défense en son principe. Quoi qu'il en soit, dans la mesure où ces arguments sont très connexes à la préoccupation plus générale de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale¹¹⁰³, il est possible qu'ils soient progressivement phagocytés par cette autre justification.

b) Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

243. Consécration. - La prévention des pratiques d'évitement de l'impôt est un aspect classique du droit fiscal. Si l'on trouve déjà cette préoccupation dans le contexte interne, elle est exacerbée dans le contexte transfrontalier dès lors que le cloisonnement (même partiel) des systèmes offre d'autant plus d'opportunités de frauder ou de s'évader. La légitimité de cette préoccupation, avalisée déjà par les institutions¹¹⁰⁴, a naturellement été confirmée par Cour de justice dans le cadre des libertés de circulation, à l'occasion des arrêts *Imperial Chemical Industries (ICI)*¹¹⁰⁵ (1998) et *Cadbury Schweppes*¹¹⁰⁶ (2006).

L'approche est toutefois stricte : il résulte en effet de ces décisions constamment confirmées que, pour être acceptable, un dispositif anti-abus discriminatoire doit cibler spécifiquement et exclusivement les « montages purement artificiels » dont le but est de contourner la loi fiscale pour éluder l'impôt normalement dû¹¹⁰⁷. Au contraire,

¹¹⁰³ Voir SJÖDEN (É.), *Les raisons impérieuses d'intérêt général en droit de l'Union européenne*, thèse, Paris II, 2016, 472 p., spéc. p. 177 ; voir aussi MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 249.

¹¹⁰⁴ Ce sujet préoccupe les institutions dès les années 1970, comme en témoignent les résolutions et directives adoptées à partir de 1975 : résolution du Conseil du 10 février 1975 relative aux mesures à prendre par la Communauté dans le domaine de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales (*JOCE* n° C 35 du 14 février 1975, pp. 1-2) ; directive 76/308/CEE, précitée ; directive 77/799/CEE, précitée. On retrouve également des références à l'importance de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale dans les clauses anti-abus des directives de fond (« mère-filiale », « intérêts-redevances » et « fusions », précitées).

¹¹⁰⁵ CJCE, 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, aff. C-264/96, *Rec.* p. I-4695. Avant cet arrêt, l'argument a été soulevé dans l'affaire *Avoir fiscal* mais n'a pas abouti : CJCE, 26 janvier 1986, *Commission c. France (avoir fiscal)*, aff. 270/83, précité, point 25.

¹¹⁰⁶ CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, *Rec.* p. I-7995.

¹¹⁰⁷ CJCE, 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, aff. C-264/96, précité, point 26 ; CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, précité, point 55. À noter qu'il est difficile de comprendre précisément, d'après la jurisprudence si cette exigence affecte l'examen du bien-fondé de la justification ou l'examen de la proportionnalité de la mesure. Pour une réflexion approfondie sur ce point, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 252. Dans la jurisprudence récente, la Cour de

lorsque le dispositif est applicable de manière générale à toutes les situations transfrontalières, sans distinction, la justification ne peut être accueillie : en effet, le caractère transfrontalier n'implique pas, en lui-même, un risque de fraude ou d'évasion fiscale¹¹⁰⁸. D'ailleurs, la Cour de justice a pris soin de préciser que le « risque d'évasion fiscale » n'est, à lui seul, pas susceptible de justifier une restriction fiscale s'il n'est pas invoqué en lien avec un objectif spécifique de lutte contre des montages purement artificiels¹¹⁰⁹.

244. Critère du montage (purement) artificiel.- Le critère du « montage purement artificiel » n'a toutefois fait l'objet d'une véritable définition jurisprudentielle qu'à partir de l'arrêt *Cadbury Schweppes* (2006) qui le fait correspondre aux schémas « dépourvus de réalité économique »¹¹¹⁰, c'est-à-dire aux implantations fictives n'exerçant aucune activité économique effective¹¹¹¹. La Cour de justice précise que cet état de fait doit être constaté, sur le fondement d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers, en tenant compte d'indices qualitatifs et quantitatifs, comme le degré d'existence physique de ladite société en termes de locaux, de personnel et d'équipements¹¹¹². Il s'agit donc de viser, essentiellement, le cas des sociétés « boîte aux lettres » ou « écran »¹¹¹³.

justice a tenté d'opérer une distinction plus claire sur ce sujet, voir l'arrêt CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *X-GmbH*, aff. C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136, points 78 et s.

¹¹⁰⁸ CJCE, 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, aff. C-264/96, précité, point 26 ; CJCE, 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst*, aff. C-324/00, *Rec. p. I-11779*, point 37.

¹¹⁰⁹ CJUE, 12 juin 2014, *SCA Group Holding e.a.*, aff. jtes C-39/13 à C-41/13, ECLI:EU:C:2014:1758, points 42.

¹¹¹⁰ CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, *Rec. p. I-7995*, point 55.

¹¹¹¹ CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, *Rec. p. I-7995*, points 67-68 ; CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *X-GmbH*, aff. C-135/17, précité, points 83 et s.

¹¹¹² *Ibid.*

¹¹¹³ *Ibid.* ainsi que, en droit général, CJCE (gde ch.), 2 mai 2006, *Eurofood IFSC*, aff. C-341/04, *Rec. p. I-3813*, points 34 et 35). À noter que la Cour de justice a récemment complété cette ligne de jurisprudence classique par une approche complémentaire dans le contexte de la libre circulation de capitaux avec les pays tiers (CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *X-GmbH*, aff. C-135/17, précité, points 83 et s.). Elle estime en effet que les exigences d'ordre qualitatif et quantitatif auxquelles doit répondre la participation d'un assujetti résident dans une société, établie dans un pays tiers, afin qu'elle ne soit pas considérée comme « purement artificielle » peuvent être plus englobantes. Elle affirme à cet égard : « dans le contexte de la libre circulation des capitaux, la notion de "montage purement artificiel" ne saurait nécessairement se résumer aux éléments relatifs à l'absence de réalité économique de l'établissement d'une société visés aux points 67 et 68 de l'arrêt [*Cadbury*], la création artificielle des conditions requises pour échapper indûment à l'imposition dans un État membre ou pour bénéficier indûment d'un avantage fiscal dans celui-ci pouvant intervenir, s'agissant de mouvements de capitaux transfrontaliers, sous diverses formes. Certes, lesdits éléments sont susceptibles de constituer des indices de l'existence d'un montage purement artificiel également aux fins de l'application des règles relatives à la libre circulation des capitaux, notamment lorsqu'il s'avère nécessaire d'apprécier la justification

En sus des préoccupations liées, plus ou moins explicitement, à la fraude et l'évasion fiscales, la Cour de justice a également admis, très tôt, une justification technique tenant à la cohérence du système (ou du régime) fiscal national.

c) *Cohérence du système fiscal*

245. Consécration.- Consacrée dans l'arrêt *Bachmann*¹¹¹⁴ (1992) par une Cour de justice encore inexpérimentée en matière fiscale¹¹¹⁵, la cohérence du régime fiscal (aujourd'hui plus souvent désignée par l'expression « cohérence de système fiscal » sous l'influence de la sémantique anglaise¹¹¹⁶, voire « (principe de) cohérence fiscale », selon les arrêts) est la troisième justification que les États peuvent invoquer pour expliquer la mise en place et le maintien de certaines discriminations fiscales¹¹¹⁷. En substance, il s'agit d'un argument de type logique¹¹¹⁸ basé sur l'idée d'une « corrélation rigoureuse »¹¹¹⁹ (un « lien direct »¹¹²⁰ voire une « symétrie »¹¹²¹), entre l'octroi d'un avantage (par exemple une déduction, la consolidation des résultats ou, du moins,

commerciale d'une prise de participation dans une société n'exerçant pas d'activités économiques propres. Toutefois, ladite notion est également susceptible de couvrir, dans le contexte de la libre circulation des capitaux, tout dispositif dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est le transfert artificiel des bénéfices générés en vertu d'activités réalisées sur le territoire d'un État membre vers des pays tiers à faible niveau d'imposition » (point 84).

¹¹¹⁴ CJCE, 28 janvier 1992, *Bachmann*, aff. C-204/90, précité.

¹¹¹⁵ Pour rappel, la jurisprudence de la Cour de justice en matière de fiscalité directe débute en 1986. Au moment de l'affaire *Bachmann*, peu de questions fiscales lui ont encore été soumises. L'arrêt rendu dans cette affaire est très fortement critiqué par la doctrine qui y voit de nombreuses erreurs de technique fiscale. Voir *ex multis* BERLIN (D.), « Jurisprudence fiscale européenne », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1992, n° 2, pp. 289-404, spéc. p. 333 ; DASSESSE (M.), « L'arrêt *Bachmann* et la loi du 28 décembre 1992 : une victoire à la Pyrrhus ? », *Journal de droit fiscal*, 1992, n° 11-12, pp. 321-342 ; HINNEKENS (L.) et SCHELPE (E.), « Case law », *EC Tax Review*, 1992, n° 1, pp. 59-62 ; WATTEL (P.), « The EC Court's attempts to reconcile the Treaty freedoms with international tax law », *Common Market Law Review*, 1996, n° 2, pp. 223-254.

¹¹¹⁶ En anglais, la justification est libellée, dès l'arrêt *Bachmann*, « *cohesion of the tax system* ». Compte tenu de la conception étroite que l'on a de cette justification, puisqu'on l'examine au titre d'un seul et même impôt, la référence au régime fiscal semblait toutefois plus opportune.

¹¹¹⁷ Pour une étude détaillée de cette justification, voir WEBER (D.), « An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification », *EC Tax Review*, 2015, n° 1, pp. 43-54.

¹¹¹⁸ Sur le lien entre cette justification et l'idée de logique, voir les conclusions de l'Avocat général Poiares Maduro dans l'affaire CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, précité, point 66 des conclusions.

¹¹¹⁹ CJCE, 11 août 1995, *Wielcokx*, aff. C-80/94, *Rec.* p. I-2493, point 24.

¹¹²⁰ CJCE, 7 septembre 2004, *Manninen*, aff. C-319/02, *Rec.* p. I-7477, point 42.

¹¹²¹ Sur l'idée de symétrie, voir CJCE, 23 octobre 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, aff. C-157/07, précité, points 42 et 44 ainsi que CJUE, 7 novembre 2013, *K.*, aff. C-322/11, précité, point 51 et jurisprudence citée.

l'imputation des pertes des entités liées) et un prélèvement fiscal qui le compense¹¹²². Il s'agit d'éviter que l'application des libertés de circulation vienne ruiner « l'intégrité et l'équité » des systèmes fiscaux nationaux¹¹²³.

246. Appréciation stricte.- À cet égard, alors que certains craignaient que cette défense ne donne carte blanche aux États, la Cour de justice en a retenu une approche étroite. Dès l'affaire *Wielockx*¹¹²⁴ (1995), elle a ajusté sa position en la matière : contrairement à l'arrêt *Bachmann*¹¹²⁵ (1992), dans lequel elle examinait la cohérence au micro-niveau du contribuable, l'arrêt *Wielockx* aborde la cohérence en tenant compte de la convention fiscale applicable, c'est-à-dire à un macro-niveau. En outre, la Cour de justice apprécie la satisfaction du critère du « lien direct » dans le contexte d'une même imposition et vis-à-vis du même contribuable¹¹²⁶, sans qu'il ne soit possible d'envisager une cohérence du système pris dans son ensemble¹¹²⁷, malgré plusieurs appels à l'assouplissement¹¹²⁸.

¹¹²² CJCE, 28 janvier 1992, *Bachmann*, aff. C-204/90, précité, point 21 ; CJCE, 7 septembre 2004, *Manninen*, aff. C-319/02, *Rec. p. I-7477*, point 42 et jurisprudence citée.

¹¹²³ Sur cette « fonction correctrice », voir les conclusions de l'Avocat général Poiares Maduro dans l'affaire CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, précité, point 66 des conclusions.

¹¹²⁴ CJCE, 11 août 1995, *Wielockx*, aff. C-80/94, *Rec. p. I-2493*. Contrairement à l'arrêt *Bachmann*, dans lequel elle examinait la cohérence au micro-niveau du contribuable, l'arrêt *Wielockx* aborde la cohérence en tenant compte de la convention fiscale, c'est-à-dire à un macro-niveau. Voir WATTEL (P.), « The EC Court's attempts to reconcile the Treaty freedoms with international tax law », *Common Market Law Review*, 1996, n° 2, pp. 223-254, spéc. p. 225.

¹¹²⁵ CJCE, 28 janvier 1992, *Bachmann*, aff. C-204/90, précité.

¹¹²⁶ CJCE, 6 juin 2000, *Verkooijen*, aff. C-35/98, précité, points 57-58, qui exclut le jeu de cette justification en raison du fait que « l'exonération en matière d'impôt sur le revenu au titre des dividendes perçus et l'imposition des bénéfices des sociétés ayant leur siège dans d'autres États membres [sont] deux impositions distinctes qui frappent des contribuables distincts ». Voir aussi CJUE, 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, aff. C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249, points 94.

¹¹²⁷ Sur l'absence de prise en considération du système fiscal dans son ensemble (par exemple en permettant de tenir compte des impositions frappant deux contribuables différentes parties à une même transaction), voir CJUE, 24 février 2015, *Grünwald*, aff. C-559/13, ECLI:EU:C:2015:109 ; CJUE, 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, aff. C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249. En doctrine, voir les réflexions proposées par SALVATI (A.), « Riflessioni in tema di libera circolazione di capitali, di "non discriminazione" e di coerenza interna dei regimi fiscali », *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Vol. LXV, 2006, n° 4, partie II, pp. 154-169 ; VANISTENDAEL (F.), « Bosal?! », *EC Tax Review*, 2003, n° 4, pp. 192-193.

¹¹²⁸ À l'occasion de l'affaire *Manninen*, qui portait sur une problématique de double imposition économique, l'Avocat général Kokott propose à la Cour d'assouplir le concept de cohérence fiscale en abandonnant l'exigence d'identité du contribuable (CJCE, 7 septembre 2004, *Manninen*, aff. C-319/02, *Rec. p. I-7477*, point 61 des conclusions). La Cour ne suit toutefois pas. Quelques mois plus tard, à l'occasion de l'affaire *Marks & Spencer*, l'Avocat général Poiares Maduro réitère la même suggestion (CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, précité, points 71 et s. des conclusions). Au lieu de souscrire à cet assouplissement, la Cour préfère consacrer une nouvelle justification : la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, étudiée au paragraphe suivant.

C'est sans doute ce qui explique que cette justification ait été mise en sommeil jusqu'aux arrêts *Krankenheim*¹¹²⁹ (2008) et *Papillon*¹¹³⁰ (2008). Dans la première décision, jugée sans conclusions, l'argument est accueilli au terme d'une motivation assez nouvelle basée sur la « symétrie » du mécanisme de réintégration des pertes d'un établissement stable étranger qui n'opère qu'à concurrence des pertes déduites¹¹³¹. Cette approche par la « symétrie fiscale » a été ensuite confirmée dans l'arrêt *K.*¹¹³² (2013) qui affirme que la non prise en compte d'une perte peut être justifiée lorsqu'elle est compensée par l'avantage résultant du fait que « le contribuable n'aurait pas vu imposer son gain s'il avait été réalisé »¹¹³³. Quant à l'arrêt *Papillon*¹¹³⁴ (2008), il valide la justification fondée sur la cohérence du système fiscal national au terme d'une exploration minutieuse de la logique intrinsèque du régime français d'intégration fiscale qui met en évidence un lien direct entre certains avantages fiscaux et les mécanismes de neutralisation des opérations internes au groupe¹¹³⁵.

247. Infléchissement ?- La jurisprudence récente semble esquisser un assouplissement dans le critère du « lien direct », notamment en ce qui concerne la condition d'identité du contribuable. Par exemple, dans l'affaire *Feilen*¹¹³⁶ (2016) qui concernait un dispositif d'exonération des droits de successions en cas de transmission comportant un patrimoine déjà imposé dans le même État au cours des dix dernières années, la Cour de justice a jugé qu'il « existe un lien direct entre ledit avantage et le prélèvement antérieur »¹¹³⁷ et que, dans la situation particulière en cause, « la condition selon laquelle il doit s'agir du même contribuable ne saurait s'appliquer dès lors que la

¹¹²⁹ CJCE, 23 octobre 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, aff. C-157/07, *Rec.* p. I-8061, point 42.

¹¹³⁰ CJCE, 27 novembre 2008, *Papillon*, aff. C-428/07, précité, point 51.

¹¹³¹ Sur l'idée de symétrie, voir CJCE, 23 octobre 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, aff. C-157/07, précité, points 42 à 44.

¹¹³² CJUE, 7 novembre 2013, *K.*, aff. C-322/11, ECLI:EU:C:2013:716.

¹¹³³ CJUE, 7 novembre 2013, *K.*, aff. C-322/11, ECLI:EU:C:2013:716, point 51 et jurisprudence citée. L'argument de la symétrie se retrouve également dans l'affaire CJUE, 10 juin 2015, *X AB*, aff. C-686/13, ECLI:EU:C:2015:375, qui emploie toutefois cet argument au stade de la qualification de la mesure, pour en exclure le caractère discriminatoire : dans cet arrêt, la Cour considère que la législation litigieuse concernant le traitement fiscal des pertes et gains de change est parfaitement symétrique puisque si les moins-values ne sont pas prises en compte et donc pas déductibles, les plus-values ne sont pas non plus imposables.

¹¹³⁴ CJCE, 27 novembre 2008, *Papillon*, aff. C-428/07, précité.

¹¹³⁵ *Id.*, points 46 et s. spéc. point 51.

¹¹³⁶ CJUE, 30 juin 2016, *Feilen*, aff. C-123/15, ECLI:EU:C:2016:496, points 35-36.

¹¹³⁷ *Ibid.*, point 34.

personne qui a acquitté les droits de succession lors de la succession antérieure est nécessairement décédée »¹¹³⁸. Au-delà de cette hypothèse très spécifique, certaines décisions laissent à penser que la condition d'identité du contribuable n'est pas si stricte qu'il n'y paraît. Comme le relève l'Avocat général Mengozzi dans ses conclusions sous l'arrêt *Fidelity Funds*¹¹³⁹ (2018), plusieurs affaires ont conduit la Cour à écarter la justification de la cohérence du système fiscal pour d'autres motifs que l'absence d'identité du contribuable¹¹⁴⁰. Dans l'arrêt *Fidelity Funds*, la Cour juge d'ailleurs, à propos d'une exonération octroyée aux seuls OPCVM résidant au Danemark, que, dans la mesure où l'exonération est subordonnée à la condition que ces OPCVM procèdent à une distribution minimale, réelle ou fictive, au profit de leurs porteurs de parts, lesquels sont redevables d'un précompte, prélevé en leur nom, par ces organismes, « l'avantage ainsi concédé aux OPCVM [résidents] est en principe compensé par l'imposition des dividendes, redistribués par ces organismes, entre les mains des porteurs de parts de ces derniers »¹¹⁴¹. Les évolutions prochaines de la jurisprudence devraient permettre de mieux saisir la mesure de cet infléchissement.

À l'époque où la justification tirée de la cohérence du système fiscal semblait encore inopérante dans la plupart des cas en raison de la grande rigueur technique appliquée par la Cour de justice, les juges ont témoigné leur sensibilité aux préoccupations exposées par les États – et dont la légitimité était d'ailleurs reconnue par les avocats généraux¹¹⁴² – par un autre biais. Au lieu d'assouplir la justification basée sur la cohérence fiscale, ils ont préféré formaliser une nouvelle justification.

¹¹³⁸ *Ibid.*, point 36.

¹¹³⁹ CJUE, 21 juin 2018, *Fidelity Funds*, aff. C-480/16, ECLI:EU:C:2018:480.

¹¹⁴⁰ Conclusions de l'Avocat général Mengozzi dans l'affaire CJUE, 21 juin 2018, *Fidelity Funds*, aff. C-480/16, précitée, points 67 et s. des conclusions. Il cite notamment CJUE, 10 mai 2012, *Santander Asset Management*, aff. jtes C-338/11 à C-347/11, ECLI:EU:C:2012:286 ainsi que CJUE, 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, aff. C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249.

¹¹⁴¹ CJUE, 21 juin 2018, *Fidelity Funds*, aff. C-480/16, précité, point 82.

¹¹⁴² CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, *Rec. p. I-10837*, points 71 et s. des conclusions.

d) *Répartition équilibrée du pouvoir d'imposition*

248. Consécration.- Consacrée à l'occasion de l'affaire *Marks & Spencer*¹¹⁴³ (2005), qui examinait le problème d'une législation restreignant les transferts de pertes transfrontaliers, la défense tirée de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition correspond en substance à l'idée qu'un contribuable ne doit pas, à situation factuelle constante, être mis en mesure de venir perturber la répartition des droits d'imposer convenue par les États en choisissant librement le lieu où seraient pris en compte ses revenus – en l'occurrence, dans l'affaire *Marks & Spencer*, des revenus négatifs (pertes) mais le raisonnement vaut aussi pour les revenus positifs comme le montre la jurisprudence ultérieure. Ainsi, un État peut légitimement refuser de prendre en compte des pertes réalisées sur le territoire d'un autre État membre (sauf lorsque les pertes sont finales, ce que nous verrons ci-après¹¹⁴⁴).

Associée au départ à d'autres arguments – en l'occurrence la prévention de l'évasion fiscale déjà évoquée et le risque de double emploi des pertes que nous traitons ci-après –, la justification tirée de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition n'acquerra son autonomie que graduellement¹¹⁴⁵. Sa parenté avec d'autres défenses a d'ailleurs longtemps rendu ses contours flous. En particulier, dans la mesure où cet argument protège, dans le contexte des pertes, la symétrie entre imposition des bénéficiaires et déduction des pertes, l'argument a pu partiellement se confondre avec celui de la cohérence fiscale¹¹⁴⁶. Mais l'argument de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition revêt en réalité une dimension résolument *interétatique* que la cohérence fiscale n'a pas¹¹⁴⁷. C'est d'ailleurs ce que confirme la Cour de justice à l'occasion de

¹¹⁴³ CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, précité, point 46. Voir ensuite CJCE (gde ch.), 18 juillet 2007, *Oy AA*, aff. C-231/05, *Rec.* p. I-6373, point 54 ; CJCE, 15 mai 2008, *Lidl Belgium*, aff. C-414/06, précité, point 34 ; CJUE, 7 novembre 2013, *K.*, aff. C-322/11, précité, point 51.

¹¹⁴⁴ Sur la proportionnalité, voir nos développements *infra* §§ 260 et s.

¹¹⁴⁵ Voir CJCE (gde ch.), 18 juillet 2007, *Oy AA*, aff. C-231/05, *Rec.* p. I-6373, point 63, où elle est prise ensemble avec le seul risque de double déduction des pertes ; elle acquiert son autonomie complète dans CJUE, 25 février 2010, *X Holding*, aff. C-337/08, *Rec.* p. I-1215, points 31-33.

¹¹⁴⁶ Les deux justifications ont d'ailleurs parfois été appliquées ensemble : voir CJUE, 4 juillet 2013, *Argenta Spaarbank*, aff. C-350/11, EU:C:2013:447, point 53 et CJUE, 7 novembre 2013, *K.*, aff. C-322/11, précité, point 71. Voir NEYT (R.) et PEETERS (S.), « Balanced Allocation and Coherence: some thoughts in light of Argenta and K », *EC Tax Review*, 2014, n° 2, pp. 64-75.

¹¹⁴⁷ En doctrine, sur la connexité entre ces deux justifications et, le cas échéant, leur distinction, voir notamment : MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll.

l'arrêt *Felixstowe*¹¹⁴⁸ (2014) : dès lors qu'il s'agissait en l'espèce de transférer des pertes entre deux sociétés britanniques (via une société pivot localisée à l'étranger), le pouvoir d'imposition de l'État membre d'accueil n'était « nullement affecté » et la justification ne pouvait opérer¹¹⁴⁹.

249. Développement.- Au fil des affaires, l'argument a largement prospéré. Au-delà de son intérêt en matière de transferts de pertes, il a acquis un second usage¹¹⁵⁰, pour la prise en charge de revenus positifs, cette fois, et en lien avec les velléités de transferts de bénéfices depuis les États à fiscalité forte vers les États à fiscalité favorable. La Cour de justice présente alors cette justification comme un outil destiné à « prévenir les comportements de nature à compromettre le droit d'un État membre d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire »¹¹⁵¹, ce qui n'est pas sans rappeler l'ambition de lutte contre la fraude et l'évasion¹¹⁵². C'est cette

Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 256 ; voir aussi, *ex multis*, WEBER (D.), « An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification », *EC Tax Review*, 2015, n° 1, pp. 43-54, spéc. p. 54 ; ENGLISCH (J.), « Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two) », *European Taxation*, 2004, n° 8, pp. 355-363, spéc. p. 357. Voir, sur ce sujet, nos observations à la note 2022.

¹¹⁴⁸ CJUE (gde ch.), 1^{er} avril 2014, *Felixstowe*, aff. C-80/12, ECLI:EU:C:2014:200.

¹¹⁴⁹ *Id.*, point 30. Dans le même ordre d'idée, voir aussi CJUE, 8 juin 2016, *Hünnebeck*, aff. C-479/14, ECLI:EU:C:2016:412, point 66 qui souligne qu'en l'espèce le désavantage « découle de la seule application de la réglementation allemande » de sorte que l'Allemagne « ne démontre pas que cette différence de traitement est nécessaire pour garantir le pouvoir d'imposition de la République fédérale ».

¹¹⁵⁰ Sur les deux usages de cette justification, voir la synthèse formulée par l'Avocat général Kokott dans ses conclusions sous l'arrêt CJUE, 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, aff. C-48/13, précité, points 39 et s. : « 39. En ce qui concerne la question de savoir comment les États membres peuvent ensuite exercer et sauvegarder, dans leurs relations mutuelles, leur pouvoir d'imposition, deux cas de figure se dégagent de la jurisprudence de la Cour qui est relative à ce motif de justification. 40. Premièrement, les États membres peuvent empêcher que des revenus soient soustraits à leur pouvoir d'imposition du fait du déplacement de ceux-ci dans un autre État membre [...] 41. Deuxièmement et inversement, les États membres ne sont pas non plus tenus de prendre en compte les pertes afférentes à une activité qu'ils n'imposent pas, mais qui est imposée par un autre État membre. En effet, le motif de justification a pour objet de sauvegarder la symétrie entre le droit d'imposition des bénéfices et la faculté de déduction des pertes [...] ».

¹¹⁵¹ CJUE, 28 février 2013, *Beker*, aff. C-168/11, ECLI:EU:C:2013:117, point 57 et CJUE, 12 décembre 2013, *Imfeld et Gracet*, aff. C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, point 75 ; CJUE, 4 juillet 2013, *Argenta Spaarbank*, aff. C-350/11, EU:C:2013:447, point 53 ; CJUE, 10 mai 2012, *Santander Asset Management*, aff. jtes C-338/11 à C-347/11, ECLI:EU:C:2012:286, point 47.

¹¹⁵² En revanche, cette justification n'équivaut pas au principe de territorialité, comme l'indique les arrêts *Marks & Spencer* (CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, précité, points 39-40) et *Commission c. Finlande* (CJUE, 8 novembre 2012, *Commission c. Finlande*, aff. C-342/10, ECLI:EU:C:2012:688, point 45). L'argument de la territorialité qui semblait avoir été accueilli dans l'arrêt CJCE, 15 mai 1997, *Futura Participations*, aff. C-250/95, précité, point 22, s'est ensuite révélé, en tant que tel, inopérant ; voir par exemple CJCE, 18 septembre 2003, *Bosal Holding*, aff. C-168/01, *Rec. p. I-9409*. Sur ce sujet, voir notamment NEYT (R.) et PEETERS (S.), « Balanced Allocation and Coherence: some thoughts in light of Argenta and K », *EC Tax Review*, 2014, n° 2, pp. 64-75, spéc. p. 71 ; TALON (J.-F.), « La

approche qui permet aux États de mettre légitimement en place notamment des *exit taxes* afin d'imposer les ressources et les actifs produits sur leur territoire avant qu'ils ne soient transférés à l'étranger. En effet, selon la Cour, « le transfert du siège de direction effective d'une société d'un État membre dans un autre État membre ne saurait signifier que l'État membre d'origine doive renoncer à son droit d'imposer une plus-value née dans le cadre de sa compétence fiscale avant ledit transfert »¹¹⁵³. Par conséquent, l'imposition des plus-values latentes au moment du transfert de siège ou d'actifs « peut donc être justifiée par des motifs liés à la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres »¹¹⁵⁴.

Au-delà des quatre défenses « piliers » qui viennent d'être présentées ci-dessus, la Cour de justice des Communautés européennes (puis de l'Union européenne) s'est également montrée réceptive à d'autres arguments dont la légitimité et/ou l'autonomie méritent quelques remarques.

e) *Justifications complémentaires*

250. Risque de double déduction des pertes.- Le risque de double emploi des pertes a été lui aussi envisagé pour la première fois dans l'arrêt *Marks & Spencer*¹¹⁵⁵ (2005) en association à deux autres éléments de justification que sont la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition et la prévention de l'évasion fiscale. Si, depuis, la justification tirée de la préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition a acquis son autonomie¹¹⁵⁶, la justification tirée de la prévention du risque de double déduction des pertes n'as pas connu le même sort. Alors que le gouvernement britannique s'était essayé à évoquer cette défense de manière autonome dans l'affaire *Philips Electronics*¹¹⁵⁷ (2012), la Cour de justice semblait avoir écarté cette possibilité¹¹⁵⁸.

justification des entraves fiscales », *Revue des affaires européennes*, 2007-2008, n° 1, pp. 41-56, spéc. pp. 48 et s.

¹¹⁵³ CJUE (gde ch.), 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, aff. C-371/10, *Rec.* p. I-12273, point 46.

¹¹⁵⁴ *Ibid.*

¹¹⁵⁵ CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, précité, point 46.

¹¹⁵⁶ Voir *supra*, § 249.

¹¹⁵⁷ CJUE, 6 septembre 2012, aff. C-18/11, *Philips Electronics*, ECLI:EU:C:2012:532.

¹¹⁵⁸ *Ibid.*, points 28 à 34. Bien que la formulation de la Cour ne soit pas si péremptoire, l'Avocat général Kokott y voit un refus explicite ; voir ses conclusions dans l'affaire CJUE, 12 juin 2014, *SCA Group Holding e.a.*, aff.

Sous l'impulsion de l'Avocat général Campos Sanchez-Bordona¹¹⁵⁹, la Cour de justice vient de faire évoluer sa jurisprudence à l'occasion de l'arrêt *NN*.¹¹⁶⁰ (2018). Examinant l'argument lié au risque de double déduction des pertes de manière autonome, elle s'attache en outre à en préciser les contours¹¹⁶¹. Elle souligne à cet égard que l'existence d'un tel risque de double déduction « ne peut être simplement déduit de la circonstance que deux États membres exercent concurremment leur pouvoir d'imposition sur le résultat du même établissement stable ». Il convient notamment de tenir compte des effets de la convention fiscale applicable (en l'occurrence la convention nordique) pour évaluer la réalité du risque.

251. Lutte contre les paradis fiscaux. - L'idée de lutte contre les paradis fiscaux a également fait une apparition explicite dans la jurisprudence récente à l'occasion de l'arrêt *Felixstowe*¹¹⁶² (2014). La Cour de justice y juge en effet que la mesure d'espèce « pourrait être justifiée par l'objectif consistant à lutter contre les paradis fiscaux »¹¹⁶³. En l'absence de réitération jurisprudentielle, il reste néanmoins difficile de conclure avec certitude à l'existence d'une nouvelle justification. Quoiqu'il en soit, si une telle raison impérieuse d'intérêt général venait à être confirmée prochainement, elle aurait probablement vocation, compte tenu de la politique fiscale actuelle des institutions

jtes C-39/13 à C-41/13, ECLI:EU:C:2014:1758, points 47 et s. des conclusions : « à propos de la recherche d'une justification au travers de l'objectif de la prévention de la double prise en compte des pertes, [...] un tel motif de justification n'existe pas en tant que motif de justification autonome ». Pour une compréhension plus nuancée, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 257, note 717.

¹¹⁵⁹ Dans ses conclusions dans l'affaire *NN*, l'Avocat général proposait de revenir sur cette jurisprudence (CJUE, 4 juillet 2018, *NN*, aff. C-28/17, ECLI:EU:C:2018:526, point 64 des conclusions). Il écrit « Peut-être est-il toutefois venu le moment de tempérer ces affirmations de l'arrêt *Philips Electronics*, dès lors que la lutte contre la double déduction a particulièrement retenu l'attention du législateur de l'Union après que cet arrêt a été rendu ». Et pour expliquer cette proposition, l'Avocat général se réfère aux tendances actuelles de la fiscalité internationale et européenne, notamment le projet BEPS et sa reprise en droit de l'UE grâce à la directive « ATAD » (directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193, 19 juillet 2016, pp. 1-14).

¹¹⁶⁰ CJUE, 4 juillet 2018, *NN*, aff. C-28/17, précité.

¹¹⁶¹ *Id.*, points 41 et s.

¹¹⁶² CJUE (gde ch.), 1^{er} avril 2014, *Felixstowe*, aff. C-80/12, ECLI:EU:C:2014:200.

¹¹⁶³ *Id.*, point 32.

européennes, à s'appliquer spécifiquement aux pays tiers, comme le relève le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte¹¹⁶⁴.

Les difficultés d'applicabilité et d'application des libertés de circulation viennent certes restreindre leur capacité à organiser la convergence des systèmes fiscaux autour d'un principe d'égalité géographique au sein du marché intérieur. Ces limites doivent cependant être relativisées.

§ 2. *Le caractère relatif des limites identifiées*

252. Contention d'un mouvement centrifuge.- Si les faiblesses que l'on a identifiées ci-dessus sont importantes d'un point de vue théorique et semblent distendre le mouvement de convergence des systèmes fiscaux autour de l'égalité « géographique », cet effet centrifuge est limité. En pratique, les difficultés d'applicabilité sont assez marginales (A) et l'opérativité des justifications est très fortement encadrée (B).

A. La neutralisation partielle des difficultés d'applicabilité

253. Relativisation quantitative et qualitative.- Au paragraphe précédent, nous avons identifié plusieurs faiblesses au stade de l'application des clauses de non-discrimination qui semblaient en limiter la portée. En ce qui concerne les disparités fiscales générant des doubles impositions résiduelles, le problème pourrait être résorbé au moyen d'une interprétation plus constructive des libertés de circulation qui consisterait à les ériger en principes de répartition des compétences fiscales¹¹⁶⁵. Cette piste n'est cependant pas suivie pour le moment. Quant aux autres difficultés évoquées

¹¹⁶⁴ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 264.

¹¹⁶⁵ Sur cette « proposition radicale », selon les mots du Professeur Edoardo Traversa, voir TRAVERSA (E.), « Le droit européen et la double (non-) imposition internationale : quand l'espoir renaît... », in PASCHALIDIS (P.), et WILDEMEERSCH (J.) (dir.), *L'Europe au présent !, Liber amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, 992 p., pp. 967-985, spéc. pp. 971 et s.

ci-dessus, en revanche, leur importance pratique semble pouvoir être relativisée. En particulier, les discriminations à rebours restent quantitativement assez rares (1). En outre, les différenciations entre deux situations européennes ne jouissent pas toujours d'une « immunité » (2).

1. *Rareté des discriminations à rebours*

254. Fréquence modérée des discriminations à rebours.- Bien que l'impuissance des libertés de circulation à l'égard des discriminations à rebours soit un problème tout à fait fondamental sur le plan des principes, il convient de souligner à titre liminaire que ces phénomènes sont, quantitativement peu fréquents. D'une part, tout en se refusant à étendre son contrôle sur ces problématiques, la Cour de justice de l'Union européenne s'est efforcée d'en limiter au maximum les occasions d'application en réduisant progressivement la notion de « situation purement interne » à une « peau de chagrin »¹¹⁶⁶. D'autre part, dans la mesure où les États n'ont stratégiquement pas intérêt à traiter leurs nationaux (ou résidents) de manière moins favorable que les opérateurs étrangers, les législateurs nationaux (ou, à défaut, les juges, comme on l'a vu ci-dessus) s'efforcent généralement d'assurer une égalité de traitement.

255. Action complémentaire des ordres juridiques nationaux ?- Pour les problèmes subsistants, la Cour de justice n'a néanmoins jamais hésité à renvoyer

¹¹⁶⁶ Pour l'emploi de ce terme voir BERLIN (D.), « La peau de chagrin des situations purement internes », *La Semaine Juridique – édition générale*, 2013 n° 14, p. 672 ; également MARTUCCI (F.), « Situations purement internes et libertés de circulation », in DUBOUT (É.) et MAITROT DE LA MOTTE (A.) (dir.), *Les libertés de circulation : in varietate concordia ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 457 p., pp. 43-100, spéc. p. 81. Voir aussi LAGONDET (F.) et SIMON (D.), « Libre circulation des marchandises et situations purement internes : chronique d'une mort annoncée », *Europe*, 1997, n° 7, pp. 7-9. Dans un premier temps, la Cour de justice a accepté qu'un national puisse se prévaloir du droit de l'Union européenne pour contester la législation de son propre État dès lors qu'il a, à un certain moment, exercé ses libertés de circulation ; voir CJCE, 7 février 1979, *Knoors*, aff. 115/78, *Rec.* p. 399 ; CJCE, 23 février 1994, *Scholz*, aff. C-419/92, *Rec.* p. I-505 ; CJCE, 11 juillet 2002, *d'Hoop*, aff. C-224/98, *Rec.* p. I-6191). Elle a également envisagé l'impact transfrontalier potentiel des situations qui lui étaient soumises, notamment en libre circulation des marchandises (voir, notamment CJCE, 9 septembre 2004, *Carbonati Apuani*, aff. C-72/03, *Rec.* p. I-8027). Enfin, la Cour accepte plutôt souplement de répondre aux questions préjudicielles qui lui sont posées, même lorsque la situation semble interne, de façon à fournir une réponse utile au juge national. Pour une étude complète sur les différentes stratégies employées par la Cour pour réduire la notion de situation purement interne, voir AMBROSINI (E.), « Reverse Discrimination in EU Law: An Internal Market Perspective », in ROSSI (L. S.) et CASOLARI (F.), (dir.), *The Principle of Equality in EU Law*, Cham, Springer International Publishing, 2017, pp. 255-279.

explicitement la résolution des discriminations à rebours aux ordres juridiques nationaux en invitant les juges internes à examiner ces situations à la lumière des normes et principes de leur ordre juridique¹¹⁶⁷. Avec plus ou moins d'empressement, ceux-ci ont généralement fini par répondre à cet appel en mobilisant leurs règles constitutionnelles. En France, le Conseil d'État s'est prononcé en ce sens dans sa décision *Compagnie des architectes en chef des monuments historiques*¹¹⁶⁸ (2008). Quant au Conseil constitutionnel, il s'était engagé sur la voie de la censure des discriminations à rebours en matière fiscale à l'occasion de l'affaire *Métro Holding France*¹¹⁶⁹ (2016). En l'espèce, les dispositions nationales du régime « mère-fille »¹¹⁷⁰ national bénéficiaient d'une interprétation euro-compatible pour les situations transfrontalières entrant dans le champ de la directive « mère-fille »¹¹⁷¹, contrairement aux situations hors-champ (notamment les situations internes) ; les sages avaient alors identifié une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

¹¹⁶⁷ CJCE, 16 juin 1994, *Steen II*, aff. C-132/93, *Rec. p.* I-2715, point 10 ; dans le même sens CJCE, 5 juin 1997, *Uecker et Jacquet*, aff. jtes C-64/96 et C-65/96, *Rec. p.* I-3171, point 23.

¹¹⁶⁸ CE, 6 octobre 2008, *Compagnie des architectes en chef des monuments historiques*, n° 310146. Voir ILIOPOULOU (A.) et JAUREGUIBERRY (A.), « La première condamnation d'une discrimination à rebours », *Revue française de droit administratif*, 2009, n° 1, pp. 132-142.

¹¹⁶⁹ Voir Cons. const., 3 février 2016, *Métro Holding France*, n° 2015-520 QPC, *JORF* n° 30 du 5 février 2016, texte n° 76 ; voir également Cons. const., 8 juillet 2016, *Société Natixis*, n° 2016-553 QPC, *JORF* n° 160 du 10 juillet 2016, texte n° 30 ; Cons. const., 6 octobre 2017, *SOPARFI*, n° 2017-660 QPC, *JORF* n° 236 du 8 octobre 2017, texte n° 27.

¹¹⁷⁰ Art. 145-6, b *ter* du CGI.

¹¹⁷¹ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille »), *JOCE* n° L 225, du 20 août 1990, pp. 6-9 remplacée par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

Le Conseil Constitutionnel a néanmoins semblé se raviser dans ses décisions *Vincileoni*¹¹⁷² (2017), *Life Sciences Holdings France*¹¹⁷³ (2018) et *Calogero G.*¹¹⁷⁴ (2019), qui portaient toutes les trois sur des différences de traitement entre situations « intra-européennes » et situations « UE-tiers », avant de confirmer la neutralisation de leur jurisprudence *Métro Holding* dans la décision *Marc S.*¹¹⁷⁵ (2020) : sur une problématique très similaire à celle de l'affaire *Métro Holding*, mais cette fois à propos de la directive « fusions »¹¹⁷⁶, ils ont déclaré la différence de traitement conforme à la Constitution. Si le relais des juges français reste donc, pour le moment, très partiel en matière de discrimination à rebours, il n'est pas exclu que la situation continue d'évoluer à l'avenir.

Troisième insuffisance identifiée au stade de l'applicabilité des clauses de non-discrimination, la tolérance des inégalités entre situations transfrontalières doit également être nuancée.

2. Rigueur partielle à l'égard des discriminations entre deux situations européennes

256. Rigueur vis-à-vis des mesures unilatérales.- Si l'on a établi ci-dessus que le droit de l'Union européenne n'interdit pas les différenciations entre des contribuables

¹¹⁷² Cons. const., 9 mars 2017, *Époux Vincileoni*, n° 2016-615 QPC, *JORF* n° 60 du 11 mars 2017, texte n° 84, qui portait sur une différence de traitement entre des situations « intra-européennes », bénéficiant du régime de coordination des systèmes de sécurité sociale (règlement (UE) n° 883/2003), et des situations « UE-tiers » qui n'en bénéficiaient pas.

¹¹⁷³ Cons. const., 13 avril 2018, *Life Sciences Holdings France*, n° 2018-699 QPC, *JORF* n° 87 du 14 avril 2018, texte n° 99, qui portait sur la différence de traitement résultant de l'application de la quote-part de frais et charges afférentes aux produits de participation perçus d'une société établie en dehors de l'Union européenne.

¹¹⁷⁴ Cons. const., 15 novembre 2019, *Calogero G.*, n° 2019-813 QPC, *JORF* n° 266 du 16 novembre 2019, texte n° 82, qui portait sur une différence de traitement entre les opérations se trouvant dans le champ de la directive fusions et les opérations ne pouvant pas bénéficier de ce régime favorable.

¹¹⁷⁵ Cons. const., 3 avril 2020, *Marc S.*, n° 2019-832/833 QPC, *JORF* n° 82 du 4 avril 2020, texte n° 33.

¹¹⁷⁶ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (dite « fusions »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5 remplacée par la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JOUE* n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46.

de deux États membres différents lorsque celles-ci résultent de leur soumission à des conventions fiscales¹¹⁷⁷, cette tolérance n'est toutefois pas entièrement transposable aux différenciations résultant de mesures *unilatérales* adoptées par un État membre. En effet, tout comme la jurisprudence générale¹¹⁷⁸, la jurisprudence fiscale indique une certaine rigueur à ce propos¹¹⁷⁹. L'arrêt *Cadbury Schweppes*¹¹⁸⁰ (2006), examiné peu de temps après l'arrêt *D.*¹¹⁸¹ (2005), est éclairant à cet égard. Pour rappel, cette affaire portait sur une législation dite « *CFC* », qui déclenche la réintégration, dans l'assiette imposable d'une société mère, des bénéfices de sa filiale étrangère lorsque celle-ci est considérée, du point de vue de l'État de la mère, comme trop faiblement imposée dans l'État où elle est établie¹¹⁸². Dans la mesure où les règles d'impôt sur les sociétés ne sont pas harmonisées, de sorte que les assiettes et les taux sont variables d'un État à l'autre, un même dispositif *CFC* peut être amené à jouer à l'égard de certains États mais pas d'autres¹¹⁸³. Or, si, dans cette affaire, la Cour de justice censure la législation

¹¹⁷⁷ CJCE (gde ch.), 5 juillet 2005, *D.*, aff. C-376/03, précité ; CJCE (gde ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimant in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, précité ; CJUE, 30 juin 2016, *Riskin et Timmermans*, aff. C-176/15, précité, pour une application avec les États tiers. Le Conseil d'État envisage aussi le caractère détachable de certaines dispositions des conventions fiscales ; voir CE, 12 mai 2015, *Société Gist Brocades International BV*, n° 366398).

¹¹⁷⁸ En droit général, voir notamment CJCE, 11 août 1995, *Rodgers e.a.*, aff. jtes C-367/93 à C-377/93, *Rec. p. I-2229* ; CJCE, 27 septembre 1988, *Matteucci*, aff. 235/87, *Rec. p. 5589*. Pour une étude complète, se reporter à VAN THIEL (S.), « Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Tax Law as a Right Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment – Part 2 », *European Taxation*, 2007, n° 7, pp. 314-327, spéc. pp. 318 et s.

¹¹⁷⁹ Sur ce sujet, voir notamment voir en ce sens DE GROOT (L.), « Member States Must Apply Most Favoured Nation Treatment Under EU Law », *Intertax*, 2014, n° 6/7, pp. 405-415.

¹¹⁸⁰ CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, précité.

¹¹⁸¹ CJCE (gde ch.), 5 juillet 2005, *D.*, aff. C-376/03, précité.

¹¹⁸² L'acronyme *CFC* désigne les *Controlled Foreign Companies* ou sociétés étrangères contrôlées (SEC). Les législations dites *CFC* obligent les sociétés mères établies dans l'État auteur de la législation en cause à réintégrer dans leur base imposable tout ou partie des bénéfices de leurs filiales étrangères lorsque celles-ci sont, dans leur État d'établissement, soumises à une imposition jugée trop faible par l'État de la société mère. La faiblesse de l'imposition dans l'État de la filiale peut être mesurée par une référence à un taux d'imposition inférieur à un certain pourcentage ou par une référence à un montant d'impôt qui serait inférieur à un certain pourcentage de celui qui aurait été payé dans l'État de la société mère si la filiale n'avait pas été localisée ailleurs.

¹¹⁸³ CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, *Rec. p. I-7995*, point 44 : « En effet, il était clair que lorsque la société résidente a constitué une SEC dans un État membre [UE 1] dans lequel celle-ci est soumise à un niveau inférieur d'imposition au sens de la législation sur les SEC, les bénéfices réalisés par une telle société contrôlée sont, en vertu de cette législation, attribués à la société résidente, qui est imposée sur ces bénéfices, ce qui crée un désavantage fiscal pour la société résidente. En revanche lorsque la société contrôlée a été constituée et est imposée au Royaume-Uni [situation domestique] ou dans un État dans lequel elle n'est pas soumise à un niveau inférieur d'imposition au sens de ladite législation [UE 2], cette dernière n'est pas applicable et, conformément à la législation du Royaume-Uni relative à l'impôt sur les sociétés, la société résidente n'est pas, dans de telles circonstances, imposée sur les bénéfices de la société contrôlée ».

nationale sur la base de la différence de traitement qu'elle instaurait entre les situations domestiques et les situations transfrontalières (hypothèse classique), elle prend soin de préciser que le désavantage résultant de la réintégration des bénéficiaires de la filiale n'existe pas pour une « société résidente ayant une filiale imposée au Royaume-Uni *ou dont la filiale établie en dehors de cet État membre n'est pas soumise à un niveau inférieur d'imposition* »¹¹⁸⁴.

Plus tard, dans l'arrêt *Orange European Smallcap*¹¹⁸⁵ (2008) qui concernait une législation néerlandaise accordant aux organismes de placement collectif résidents une compensation des retenues à la source prélevées par un autre État membre sur les dividendes reçus limitée au montant qu'une personne physique résidente aurait pu imputer en vertu de la convention fiscale applicable, la Cour de justice confirme cette approche : même si elle conclura finalement à la non-comparabilité des situations, elle estime qu'« en excluant de la compensation relative à l'imposition à la source des dividendes perçus à l'étranger *ceux provenant de certains États membres*, une législation telle que celle en cause au principal *rend l'investissement dans ces États membres moins attractif que l'investissement dans les États membres dont les prélèvements fiscaux sur les dividendes donnent lieu à cette compensation*. Une telle législation est dès lors susceptible de dissuader un organisme de placement collectif de procéder à des investissements dans les États membres dont les prélèvements sur les dividendes ne donnent pas lieu à la compensation, de sorte qu'elle *constitue une restriction à la libre circulation des capitaux* prohibée, en principe, par l'article 56 CE »¹¹⁸⁶. Les avocats généraux n'auront d'ailleurs de cesse, par la suite, d'expliquer ce type de motifs en abondant dans le sens d'une censure des discriminations entre deux situations européennes¹¹⁸⁷.

¹¹⁸⁴ CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, précité, point 45 (emphase ajoutée par nos soins).

¹¹⁸⁵ CJCE (gde ch.), 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund*, aff. C-194/06, précité.

¹¹⁸⁶ *Id.* point 56 (emphase ajoutée par nos soins). La Cour conclura ensuite à la non-comparabilité des situations en raison de l'existence de conventions fiscales, conformément à la jurisprudence *D.*

¹¹⁸⁷ Ce sentiment est d'ailleurs renforcé par la lecture des conclusions de l'Avocat général Léger dans l'affaire *Cadbury Scwheppes* qui identifie en plus d'une discrimination classique (verticale) une discrimination horizontale et qui affirme, en réponse à la défense britannique : « 77. Mais, même à supposer que la législation litigieuse soit fiscalement neutre par rapport à une situation purement interne, cela ne mettrait pas en cause l'existence de l'inégalité de traitement et le désavantage de Cadbury par rapport à la situation d'une société résidente ayant créé une filiale dans un autre État membre dont la fiscalité est moins avantageuse que celle en

Plus récemment, dans l'arrêt de Grande chambre *Sopora*¹¹⁸⁸ (2015), la Cour de justice était confrontée à un avantage fiscal (exonération forfaitaire) accordé aux seuls non-résidents résidant à plus de 150 kilomètres de la frontière néerlandaise, ce qui avait *de facto* pour effet d'exclure de son bénéfice la quasi-totalité des travailleurs belges ainsi qu'une partie significative des travailleurs allemands, français, luxembourgeois et anglais, contrairement aux travailleurs de tous les autres États membres. Si la Cour de justice exclut finalement l'existence d'une discrimination en raison de l'absence de caractère désavantageux de la mesure¹¹⁸⁹, elle ne se refuse pas, en revanche, à mettre

vigueur dans le Centre international de services financiers. 78. Contrairement au Royaume-Uni, nous ne voyons pas pourquoi la situation de Cadbury ne devrait pas être comparée à celle d'une telle société. Nous estimons que l'appréciation de la compatibilité de la législation en cause avec le droit communautaire doit permettre d'examiner celle-ci dans toutes ses implications. La notion de "discrimination" est définie, nous le savons, comme l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien comme l'application de la même règle à des situations différentes. La seule question qui se pose afin de déterminer si le traitement différent de deux situations constitue une discrimination est donc de savoir si ces deux situations sont comparables. Nous sommes d'avis que tel est le cas entre la situation de Cadbury et celle d'une société résidente ayant créé une filiale dans un autre État membre dont la fiscalité est moins avantageuse que celle en vigueur dans le Centre international de services financiers, puisque, dans les deux cas de figure, une société résidente au Royaume-Uni a créé une filiale dans un autre État membre » (CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, précité, points 77 et 78 des conclusions). Ces conclusions seront d'ailleurs rappelées et explicitées par l'Avocat général Mengozzi dans ses propres conclusions sous l'arrêt *Columbus Container* lorsqu'il écrit : « 119. [...] la question pourrait être posée de savoir si une distinction de traitement, prévue par la législation nationale de l'État membre de résidence du contribuable, applicable uniquement entre deux situations transfrontalières, serait suffisante pour considérer qu'une restriction à la liberté d'établissement existe. 120. À la lumière des conclusions susmentionnées de l'Avocat général Léger et à la lecture des points 44 et 45 de l'arrêt de la Cour, une réponse positive semble devoir être apportée à cette question » (CJCE, 6 décembre 2007, *Columbus Container Services*, aff. C-298/05, *Rec.* p. I-10451, points 114-123 des conclusions). Cette compréhension de l'arrêt *Cadbury Schweppes* est également partagée par l'Avocat général Bot lorsqu'il examine, quelques années plus tard, l'affaire *Orange European Smallcap*, puisqu'il affirme en effet que : « 101. [...] Ainsi qu'il ressort de l'arrêt du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, cette prohibition des mesures discriminatoires ne vise pas seulement les différences de traitement entre un contribuable résident qui investit dans l'État de résidence et un contribuable résident qui investit dans un autre État de l'Union. Elle s'applique également aux mesures nationales qui prévoient un régime différencié entre les États membres et qui traitent les investissements dans un État de l'Union de manière moins favorable que ceux effectués dans un autre État membre ». Il précise : « 104. [...] c'est [uniquement] la nécessité de préserver l'équilibre et la réciprocité des engagements convenus de manière bilatérale qui justifie de limiter le champ d'application de telles conventions aux personnes physiques et morales visées par celles-ci. C'est donc cette exigence qui conduit à considérer que la différence de traitement ainsi créée entre des ressortissants d'États membres différents qui, lorsqu'il est fait abstraction des dispositions de ces conventions, se trouvent dans la même situation n'est pas discriminatoire. 105. Dans la mesure où la jurisprudence dégagée dans l'arrêt *D.*, précité, apparaît ainsi comme une exception au principe de non-discrimination, elle doit, à notre avis, faire l'objet d'une interprétation stricte. C'est pourquoi nous ne croyons pas que cette jurisprudence soit transposable en l'espèce » (CJCE (gde ch.), 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund*, aff. C-194/06, précité, points 101-105 des conclusions).

¹¹⁸⁸ CJUE (gde ch.), 24 février 2015, *Sopora*, aff. C-512/13, ECLI:EU:C:2015:108.

¹¹⁸⁹ La Cour constate que, telle qu'elle est conçue, la règle forfaitaire ne joue jamais, sur le fond, au détriment des travailleurs car, quelle que soit l'option retenue, elle est avantageuse. En ce qui concerne le fait que la simplification administrative résultant de la règle forfaitaire est toutefois réservée aux travailleurs qui résident à plus de 150 kilomètres, la Cour estime qu'« il ne saurait être dénié aux États membres la possibilité de réaliser des objectifs légitimes par l'introduction de règles aisément gérées et contrôlées par les autorités

en parallèle deux situations transfrontalières pour identifier une différence de traitement. « Eu égard au libellé de l'article 45, paragraphe 2, TFUE, [dit-elle] qui vise à *l'abolition de toute discrimination* fondée sur la nationalité "entre les travailleurs des États membres", lu à la lumière de l'article 26 TFUE, il convient de considérer que ladite liberté *interdit également la discrimination entre travailleurs non-résidents si celle-ci conduit à avantager de manière injustifiée les ressortissants de certains États membres par rapport à d'autres* »¹¹⁹⁰. Certes, la référence insistante à la rédaction particulière de l'article 45 TFUE semble indiquer, *a contrario*, que les autres libertés n'auraient pas la même portée¹¹⁹¹. Le fait que cette rédaction corresponde en réalité à celle de l'article 18 TFUE, lequel chapeaute toutes les autres libertés qui en constituent des déclinaisons, pourrait cependant bien exclure tout véritable particularisme de la libre circulation des travailleurs.

Sur la base des développements qui précèdent, il faut constater que les insuffisances des clauses de non-discrimination qui se manifestent au stade de l'applicabilité sont en partie neutralisées. Quant aux justifications, susceptibles de restreindre significativement l'intensité du processus de convergence des systèmes fiscaux nationaux au stade de l'application, leur opérativité est, en pratique, strictement encadrée.

B. L'encadrement du régime des justifications

257. Encadrement des objectifs poursuivis et des moyens de mise en œuvre¹¹⁹².

Si la possibilité de justifier des discriminations fiscales par des raisons impérieuses

compétentes » (point 33 de l'arrêt). Dès lors, de telles simplifications (en l'espèce une règle forfaitaire) ne sauraient donc être en elles-mêmes constitutives d'une discrimination, *a fortiori* lorsque cette simplification joue toujours en faveur des contribuables (point 34 de l'arrêt). Cette solution n'était pas celle proposée par l'avocat général.

¹¹⁹⁰ CJUE (gde ch.), 24 février 2015, *Sopora*, aff. C-512/13, précité, point 25 (emphase ajoutée par nos soins).

¹¹⁹¹ En effet, les art. 49 et 56 TFUE font explicitement référence au traitement national. Seul l'art. 63 propose une rédaction englobante, mais fait référence à « toutes les restrictions » et non « toutes les discriminations ».

¹¹⁹² Cette distinction est empruntée à TALON (J.-F.), « La justification des entraves fiscales », *Revue des affaires européennes*, 2007-2008, n° 1, pp. 41-56. Dans le même ordre d'idée, voir la distinction opérée par MAITROT DE LA MOTTE (A.), « L'entrave fiscale », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 97-133.

d'intérêt général restreint le processus de convergence des systèmes fiscaux nationaux, la portée de cette limite ne doit pas être surestimée, et ce pour deux raisons. Tout d'abord, toutes les justifications invoquées par les États ne sont pas forcément admissibles. Sans prétendre à l'exhaustivité, nous présenterons les principales justifications irrecevables (1). En outre, lorsqu'un motif d'intérêt général semble effectivement admissible, cette différence de traitement doit encore rester proportionnée (2).

1. *Justifications exclues*

258. « *Doctrine of non economic considerations* »¹¹⁹³.- En droit de l'Union européenne général, il est de jurisprudence classique et ancienne que les arguments économiques ne sont en principe pas susceptibles de justifier des restrictions aux libertés de circulation¹¹⁹⁴. En effet, la Cour de justice a très tôt précisé, dans le cadre de la libre circulation des marchandises, que l'article 36 du traité « vise des mesures de nature non économique [et] ne peut dès lors pas justifier une mesure qui vise avant tout un objectif budgétaire »¹¹⁹⁵, par exemple en recherchant une réduction des frais de fonctionnement d'un système d'assurance maladie. Malgré les possibles interrogations qui pouvaient entourer l'emploi de l'expression « avant tout »¹¹⁹⁶, la tendance semblait être clairement à l'imperméabilité des considérations économiques.

Progressivement la Cour de justice a toutefois admis l'entrée en ligne de compte de considérations économiques dans le cadre des justifications. Dans l'affaire *Campus*

¹¹⁹³ SNELL (J.), « Economic Aims as Justification for Restrictions on Free Movement », in SCHRAUWEN (A.) (dir.), *Rule of reason: rethinking another classic of European legal doctrine*, Groningen, Europa Law Publishing, 2005, 238 p., pp. 36-56 ; GALLO (D.), « La progressive et inévitable avancée des considérations économiques dans le domaine des justifications d'intérêt général aux restrictions du marché intérieur », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2015, pp. 67-90.

¹¹⁹⁴ Pour des études spécifiquement dédiées à ce sujet, voir les références indiquées dans la note précédente.

¹¹⁹⁵ CJCE, 7 février 1984, *Duphar*, aff. 238/82, *Rec.* p. 523, point 23 ; précédemment voir CJCE, 19 décembre 1961, *Commission c. Italie*, aff. 7/61, *Rec.* p. 635, *in fine* ; CJCE, 9 juin 1982, *Commission c. Italie*, aff. 95/81, *Rec.* p. 2187, point 27.

¹¹⁹⁶ Sur cette question voir GALLO (D.), « La progressive et inévitable avancée des considérations économiques dans le domaine des justifications d'intérêt général aux restrictions du marché intérieur », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2015, pp. 67-90, spéc. p. 73.

*Oil*¹¹⁹⁷ (1984), relative à une obligation imposée aux importateurs de produits pétroliers de couvrir un certain pourcentage de leurs besoins auprès d'une raffinerie située sur le territoire national, la Cour de justice admet explicitement que des intérêts économiques étroitement attachés à la poursuite de finalités extra-économiques puissent légitimement entrer en jeu. Sans se dédire de sa jurisprudence antérieure, elle estime qu'une fois la justification par un motif de l'article 36 CE (aujourd'hui 36 TFUE) (en l'occurrence la sécurité publique) établie, « le fait que la réglementation soit de nature à permettre d'atteindre, à côté des objectifs relevant de la sécurité publique, d'autres objectifs de nature économique éventuellement poursuivis par l'État membre, n'exclut pas l'application de l'article 36 »¹¹⁹⁸. Cette approche sera confirmée par la jurisprudence ultérieure¹¹⁹⁹ et aboutit aujourd'hui à ce que certains auteurs identifient comme « dichotomie entre les intérêts économiques purs et impurs »¹²⁰⁰ – ou plutôt, devrait-on dire intérêts *budgétaires* purs et impurs, selon la terminologie de l'arrêt *Duphar*¹²⁰¹ (1984) – les seconds étant admissibles, contrairement aux premiers.

Compte tenu de la dimension largement financière du droit fiscal, la question de l'invocabilité de justifications économiques se pose avec une résonance particulière¹²⁰². Si certains commentateurs ont pu déplorer une relative hypocrisie dans l'application de la *doctrine of non economic considerations*, notamment pour les problématiques fiscales¹²⁰³, il nous semble que la jurisprudence de la Cour de justice

¹¹⁹⁷ CJCE, 10 juillet 1984, *Campus Oil*, aff. 72/83, *Rec.* p. 2727.

¹¹⁹⁸ *Id.*, points 35-36.

¹¹⁹⁹ CJCE, 26 avril 1988, *Bond*, aff. 352/85, *Rec.* p. 2085 ; CJCE, 28 mars 1995, *Evans Medical*, aff. C-324/93, *Rec.* p. I-563 ; CJCE, 11 septembre 2008, *Commission c. Allemagne*, aff. C-141/07, *Rec.* p. I-6935 ; CJUE (gde ch.), 22 octobre 2013, *Essent NV*, aff. jtes C-105/12 à C-107/12, ECLI:EU:C:2013:677. Pour une analyse approfondie de ces arrêts, voir GALLO (D.), « La progressive et inévitable avancée des considérations économiques dans le domaine des justifications d'intérêt général aux restrictions du marché intérieur », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2015, pp. 67-90, spéc. pp. 76-81.

¹²⁰⁰ GALLO (D.), « La progressive et inévitable avancée des considérations économiques dans le domaine des justifications d'intérêt général aux restrictions du marché intérieur », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2015, pp. 67-90, spéc. p. 82.

¹²⁰¹ CJCE, 7 février 1984, *Duphar*, aff. 238/82, *Rec.* p. 523, point 23.

¹²⁰² Sur ce sujet, voir CORDEWENER (A.), KÖFLER (G.), VAN THIEL (S.), « The Clash Between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to the Member States », *Common Market Law Review*, 2009, n° 6, pp. 1951-2000, spéc. pp. 1957 et s.

¹²⁰³ GALLO (D.), « La progressive et inévitable avancée des considérations économiques dans le domaine des justifications d'intérêt général aux restrictions du marché intérieur », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2015, pp. 67-90, spéc. pp. 75 et s. ; HATZOPOULOS (V.), « La justification des atteintes aux libertés de circulation : cadre méthodologique et spécificités matérielles », in DUBOUT (É.) et MAITROT DE LA MOTTE (A.) (dir.), *Les libertés de circulation : in varietate concordia ?*,

en ce domaine n'est pas foncièrement incohérente avec son positionnement général. En effet, lorsque l'objectif invoqué par le gouvernement défendeur est fonctionnel à la réalisation d'un objectif non budgétaire¹²⁰⁴, il peut être toléré. C'est ainsi que les justifications fiscales « typiques » étudiées précédemment ont été admises : même s'il est évident qu'elles demeurent étroitement connectées à des préoccupations d'ordre financier, elles les dépassent. De même ont pu être accueillis des arguments tenant à la « poursuite de l'activité des exploitations agricoles et forestières ainsi qu'au maintien de l'emploi dans celles-ci »¹²⁰⁵, à la « survie de petites et moyennes entreprises et au maintien de l'emploi dans celles-ci »¹²⁰⁶, à la protection des créanciers¹²⁰⁷, la promotion des investissements¹²⁰⁸, l'encouragement de l'épargne à long terme¹²⁰⁹, ou encore la facilitation de l'acquisition d'un premier logement¹²¹⁰.

En revanche, dès lors qu'en matière fiscale comme ailleurs, « un objectif de nature purement économique ne peut constituer une raison impérieuse d'intérêt général »¹²¹¹, les arguments tenant notamment à la « perte (ou réduction) de recettes fiscales »¹²¹² ou encore à « l'intention de promouvoir l'économie du pays en encourageant l'investissement des particuliers dans des sociétés ayant leur siège [dans cet État] »¹²¹³ sont invariablement rejetés.

Bruxelles, Bruylant, 2013, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 457 p., pp. 205-229, spéc. p. 219 ; CORDEWENER (A.), KÖFLER (G.), VAN THIEL (S.), « The Clash Between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to the Member States », *Common Market Law Review*, 2009, n° 6, pp. 1951-2000, spéc. p. 1959.

¹²⁰⁴ Le Professeur Daniele Gallo évoque plutôt l'idée d'un objectif fonctionnel à la réalisation d'un objectif « extra-économique » ; voir GALLO (D.), « La progressive et inévitable avancée des considérations économiques dans le domaine des justifications d'intérêt général aux restrictions du marché intérieur », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2015, pp. 67-90, spéc. p. 81.

¹²⁰⁵ CJCE, 17 janvier 2008, *Jäger*, aff. C-256/06, *Rec. p. I-123*, point 50 citant CJCE, 25 janvier 2007, *Festersen*, aff. C-370/05, *Rec. p. I-1129*, point 28.

¹²⁰⁶ CJCE, 25 octobre 2007, *Geurts et Vogten*, aff. C-464/05, *Rec. p. I-9325*, points 25-26.

¹²⁰⁷ CJUE, 12 juillet 2012, *VALE Épitési*, aff. C-378/10, ECLI:EU:C:2012:440.

¹²⁰⁸ Pour un exemple récent, voir CJUE, 16 avril 2015, *Commission c. Allemagne*, aff. C-591/13, ECLI:EU:C:2015:230.

¹²⁰⁹ CJCE (gde ch.), 5 octobre 2004, *CaixaBank France*, aff. C-442/02, *Rec. p. I-8961*.

¹²¹⁰ Pour un exemple récent voir CJUE, 20 janvier 2011, *Commission c. Grèce*, aff. C-155/09, *Rec. p. I-65*.

¹²¹¹ CJCE, 6 juin 2000, *Verkooijen*, aff. C-35/98, précité, point 48.

¹²¹² CJCE, 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, aff. C-264/96, *Rec. p. I-4695*, point 28 ; CJCE, 21 septembre 1999, *Saint-Gobain*, aff. C-307/97, *Rec. p. I-6161*, points 50-51 ; CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, précité, point 44.

¹²¹³ CJCE, 6 juin 2000, *Verkooijen*, aff. C-35/98, précité, point 47 ; CJUE, 7 avril 2011, *Commission c. Portugal*, aff. C-20/09, *Rec. p. I-2637*, points 64-65.

259. Compensation d'un désavantage par un avantage.- Outre les justifications d'ordre purement économique, d'autres défenses avancées par les États ont été jugées irrecevables par la Cour de justice. Tel est le cas de l'argument fondé sur la compensation d'un désavantage (litigieux par hypothèse) par un autre avantage extérieur¹²¹⁴. Selon une jurisprudence constante, une différence de traitement fiscal « ne peut toutefois être justifiée par d'autres avantages [bénéficiant aux situations transfrontalières] et qui [...] compenseraient les désavantages résultant du refus des avantages fiscaux en question »¹²¹⁵. Malgré les apparences, il ne faut pas voir ici de contradiction entre cette ligne de jurisprudence, d'une part, et la justification (admissible) tenant à la cohérence du système fiscal, dont la logique repose sur la compensation d'un avantage fiscal par un prélèvement déterminé, d'autre part. En effet, l'inadmissibilité de l'argument tenant à la « compensation » constitue la règle générale lorsque le désavantage et l'avantage mis en balance ne sont pas corrélés. Au contraire, lorsqu'ils sont « étroitement liés », la « compensation » présente une pertinence accrue qui la rend convaincante, par exception¹²¹⁶.

La liste des objectifs d'intérêt général potentiellement invocables par les États apparaît donc bien encadrée, ce qui permet de relativiser l'influence limitante de la *rule of reason* sur le processus de convergence téléologique des systèmes fiscaux. Ce constat est renforcé par le fait que, même lorsqu'une justification est recevable, ses moyens de mise en œuvre sont contrôlés, car soumis au principe de proportionnalité.

2. Soumission au principe de proportionnalité

260. Généralités.- Inclus sous des formes et des appellations variées dans la plupart des systèmes juridiques démocratiques, le principe de proportionnalité exige, en

¹²¹⁴ En jurisprudence générale, voir CJCE, 14 décembre 1962, *Commission c. Belgique et Luxembourg*, aff. jtes 2/62 et 3/62, *Rec.* p. 813. En jurisprudence fiscale, voir CJCE, 9 novembre 2007, *Amurta*, aff. C-379/05, *Rec.* p. I-9569, point 75 ; CJCE, 26 octobre 1999, *Eurowings*, aff. C-294/97, *Rec.* p. I-7447 ; CJCE, 3 octobre 2002, *Danner*, aff. C-136/00, *Rec.* p. I-8147.

¹²¹⁵ CJCE, 21 septembre 1999, *Saint-Gobain*, aff. C-307/97, précité, point 54 ; CJCE, 26 janvier 1986, *Commission c. France (avoir fiscal)*, aff. 270/83, précité, point 21 ; CJCE, 9 novembre 2007, *Amurta*, aff. C-379/05, précité, point 75.

¹²¹⁶ En ce sens, voir ENGLISCH (J.), « Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two) », *European Taxation*, 2004, n° 8, pp. 355-363, spéc. p. 356.

substance, que l'action d'une autorité soit adaptée et nécessaire à l'objectif qu'elle poursuit. Il s'agit ainsi de garantir un équilibre entre les objectifs de l'État et les droits et libertés individuels¹²¹⁷. Après avoir présenté succinctement les contours de ce principe en droit de l'Union européenne (a), nous en évaluerons la portée pratique sur l'opérativité des justifications aux discriminations fiscales (b).

a) *Fondements et implications générales*

261. Fondements et portée.- En droit de l'Union européenne, ce principe fut d'abord consacré par la jurisprudence comme un principe général du droit¹²¹⁸ avant d'être explicitement inclus dans le droit écrit à partir du Traité de Maastricht¹²¹⁹. Aujourd'hui l'article 5 § 1 TUE dispose que « les principes de subsidiarité et de proportionnalité régissent l'exercice [des] compétences » de l'Union et l'article 5 § 4 précise qu' « en vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités ». Si cette formulation textuelle pouvait laisser à penser que le champ d'application *ratione personae* du principe de proportionnalité était limité à l'Union, le juge a, en réalité, confirmé l'opposabilité de ce principe aux États membres¹²²⁰. De surcroît, il est traditionnellement admis que l'idée de proportionnalité est implicitement incluse dans l'article 36 TFUE qui prévoit la possibilité de justifier des restrictions aux libertés de circulation – en l'occurrence à la libre circulation des marchandises mais les autres libertés suivent, *mutatis mutandis*, un régime similaire¹²²¹. Dans le contexte des libertés de circulation il s'agit ainsi que « l'État membre [ait] recours aux moyens qui

¹²¹⁷ Sur l'intérêt du principe de proportionnalité comme standard général de justice et d'équité, voir ARISTOTE, *Éthique à Nicomaque*, Livre V, Chapitre VII : « Le juste en question est ainsi la proportion, et l'injuste ce qui est en dehors de la proportion ».

¹²¹⁸ CJCE, 29 novembre 1956, *Fédération charbonnière de Belgique c. Haute Autorité* (« *Fédéchar* »), aff. 8/55, *Rec.* p. 291 ; CJCE, 5 juillet 1977, *Mühle*, aff. 114/76, *Rec.* p. 1211, points 5 à 7 ; CJCE, 20 février 1979, *Buitoni*, aff. 122/78, *Rec.* p. 677 ; CJCE, 19 juin 1980, *Testa*, aff. jtes 41/79, 121/79 et 796/79, *Rec.* p. 1979, point 21 ; CJCE (gde ch.), 12 juillet 2005, *Alliance for Natural Health*, aff. jtes C-154/04 et C-155/04, *Rec.* p. I-6451.

¹²¹⁹ Art. 5 § 3 TCE.

¹²²⁰ Voir par exemple CJCE, 19 juin 1980, *Testa*, aff. jtes 41/79, 121/79 et 796/79, précité, point 21.

¹²²¹ BLUMANN (C.), DUBOIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. p. 567 ; MATTERA (A.), *Le marché unique européen : ses règles, son fonctionnement*, Paris, Jupiter, 2^{ème} éd., 1990, 775 p., spéc. p. 596 et s.

provoquent le moins de perturbations pour le marché commun, c'est-à-dire à ceux qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi, entravent cependant le moins la liberté » en question¹²²². Son action – qu'il s'agisse de la mise en place d'une obligation ou d'une sanction particulière – doit donc se situer à « un niveau "raisonnable" »¹²²³ et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime identifié.

262. Méthode.- D'un point de vue méthodologique, le contrôle de la proportionnalité peut être variable ; il est d'ailleurs systématisé différemment selon les auteurs¹²²⁴. On peut toutefois établir qu'il implique généralement la vérification de trois aspects. Tout d'abord, il convient de vérifier que la mesure est apte à répondre à l'objectif poursuivi (test de la capacité ou de l'aptitude). Ensuite, il faut s'assurer qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre le but recherché, c'est-à-dire qu'il n'existe pas de moyen moins contraignant et aussi efficace (test de la nécessité). Enfin, dans la jurisprudence plus récente, la Cour de justice tend à vérifier que la mesure soit cohérente et systématique dans sa mise en œuvre et respecte le principe de sécurité juridique (test de la cohérence ou de la systématisme)¹²²⁵.

Appliqué en matière fiscale dans le contexte des raisons impérieuses spécifiques identifiées ci-avant, le test de proportionnalité vient sensiblement réduire la portée de ces justifications. Il limite ainsi leur effet centrifuge en resserrant le processus de convergence. Sans prétendre à l'exhaustivité, nous en présenterons quelques illustrations significatives.

¹²²² MATTERA (A.), *Le marché unique européen : ses règles, son fonctionnement*, Paris, Jupiter, 2^{ème} éd., 1990, 775 p., spéc. p. 597.

¹²²³ *Ibid.*

¹²²⁴ Sur les variations de systématisation, voir HATZOPOULOS (V.), « La justification des atteintes aux libertés de circulation : cadre méthodologique et spécificités matérielles », in DUBOUT (É.) et MAITROT DE LA MOTTE (A.) (dir.), *Les libertés de circulation : in varietate concordia ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 457 p., pp. 205-229 ; BLUMANN (C.), DUBOIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. pp. 570-571 ; FREYER (D.), « The Proportionality Principle under EU Tax Law: General and Practical Problems Caused by Its Extensive Application », *European Taxation*, 2017, n° 9, pp. 384-392 (pour la première partie de l'article) et n° 10, pp. 428-436 (pour la seconde partie de l'article).

¹²²⁵ CJCE, 4 juin 2009, *Mickelsson et Roos (véhicules nautiques à moteur)*, aff. C-142/05, *Rec. p. I-4273*, points 39 et s. Sur ce sujet, voir notamment MATHISEN (G.), « Consistency and Coherence as Conditions for Justification of Member State Measures Restricting Free Movement », *Common Market Law Review*, 2010, n° 4, pp. 1021-1048.

b) *Application en matière fiscale*

263. Efficacité des contrôles fiscaux et/ou du recouvrement : prise en compte du cadre réglementaire de coopération administrative.- Au regard des arguments liés à l'efficacité des contrôles fiscaux et/ou du recouvrement que les États invoquent pour justifier des désavantages fiscaux comme des retenues à la source, le principe de proportionnalité exige que l'État envisage – et organise – la possibilité de solliciter le contribuable lui-même pour obtenir les informations dont il a besoin pour déterminer le traitement fiscal adapté¹²²⁶. En effet, selon la Cour, « il ne saurait être exclu *a priori* que le contribuable soit en mesure de fournir des pièces justificatives permettant aux autorités fiscales de l'État membre d'imposition de vérifier, de façon claire et précise, la réalité et la nature [des opérations réalisées à l'étranger] »¹²²⁷. Plus généralement, l'existence de mécanismes de coopération administrative efficaces (c'est-à-dire existants et correctement appliqués) permet également de remettre en cause la nécessité de la plupart des désavantages fiscaux, donc leur proportionnalité, dès lors qu'ils permettent à l'administration fiscale de se procurer les informations nécessaires à l'établissement de l'impôt et de garantir son recouvrement¹²²⁸. Précisons encore que, dans ce contexte, le caractère difficile ou fastidieux de la procédure administrative alternative reste inopérant¹²²⁹. En pratique, la justification par l'efficacité des contrôles fiscaux et/ou du recouvrement s'applique donc très rarement.

¹²²⁶ Voir en ce sens, par exemple, CJUE, 5 juillet 2012, *SIAT*, aff. C-138/10, précité, point 50 et jurisprudence citée.

¹²²⁷ CJCE, 8 juillet 1999, *Société Baxter*, aff. C-254/97, *Rec. p.* I-4809, point 20.

¹²²⁸ CJUE, 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, aff. C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249, points 71 et s. ; CJUE, 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland*, aff. C-18/15, ECLI:EU:C:2016:549, points 40 et s. ; CJUE, 12 juillet 2012, *Commission c. Espagne*, aff. C-269/09, ECLI:EU:C:2012:439, points 65 et s. Les instruments de coopération concernés sont essentiellement la directive 77/799/CEE, précitée, remplacée par la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (dite « coopération administrative »), *JOUE* n° L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12 (coopération en matière d'assiette) ; et la directive 76/308/CEE, précitée, remplacée par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (dite « recouvrement de créances »), *JOUE* n° L 84 du 31 mars 2010, pp. 1-12 (coopération en matière de recouvrement). Sont également pertinents tous les autres instruments internationaux organisant ce type de coopération (conventions bilatérales contenant des équivalents des art. 26 et 27 du modèle OCDE ou instruments multilatéraux). Sur les instruments européens et internationaux de coopération administrative, voir *supra* §§ 165 et s.

¹²²⁹ CJCE, 17 janvier 2008, *Jäger*, aff. C-256/06, *Rec. p.* I-123, points 53-54.

264. Fraude et évasion fiscale : refus des présomptions générales de fraude.- En ce qui concerne la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, au-delà du ciblage spécifique des montages purement artificiels – qui est parfois vérifié au stade de l'admissibilité de la justification et parfois au stade de la proportionnalité –, le principe de proportionnalité proscrit surtout les présomptions générales de fraude. Lorsqu'un dispositif anti-abus national est applicable à toutes les situations transfrontalières, sans distinction et sans que le contribuable soit mis en mesure de démontrer la réalité économique de ses opérations, il met en place une présomption générale de fraude disproportionnée¹²³⁰.

265. Répartition équilibrée du pouvoir d'imposition : remontée des pertes finales.- Quant à la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, sa capacité à justifier des restrictions aux transferts de pertes transfrontaliers est également restreinte par le principe de proportionnalité. Selon la Cour, l'impossibilité de transférer les pertes d'une filiale étrangère devient disproportionnée lorsque « la filiale non résidente a épuisé les possibilités de prise en compte des pertes qui existent dans son État de résidence »¹²³¹, autrement dit, lorsque ces pertes sont devenues « définitives » (ou « finales ») dans l'État où elles sont subies (exception parfois désignée comme l'« exception *Marks & Spencer* »)¹²³².

La détermination du caractère « définitif » des pertes a, par la suite, cristallisé d'amples débats. D'après le point 55 de l'arrêt *Marks & Spencer* (2005), des pertes sont définitives lorsque la filiale non résidente a épuisé les possibilités de prise en compte des pertes qui existent dans son État de résidence au titre de l'exercice fiscal concerné

¹²³⁰ CJCE, 9 novembre 2006, *Commission, c. Belgique*, aff. C-433/04, *Rec. p. I-10653*, point 35 ; CJUE, 8 mars 2017, *Euro Park Service*, aff. C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177, points 53, 54 et 69. CJUE, 7 septembre 2017, *Eqiom et Enka*, aff. C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641, point 31 et jurisprudence citée.

¹²³¹ CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, précité, point 55.

¹²³² Cette exception a fait l'objet d'une application inconstante dans la jurisprudence ultérieure. En effet, la solution *Marks & Spencer* a été rapidement transposée aux pertes des établissements stables (CJCE, 15 mai 2008, *Lidl Belgium*, aff. C-414/06, précité) avant de disparaître des analyses de la Cour, laissant croire à son abandon (CJCE (gde ch.), 18 juillet 2007, *Oy AA*, précité ; CJCE, 23 octobre 2008, *Krankenheim*, aff. C-157/07, précité ; CJCE, 25 février 2010, *X Holding*, aff. C-337/08, précité). L'exception a néanmoins été confirmée dans l'arrêt *Commission c. Royaume-Uni* (CJUE (gde ch.), 3 février 2015, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-172/13, précité) puis dans l'arrêt *Bevola* (CJUE (gde ch.), 12 juin 2018, *Bevola*, aff. C-650/16, précité ; voir aussi CJUE, 4 juillet 2018, *NN*, aff. C-28/17, précité).

par la demande ou au titre des exercices antérieurs, et qu'il n'existe pas de possibilité que ces pertes soient prises en compte au titre des exercices futurs, soit par elle-même soit par un tiers, notamment au moyen d'une cession. Cette formule a néanmoins fait l'objet d'une conception assez restrictive en jurisprudence. Ainsi, il a été jugé que le caractère définitif ne peut pas être constaté lorsque l'État membre où les pertes sont subies ne prévoit aucune possibilité de prise en compte des pertes encourues : en pareil cas, on ne saurait considérer que le contribuable a « épuisé les possibilités de prises en compte des pertes » puisqu'une telle possibilité n'a jamais existé¹²³³. En outre, le caractère définitif ne peut être constaté que si la filiale ne perçoit plus aucune recette dans son État de résidence¹²³⁴ et, surtout, s'il est impossible de valoriser ces pertes en faisant en sorte, notamment au moyen d'une cession, qu'elles soient prises en compte par un tiers au titre d'exercices futurs¹²³⁵.

266. Répartition équilibrée du pouvoir d'imposition : facilités de paiement des *exit taxes*. - Comme on l'a vu précédemment, la légitimité de principe des mécanismes d'*exit taxes* (ou, plus généralement, des mécanismes de cristallisation des plus-values réalisées sur le territoire d'un État membre) au regard de la préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition est bien établie¹²³⁶. Néanmoins le principe de proportionnalité vient, là encore, limiter le champ ouvert par la justification puisqu'il exige que le contribuable se voit offrir la possibilité d'une facilité de paiement, sous la forme d'un paiement différé¹²³⁷ ou échelonné¹²³⁸ sur plusieurs années (généralement cinq ans), le cas échéant avec des intérêts. La jurisprudence a également eu l'occasion de préciser qu'il est possible d'exiger des garanties bancaires en cas de

¹²³³ Pour une impossibilité pure et simple de prise en compte des pertes dans l'État où elles sont subies, voir CJUE, 7 novembre 2013, *K.*, aff. C-322/11, précité, points 75-77. Cette solution est fondée sur l'idée qu'un État n'a pas à supporter les conséquences défavorables de la législation d'un autre État. Pour le cas d'un report limité dans le temps, voir en jurisprudence française uniquement, CE, 15 avril 2015, *Sté Agapes*, n° 368135.

¹²³⁴ CJUE (gde ch.), 3 février 2015, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-172/13, précité. Dans cet arrêt – qui, pour être un avatar de l'affaire *Marks & Spencer* de 2005, traitait à nouveau du cas de la liquidation –, la Cour a considéré que l'exception *Marks & Spencer* dépend du fait que la filiale non résidente « a cessé ses activités commerciales et a vendu ou éliminé tous ses actifs produisant des recettes ». Dans le même sens, voir aussi EFTA, 13 septembre 2017, *Yara International*, aff. E-15/16, *Rec. EFTA*, vol. 2, p. 434.

¹²³⁵ CJUE, 19 juin 2019, *Holmen*, aff. C-608/17, ECLI:EU:C:2019:511, point 40 et CJUE, 19 juin 2019, *Memira*, aff. C-607/17, ECLI:EU:C:2019:510, point 28.

¹²³⁶ CJCE, 11 mars 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, aff. C-9/02, *Rec. p. I-2409* ; CJUE (gde ch.), 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, aff. C-371/10, *Rec. p. I-12273*.

¹²³⁷ *Ibid.* ainsi que CJUE, 16 avril 2015, *Commission c. Allemagne*, aff. C-591/13, ECLI:EU:C:2015:230.

¹²³⁸ CJUE, 23 janvier 2014, *DMC*, aff. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20.

différé de paiement mais uniquement lorsque le risque de non-recouvrement est avéré¹²³⁹. Ces encadrements permettent donc de réduire au minimum l'inégalité de traitement tolérable sur le fondement de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition.

¹²³⁹ *Ibid.*

Conclusion du Chapitre 1

267. Dynamique tardive.- Posée dès le départ comme un « principe »¹²⁴⁰ dont le *leitmotiv*¹²⁴¹ innerve toute la structure des traités, l'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité (ou, plus largement, la mobilité) est « l'un des premiers commandements »¹²⁴² du droit de l'Union européenne. Cette prohibition constitue une « traverse » fondamentale opérant au soutien de la poutre maîtresse¹²⁴³ qu'est l'idée d'égalité de liberté au sein du marché intérieur¹²⁴⁴. Mais, parce que l'Union européenne est fondée sur le principe d'attribution des compétences¹²⁴⁵ et que la fiscalité directe n'est pas explicitement abordée par les traités européens, l'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité à toutefois quelque peu tardé à déployer tout son potentiel en ce domaine. Ce n'est qu'à partir de la fin des années 1980 que furent dépassés les obstacles techniques et politiques à l'initiation d'un processus de convergence *fiscale* autour de ce principe.

268. Intégration négative par le biais des libertés de circulation.- Dès lors que les libertés de circulation – économiques ou non – s'imposent aux États membres en vertu du principe de primauté, ceux-ci sont tenus de les respecter, y compris dans l'exercice de leurs compétences retenues, dont la fiscalité directe fait partie¹²⁴⁶. C'est sur la base de cette prémisse que le droit de l'Union européenne a pu progressivement contraindre les systèmes fiscaux nationaux à converger, ensemble, vers la réalisation d'une égalité géographique au sein du marché intérieur, en censurant les discriminations *fiscales*

¹²⁴⁰ L'art. 7 TCEE (aujourd'hui art. 18 TFUE) qui consacrait l'idée de non-discrimination était placé dans la partie consacrée aux « principes ».

¹²⁴¹ Conclusions de l'Avocat général Jacobs dans l'affaire CJCE, 20 octobre 1993, *Phil Collins*, aff. C-92/92, *Rec. p. I-5145*, point 9 des conclusions.

¹²⁴² Conclusions de l'Avocat général Wahl sous l'arrêt CJUE, 18 juin 2019, *Autriche c. Allemagne*, aff. C-591/17, précité, point 2 des conclusions.

¹²⁴³ Sur l'idée de « poutre maîtresse », voir BERGEL (J.-L.), *Méthodologie juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 2^{ème} éd., 2016, 453 p., spéc. pp. 219-220, citant PESCATORE (P.), *Introduction à la science du droit*, Luxembourg et Bruxelles, Éditions de l'Université du Luxembourg et Bruylant, 2^{ème} réimpression, 2009, 592 p., spéc. p. 436 et s. Voir également, DELMAS-MARTY (M.), *Pour un droit commun*, Paris, Éditions du Seuil, 1994, 305 p., spéc. p. 131 où l'auteur liste les métaphores utilisées pour désigner les principes juridiques notamment « armatures » ou « poutres maîtresses ».

¹²⁴⁴ Sur l'idée d'« égale liberté », voir DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 137-168, spéc. p. 138.

¹²⁴⁵ Art. 5 § 2 TUE.

¹²⁴⁶ CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec. p. I-225*, point 21.

fondées sur la nationalité, la résidence ou d'autres critères aboutissant au même résultat.

269. Portée extensive.- L'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité n'est certes pas absolue. D'une part, elle présente des insuffisances au stade de l'applicabilité qui se manifestent, notamment, par une incapacité à saisir les disparités et les discriminations à rebours. D'autre part, son régime permet d'envisager de justifier ces discriminations par des objectifs d'intérêt général. En matière fiscale, la Cour de justice de l'Union européenne a d'ailleurs développé à cet égard une approche spécifique et systématique autour de quatre justifications principales : l'efficacité des contrôles fiscaux et/ou du recouvrement, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, la cohérence des systèmes fiscaux et la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres. Pour autant, la portée de ces limites ne doit pas être surestimée. Au stade de l'applicabilité, les faiblesses identifiées restent, quantitativement, marginales. Au stade de l'application, l'opérativité des justifications est, en pratique, strictement encadrée par le principe de proportionnalité. Ainsi, lorsqu'elles sont révélées, les discriminations fiscales injustifiées doivent être supprimées en alignant le traitement réservé aux situations transfrontalières (défavorisées) sur celui accordé aux situations internes (favorisées), au moins en ce qui concerne les situations passées¹²⁴⁷.

270. Réalisation d'un niveau de cohérence satisfaisant.- Malgré certaines insuffisances, la dynamique de convergence générée par le principe de non-discrimination en raison de la nationalité a conduit à « d'importantes mutations des droits fiscaux nationaux »¹²⁴⁸. Celles-ci témoignent de l'intensité de la cohérence téléologique d'ensemble autour d'une conception commune de l'égale liberté « géographique » au sein du marché intérieur. Mais la « poutre maîtresse » de l'« égale liberté » au sein du marché intérieur ne repose pas que sur cette seule « traverse ». La

¹²⁴⁷ La censure d'une restriction aux libertés de circulation impose à l'État de mettre fin à la discrimination. Pour les situations passées, il devra rééquilibrer la situation en étendant l'avantage aux contribuables qui en étaient jusqu'alors privés. Pour l'avenir, il peut choisir de maintenir un avantage élargi mais rien de l'empêche de supprimer l'avantage pour tout le monde.

¹²⁴⁸ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 277.

tradition économique européenne néolibérale confère également à ce projet des implications concurrentielles visant à assurer la libre concurrence au sein du marché. C'est cet aspect, dans sa dimension fiscale, qu'il nous faut examiner à présent.

Chapitre 2 – La cohérence autour de la libre concurrence

271. Libre concurrence.- La concurrence libre est, aux côtés de la libre circulation, un pilier du marché commun¹²⁴⁹. En effet, le traité de Rome faisait déjà référence à l'instauration d'une concurrence non faussée¹²⁵⁰ avant que le traité de Maastricht ne soit plus explicite en posant le principe d'une « économie de marché où la concurrence est libre »¹²⁵¹. Depuis la révision issue du traité de Lisbonne, les traités ne font plus référence qu'à une économie de marché « hautement compétitive »¹²⁵² mais, comme cela a pu être observé, la « répercussion juridique [de cette renonciation aux expressions « concurrence non faussée » ou « concurrence libre »] doit être relativisée »¹²⁵³ : la concurrence demeure l'une des pierres angulaires de la construction européenne¹²⁵⁴. Techniquement, l'idée d'une concurrence libre et non faussée correspond à la compétition sur un marché « dont la structure et le fonctionnement répondent aux conditions du jeu de la loi de l'offre et de la demande »¹²⁵⁵. Ceci implique que les décisions des opérateurs « ne [soient] pas déterminées par des contraintes ou des avantages juridiques particuliers »¹²⁵⁶ ou, du moins, que ceux-ci « jouissent d'une liberté suffisante d'action et de choix »¹²⁵⁷. La libre concurrence suppose donc que soient supprimées les restrictions de concurrence, notion qu'il nous faut préciser plus avant.

¹²⁴⁹ STUYCK (J.), « Libre circulation et concurrence : les deux piliers du Marché commun », in DONY (M.) et DE WALSCHE (A.) (dir.), *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. 2, Bruxelles, Bruylant, 1999, 1739 p., pp. 1477-1498 ; voir aussi IDOT (L.), « Entrave et restriction de concurrence », in AZÓULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 169-190.

¹²⁵⁰ Art. 3 sous f) TCEE.

¹²⁵¹ Art. 3 A TCE.

¹²⁵² Art. 3 TUE. À noter que le traité constitutionnel avait désigné la « concurrence libre et non faussée » comme l'un des « objectifs de l'Union » (art. I-3 § 2 TConst.) mais cette inclusion avait suscité des controverses.

¹²⁵³ PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 97 citant MALAURIE-VIGNAL (M.), *Droit de la concurrence interne et européen*, Paris, Sirey Dalloz, 6^{ème} éd., 2014, 30 p., spéc. pp. 15-16.

¹²⁵⁴ PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 18. Le fait que le marché intérieur « comprend un système garantissant que la concurrence n'est pas faussée » est en revanche explicitement exposé dans le Protocole n° 6 annexé au traité.

¹²⁵⁵ CORNU (G.) (dir.), *Vocabulaire Juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 13^{ème} éd., 2020, 1091 p., spéc. pp. 222-223.

¹²⁵⁶ *Ibid.*

¹²⁵⁷ PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 199.

272. Définition des restrictions de concurrence.- Bien que le traité ne fasse pas explicitement référence aux « restrictions de concurrence », cette expression a été forgée par la doctrine pour rassembler, dans une construction intellectuelle commune¹²⁵⁸, toutes les pratiques que les règles de concurrence¹²⁵⁹ du traité prohibent, c'est-à-dire les pratiques susceptibles « d'empêcher », de « restreindre » ou de « fausser » le jeu de la concurrence¹²⁶⁰. Cette notion recouvre ainsi les modifications des conditions normales de concurrence qui résultent du comportement des opérateurs du marché concerné ou d'une intervention de l'État sur le marché et qui aboutissent, finalement, à une rupture de l' « égalité dans la concurrence »¹²⁶¹ (égalité concurrentielle) entre des acteurs.

273. Prise en charge en matière fiscale.- Dans la mesure où l'impôt a non seulement pour fonction de générer des recettes (fonction financière) mais aussi de redistribuer les ressources voire d'orienter le comportement des contribuables¹²⁶² ou, plus largement, des consommateurs (fonction interventionniste), sa soumission aux principes d'une concurrence libre et saine n'est pas forcément évidente de prime abord. Pourtant le processus de convergence téléologique autour de l'objectif d'une concurrence libre est conçu, dès le début de la construction européenne, comme n'excluant pas la matière fiscale. En effet, le rapport Neumark (1962) identifie déjà certaines règles de concurrence contenues dans le traité CEE, notamment l'encadrement des aides d'État, comme des dispositions intéressantes en matière

¹²⁵⁸ La notion de restriction de concurrence ne figure pas en tant que telle dans le traité. C'est une construction intellectuelle ; voir IDOT (L.), « Entrave et restriction de concurrence », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 169-190, spéc. p. 170.

¹²⁵⁹ Ces règles sont contenues dans le Chapitre 1 du Titre VII de la Partie III du TFUE.

¹²⁶⁰ Les multiples dispositions du TFUE portant sur la concurrence présentent des différences de rédaction mais convergent vers l'idée de perturbation du jeu normal de la concurrence.

¹²⁶¹ Sur la « corrélation fondamentale entre la concurrence et le principe d'égalité », voir PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. pp. 205 et s.

¹²⁶² AVI-YONAH (R.), « The Three Goals of Taxation », *Tax Law Review*, 2006, n° 1, pp. 1-28 ; TRIANTAFYLLOU (D.), « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Bruxelles, Bruylant, 2004, 810 p., pp. 377-392, spéc. p. 382 et s.

fiscale¹²⁶³. Analysant la structure des traités, certains auteurs estiment même que le positionnement du chapitre portant sur les « dispositions fiscales » juste à la suite du chapitre relatif aux règles de concurrence ne serait pas le fruit du hasard¹²⁶⁴.

Quoi qu'il en soit, en attribuant une portée fiscale à certaines règles de concurrence contenues dans les traités, le droit de l'Union européenne encadre fermement les avantages fiscaux susceptibles de perturber les équilibres de marché au sein du marché intérieur, ce qui permet d'assurer la cohérence matérielle des systèmes nationaux autour de l'objectif de libre concurrence (Section 1). Cette dynamique de convergence se révèle particulièrement intense dès lors qu'elle subit peu de contraintes et fait, en outre, l'objet d'une utilisation extensive (Section 2).

Section 1 – L'encadrement des avantages concurrentiels fiscaux

274. Absence d'encadrement explicite en matière fiscale.- En raison du silence des traités quant aux problématiques de fiscalité directe, l'identification des outils permettant d'encadrer les distorsions de concurrence liées à des mesures fiscales avantageuses n'est pas évidente et mérite quelques observations (§ 1). Cette recherche accomplie, nous présenterons la dynamique de convergence matérielle – et donc de cohérence – qu'ils impriment aux systèmes fiscaux des États membres (§ 2).

§ 1. Les défis de l'encadrement

275. Comportements privés ou comportements étatiques.- Parmi les dispositions des traités destinées à garantir le jeu d'une concurrence libre, certaines régulent les

¹²⁶³ Rapport du Comité fiscal et financier (ci-après « rapport Neumark »), 1962. L'annexe B du rapport énumère les dispositions « d'une importance particulière » pour la fiscalité (p. 97-98) et mentionne notamment l'art. 92 TCEE (aujourd'hui 107 TFUE), bien que ce thème ne soit pas véritablement discuté dans le rapport.

¹²⁶⁴ CALLEJA (D.), VIGNES (D.), WÄGENBAUR (R.), *Le droit de la CEE*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret, 2^{ème} éd., 1993, 427 p. p. 3, cité par PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 37.

comportements des opérateurs privés tandis que d'autres encadrent l'action des États en leur interdisant d'accorder des aides financières aux entreprises. D'un point de vue technique, la seconde catégorie est plus pertinente en matière fiscale et constitue ainsi le vecteur le plus efficace pour rassembler les systèmes fiscaux autour de l'objectif de libre concurrence (A). Ceci est d'ailleurs confirmé par les institutions de l'Union (B).

A. L'identification des fondements : la discipline des aides d'État

276. « Méfiance »¹²⁶⁵ particulière à l'égard des États.- En accord avec la doctrine libérale qui inspire la construction européenne depuis l'avènement des Communautés, les traités européens expriment une certaine méfiance à l'égard des comportements restreignant ou faussant la concurrence au sein du marché intérieur. Parmi les règles de concurrence figurant dans les traités – dont nous dresserons un rapide panorama (1) –, celles encadrant les interventions publiques dans l'économie sont le mieux à même de saisir la matière fiscale (2).

1. Panorama

277. Règles applicables aux entreprises : les articles 101 et 102 TFUE.- Inclus dès l'origine dans le traité de Rome, les articles 101 et 102 TFUE (numérotés à l'époque 85 et 86 TCEE puis 81 et 82 TCE) ouvrent le chapitre consacré aux règles de concurrence et ont pour objet de régler les comportements des « entreprises »¹²⁶⁶

¹²⁶⁵ Ce terme est emprunté à BLUMANN (C.) et DUBOIS (L.), *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p., spéc. p. 735.

¹²⁶⁶ La notion d'entreprise fait l'objet d'une définition autonome en droit de l'Union européenne. Elle comprend « toute entité exerçant une activité économique, indépendamment de son statut juridique et de son mode de financement » (CJCE, 23 avril 1991, *Höfner et Elser*, aff. C-41/90, *Rec. p. I-1979*, point 21 ; CJCE, 17 février 1993, *Poucet et Pistre*, aff. jtes C-159/91 et C-160/91, *Rec. p. I-637*, point 17. Il s'agit donc des entités qui exercent une activité économique en offrant des biens ou des services sur un marché donné et qui ne sont pas uniquement en charge de missions purement sociales ou réduites à l'exercice de prérogatives de puissance publique. Ni l'absence de but lucratif, ni la forme, ni la personnalité juridique, ni les modalités de sa rémunération ne jouent sur la qualification d'« entreprise ». Voir KARPENSCHIF (M.), *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, coll. Competition law – Droit de la concurrence, 2^{ème} éd., 2017, 513 p., spéc. pp. 26-29 et jurisprudence citée. Voir aussi IDOT (L.), « La notion d'entreprise, révélateur de l'ordre concurrentiel », in *L'ordre concurrentiel, Mélanges en l'honneur de Antoine Pirovano*, Paris, Frison-Roche, 2003, 688 p., pp. 523-546.

sur le marché. La première disposition (article 101 TFUE) interdit les « ententes », c'est-à-dire les accords entre entreprises ou les pratiques concertées qui consistent, par exemple, à fixer les prix d'achat ou de vente, à limiter ou contrôler la production, à répartir les marchés ou les sources d'approvisionnement, à appliquer à des partenaires commerciaux des conditions inégales pour des prestations équivalentes ou encore à subordonner la conclusion de contrats à l'acceptation de prestations supplémentaires¹²⁶⁷. L'article 102 TFUE vise, quant à lui, les « abus de position dominante », c'est-à-dire le fait, pour une entreprise dominante sur un marché donné¹²⁶⁸, de recourir aux pratiques que l'on vient d'énumérer¹²⁶⁹. Ensemble, ces dispositions forment ce que l'on désigne souvent par référence à l'expression anglo-saxonne « *antitrust law* ».

¹²⁶⁷ L'art. 101 § 1 TFUE se lit comme suit (extrait) : « 1. Sont incompatibles avec le marché intérieur et interdits tous accords entre entreprises, toutes décisions d'associations d'entreprises et toutes pratiques concertées, qui sont susceptibles d'affecter le commerce entre États membres et qui ont pour objet ou pour effet d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence à l'intérieur du marché intérieur, et notamment ceux qui consistent à: a) fixer de façon directe ou indirecte les prix d'achat ou de vente ou d'autres conditions de transaction, b) limiter ou contrôler la production, les débouchés, le développement technique ou les investissements, c) répartir les marchés ou les sources d'approvisionnement, d) appliquer, à l'égard de partenaires commerciaux, des conditions inégales à des prestations équivalentes en leur infligeant de ce fait un désavantage dans la concurrence, e) subordonner la conclusion de contrats à l'acceptation, par les partenaires, de prestations supplémentaires qui, par leur nature ou selon les usages commerciaux, n'ont pas de lien avec l'objet de ces contrats. 2. Les accords ou décisions interdits en vertu du présent article sont nuls de plein droit ».

¹²⁶⁸ L'art. 102 TFUE se lit comme suit (extrait) : « Est incompatible avec le marché intérieur et interdit, dans la mesure où le commerce entre États membres est susceptible d'en être affecté, le fait pour une ou plusieurs entreprises d'exploiter de façon abusive une position dominante sur le marché intérieur ou dans une partie substantielle de celui-ci. Ces pratiques abusives peuvent notamment consister à: a) imposer de façon directe ou indirecte des prix d'achat ou de vente ou d'autres conditions de transaction non équitables, b) limiter la production, les débouchés ou le développement technique au préjudice des consommateurs, c) appliquer à l'égard de partenaires commerciaux des conditions inégales à des prestations équivalentes, en leur infligeant de ce fait un désavantage dans la concurrence, d) subordonner la conclusion de contrats à l'acceptation, par les partenaires, de prestations supplémentaires qui, par leur nature ou selon les usages commerciaux, n'ont pas de lien avec l'objet de ces contrats ».

¹²⁶⁹ L'art. 102 TFUE se lit comme suit (extrait) : « Est incompatible avec le marché intérieur et interdit, dans la mesure où le commerce entre États membres est susceptible d'en être affecté, le fait pour une ou plusieurs entreprises d'exploiter de façon abusive une position dominante sur le marché intérieur ou dans une partie substantielle de celui-ci. Ces pratiques abusives peuvent notamment consister à: a) imposer de façon directe ou indirecte des prix d'achat ou de vente ou d'autres conditions de transaction non équitables, b) limiter la production, les débouchés ou le développement technique au préjudice des consommateurs, c) appliquer à l'égard de partenaires commerciaux des conditions inégales à des prestations équivalentes, en leur infligeant de ce fait un désavantage dans la concurrence, d) subordonner la conclusion de contrats à l'acceptation, par les partenaires, de prestations supplémentaires qui, par leur nature ou selon les usages commerciaux, n'ont pas de lien avec l'objet de ces contrats ».

278. Règles applicables aux États : article 107 § 1 TFUE.- Sans avoir subi de modification substantielle depuis le traité de Rome, l'article 107 TFUE (anc. 92 TCEE puis 87 TCE), et en particulier son premier paragraphe, dispose que « sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ». Il s'agit là d'une disposition qui, contrairement aux articles 101 et 102 TFUE que l'on vient de présenter, s'attache plutôt à encadrer l'action des États sur le marché. En substance, cet article interdit, sauf dérogations, les interventions étatiques qui perturbent le libre jeu de la concurrence. À partir de ce libellé, on identifie les aides problématiques sur la base de quatre critères¹²⁷⁰ que nous énumérerons brièvement ici à titre indicatif avant d'y revenir plus longuement dans les développements qui suivent : fera ainsi l'objet d'un *a priori* négatif tout (i) avantage (ii) accordé au moyen de ressources étatiques (iii) de façon sélective à certaines entreprises ou productions et (iv) susceptible de fausser la concurrence et d'affecter les échanges entre les États membres¹²⁷¹.

Si aucune des règles de concurrence évoquées ci-dessus n'exclut, *a priori*, la fiscalité directe de son champ d'application, leur capacité à appréhender ce domaine est inégale.

¹²⁷⁰ Cette division en quatre critères est celle qui a prédominé ces dernières années et que l'on retrouve notamment dans la récente communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, C(2016) 2946, *JOUE* n° C 262, 19 juillet 2016, pp. 1-50, ci-après « communication de 2016 ». En matière fiscale spécifiquement, voir la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *JOCE* n° C 384 du 10 décembre 1998, p. 3-9, ci-après « communication de 1998 », points 9 à 12. Pour un exemple jurisprudentiel classique, voir CJCE, 15 juin 2006, *Air Liquide*, aff. jtes C-393/04 et C-41/05, *Rec. p. I-5293*, point 28. Des variations apparaissent parfois sur le nombre et l'ordre de présentation de ces critères. La tendance actuelle est à amalgamer les critères de l'avantage et de la sélectivité en se référant à un « avantage sélectif » ; voir Voir CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, aff. jtes C-20/15 P et C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, point 53 : « Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ». Pour une discussion jurisprudentielle et une validation de cette tendance, voir aussi Trib. UE, 15 juillet 2020, *Irlande c. Commission (Apple)*, aff. jtes T-778/16 et T-892/16, ECLI:EU:T:2020:338, points 133 et s.

¹²⁷¹ Les deux branches de ce dernier critère sont souvent considérées comme cumulatives et fusionnelles, de sorte qu'elles sont presque toujours traitées ensemble. *Contra* : TPICE, 10 avril 1998, *Vlaamse Gewest c. Commission*, aff. T-214/95, *Rec. p. II-717*.

2. Évaluation technique

279. Inadaptation du droit *anti-trust*.- Le droit *antitrust* cible les comportements anti-concurrentiels des entreprises. En revanche, « la fiscalité ne relève pas à proprement parler d'une "activité d'entreprise" »¹²⁷² mais concerne bien davantage le rapport entre les contribuables et la puissance publique. C'est la raison pour laquelle la capacité du droit *antitrust* à « contraindre l'utilisation de la norme fiscale » est relativement incertaine¹²⁷³. La Cour de justice semble en effet avoir exclu – implicitement dans l'arrêt *Capolongo*¹²⁷⁴ (1973) puis explicitement dans l'arrêt *Geddo*¹²⁷⁵ (1973) – que le droit des cartels (en l'occurrence l'article 86 TCEE aujourd'hui 102 TFUE) puisse saisir des problématiques fiscales, sauf le cas très particulier et peu fréquent d'une mesure étatique qui générerait un comportement anti-concurrentiel de la part d'entreprises¹²⁷⁶. Dans ces deux affaires, le raisonnement semble toutefois reposer davantage sur la nature des entités en cause – à savoir des organismes publics dont le fonctionnement était, par nature, soumis à la loi et qui, par conséquent, ne pouvaient être considérés comme abusant de leur position dominante – que sur les effets de la mesure¹²⁷⁷. Quoiqu'il en soit, on remarquera que, contrairement à l'article 107 TFUE, les articles 101 et 102 TFUE n'étaient pas évoqués dans la liste des dispositions potentiellement pertinentes en matière fiscale annexée au rapport Neumark¹²⁷⁸ (1962).

¹²⁷² PEZET (F.), *La fiscalité et le marché – De l'État fiscal à la fiscalité de marché*, thèse, Paris XII-UPEC, disponible à la bibliothèque de l'UPEC, 2017, 743 p., spéc. p. 363.

¹²⁷³ En ce sens et pour une étude approfondie de ce sujet, voir PEZET (F.), *La fiscalité et le marché – De l'État fiscal à la fiscalité de marché*, thèse, Paris XII-UPEC, disponible à la bibliothèque de l'UPEC, 2017, 743 p., spéc. pp. 362 et s.

¹²⁷⁴ CJCE, 19 juin 1973, *Capolongo*, aff. 77/72, *Rec.* p. 611.

¹²⁷⁵ CJCE, 12 juillet 1973, *Geddo*, aff. 2/73, *Rec.* p. 865, point 9 ; voir aussi CJCE, 18 juin 1975, *IGAV*, aff. 94/75, *Rec.* p. 699.

¹²⁷⁶ Voir en ce sens CJCE, 16 novembre 1977, *INNO c. ATAB*, aff. 13/77, *Rec.* p. 2115 ; sur ce sujet, voir PEZET (F.), *La fiscalité et le marché – De l'État fiscal à la fiscalité de marché*, thèse, Paris XII-UPEC, disponible à la bibliothèque de l'UPEC, 2017, 743 p., spéc. pp. 369 et s.

¹²⁷⁷ Pour une étude très approfondie de ces deux affaires, voir encore PEZET (F.), *La fiscalité et le marché – De l'État fiscal à la fiscalité de marché*, thèse, Paris XII-UPEC, disponible à la bibliothèque de l'UPEC, 2017, 743 p., spéc. pp. 369 et s.

¹²⁷⁸ Rapport Neumark, 1962, précité. L'annexe B du rapport liste les dispositions « d'une importance particulière » pour la fiscalité, p. 97.

280. Intérêt de la discipline des aides d'État. - Dès lors que l'article 107 TFUE cible les privilèges accordés aux entreprises *par l'État ou au moyen de ressources d'État*¹²⁷⁹, la fiscalité semblerait presque être le domaine naturel du droit des aides d'État. En effet, dans la mesure où l'impôt est une ressource budgétaire, le critère de l'origine étatique de la mesure est systématiquement rempli¹²⁸⁰.

D'autres aspects de la notion d'aide posent en revanche plus de difficultés. En particulier, la satisfaction des critères de l'avantage et de la sélectivité – parfois réunis sous les termes d'« avantage sélectif »¹²⁸¹ – est beaucoup plus délicate dans le contexte fiscal. Certes, il est conçu dès l'origine que les avantages stigmatisés peuvent se présenter « sous quelque forme que ce soit », de sorte que la prohibition englobe tant les avantages positifs, comme les subventions directes ou les achats par l'État à un prix supérieur au marché, que les avantages négatifs, comme les ventes par l'État à un prix inférieur au marché ou surtout, pour ce qui nous préoccupe, les allègements de charge ou d'impôt. En revanche, dès lors que les mesures fiscales consistent bien plus souvent

¹²⁷⁹ L'État est ici entendu au sens large, c'est-à-dire en incluant tous ses démembrements (collectivités publiques, etc.) et les entreprises publiques ; voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 292 et jurisprudence citée ; KARPENSCHIF (M.), *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, coll. Competition law – Droit de la concurrence, 2^{ème} éd., 2017, 513 p., spéc. pp. 33 et s.

¹²⁸⁰ En doctrine, la satisfaction automatique du critère de l'origine étatique est parfois liée au principe de légalité ; voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 290. Sur l'intérêt de la discipline des aides d'État en matière fiscale, voir dès 1962 le Rapport Neumark, précité, p. 98 : bien que ce thème ne soit pas véritablement discuté dans le rapport, l'importance de l'art. 92 TCEE (aujourd'hui 107 TFUE) en matière fiscale est reconnue puisqu'il est listé parmi les dispositions considérées comme ayant « une importance particulière » pour les questions fiscales.

¹²⁸¹ Sur le critère de l'« avantage sélectif », on notera que l'amalgame entre sélectivité et avantage est itérativement critiqué par la doctrine (notamment la doctrine fiscale) ; voir JAEGER (T.), « From Santander to LuxLeaks – and Back », *European State Aid Law Quarterly*, 2015, n° 3, pp. 345-357 ; et LOPEZ LOPEZ (H.), « General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters », *European State Aid Law Quarterly*, 2010, n° 4, pp. 807-819. *Contra* : ISMER (R.) et PIOTROWSKI (S.), « The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies », *Intertax*, 2015, n° 10, pp. 559-570. Certes, le critère de l'avantage se présente sous une forme assez tautologique vis-à-vis des autres critères : lorsque les trois autres sont remplis, il y a nécessairement un avantage sous-jacent (KARPENSCHIF (M.), *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, coll. Competition law – Droit de la concurrence, 2^{ème} éd., 2017, 513 p., spéc. p. 74). Inversement, l'idée même d'avantage présuppose que tout le monde ne soit pas à égalité face à la mesure. Il existe néanmoins quelques exemples jurisprudentiels qui marquent bien la distinction entre les deux notions, comme par exemple CJCE, 29 avril 2004, *GIL Insurance*, aff. C-308/01, *Rec. p. I-4777* ; Trib. UE, 11 septembre 2014, *Grèce c. Commission (casinos grecs)*, aff. T-425/11, *ECLI:EU:T:2014:768* ; CJUE, 4 juin 2015, *MOL*, aff. C-15/14 P, *ECLI:EU:C:2015:362*.

en des dispositions législatives de portée générale¹²⁸² qu'en des mesures *ad hoc* ou ponctuelles, le critère de sélectivité, qui sous-entend un octroi ciblé de l'avantage, est plus difficile à satisfaire. L'adaptation de l'article 107 § 1 TFUE à la matière fiscale pouvait ainsi sembler douteuse ou, du moins, marginale. En réalité, compte tenu de la fonction de « levier » économique et comportemental que remplit l'impôt, il est assez fréquent, comme nous le verrons ci-après, que des législations générales puissent effectivement ne favoriser, *de jure* ou *de facto*, que « certaines entreprises ou productions ».

D'un point de vue technique, malgré quelques difficultés à surmonter, le droit des aides d'État est donc la branche du droit de la concurrence la mieux à même de saisir les problématiques fiscales et, le cas échéant, rassembler les systèmes fiscaux autour du projet commun de libre concurrence. Cette capacité est confirmée tant par la Cour de justice que par la Commission européenne.

B. La confirmation institutionnelle de la portée fiscale du droit des aides d'État

281. Primauté des traités.- Bien que l'encadrement des privilèges économiques soit politiquement délicat en matière fiscale compte tenu de la fonction interventionniste de l'impôt, cette circonstance n'a pas suffi à mettre en échec le principe de primauté¹²⁸³. Comme pour les libertés de circulation, le juge européen (Cour de justice et Tribunal) a itérativement confirmé la portée fiscale de l'article 107 § 1 TFUE (ou ses prédécesseurs). Après un premier témoignage isolé sous l'empire du traité sur la Communauté européenne du Charbon et de l'Acier (CECA)¹²⁸⁴, la légitimité du contrôle des aides sous forme fiscale est réitérée dans le contexte de la CEE dès les années 1970 avec l'arrêt *Textile italien*¹²⁸⁵ (1974) qui marque le début d'une jurisprudence riche. Adaptant ensuite la célèbre formule figée dans l'arrêt

¹²⁸² Il n'est pas exclu qu'un traitement fiscal privilégié résulte d'une mesure fiscale individuelle, prise à titre discrétionnaire ou *ad hoc* ; sur ce point voir *infra* § 290.

¹²⁸³ CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c. ENEL*, aff. 6/64, *Rec.* p. 1141.

¹²⁸⁴ CJCE, 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen c. Haute Autorité*, aff. 30/59, *Rec.* p. 3

¹²⁸⁵ CJCE, 2 juillet 1974, *Italie c. Commission (textile italien)*, aff. 173/73, *Rec.* p. 709.

*Schumacker*¹²⁸⁶ (1995), le Tribunal a même explicitement jugé que « 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 §1 TFUE] »¹²⁸⁷. Ce positionnement a été fermement confirmé à l'occasion des récentes affaires *Fiat*¹²⁸⁸ (2019) et *Starbucks*¹²⁸⁹ (2019) dans lesquelles le Tribunal a rappelé que « les interventions des États membres dans les domaines qui n'ont pas fait l'objet d'une harmonisation dans l'Union, tels que la fiscalité directe, ne sont pas exclues du champ d'application de la réglementation relative au contrôle des aides d'État »¹²⁹⁰. De même, dans l'affaire *Apple*¹²⁹¹ (2020), le Tribunal a affirmé que « même si la fiscalité directe relève, en l'état actuel du développement du droit de l'Union, de la compétence des États membres, ces derniers doivent néanmoins exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union [...]. Ainsi, les interventions des États membres en matière de fiscalité directe, quand bien même elles portent sur des questions qui n'ont pas fait l'objet d'une harmonisation dans l'Union, ne sont pas exclues du champ d'application de la réglementation relative au contrôle des aides d'État ».

282. Particularisme de la matière fiscale.- Les institutions n'ignorent pas pour autant le particularisme de la matière fiscale au regard de la discipline générale des aides d'État. La Commission européenne a même publié en 1998 une communication spécifique relative aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises¹²⁹² dont nous reparlerons dans les développements qui suivent. Plus récemment, elle a consacré

¹²⁸⁶ CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec.* p. I-225, point 21.

¹²⁸⁷ En matière d'aides d'État, voir notamment TPICE, 27 janvier 1998, *Ladbroke Racing Ltd c. Commission*, aff. T-67/94, *Rec.* p. II-1, point 54.

¹²⁸⁸ Trib. UE, 24 septembre 2019, *Luxembourg (soutenu par Irlande) c. Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c. Commission*, aff. jtes T-755/15 et T-759/15, ECLI:EU:T:2019:670.

¹²⁸⁹ Trib. UE, 24 septembre 2019, *Pays-Bas (soutenus par Irlande) c. Commission et Starbucks c. Commission*, aff. jtes T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669.

¹²⁹⁰ Trib. UE, 24 septembre 2019, *Luxembourg (soutenu par Irlande) c. Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c. Commission*, aff. jtes T-755/15 et T-759/15, précité, points 142 à 144 ; Trib. UE, 24 septembre 2019, *Luxembourg (soutenu par Irlande) c. Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c. Commission*, aff. jtes T-755/15 et T-759/15, précité, points 104 à 106.

¹²⁹¹ Trib. UE, 15 juillet 2020, *Irlande c. Commission (Apple)*, aff. jtes T-778/16 et T-892/16, ECLI:EU:T:2020:338, point 105.

¹²⁹² Communication de 1998, précitée.

un long passage à la fiscalité dans sa communication de 2016 sur la notion d'aide d'État¹²⁹³.

À l'issue de ces développements, on constate que le droit de l'Union européenne contient des mécanismes capables d'encadrer l'octroi d'avantages perturbant la concurrence, y compris lorsque ceux-ci procèdent de mesures fiscales. Il convient à présent d'exposer les modalités concrètes de la convergence matérielle qu'ils génèrent.

§ 2. *La dynamique de convergence*

283. « **Préjugé défavorable** »¹²⁹⁴.- Dès lors que la construction européenne se veut libérale et prône une « économie de marché ouverte »¹²⁹⁵, les interventions publiques dans l'économie qui se traduisent par l'octroi d'avantages à certaines entreprises ou certains secteurs « pâtissent d'un préjugé défavorable »¹²⁹⁶. Il s'agit donc de surveiller et d'encadrer les velléités interventionnistes des États membres pour les faire converger vers un standard acceptable commun. Cette ambition se traduit notamment par une conception extensive de la notion d'aide visée à l'article 107 § 1 TFUE (A) et par des modalités de contrôle efficaces (B).

A. La conception extensive de la notion d'aide

284. Quatre critères d'analyse.- Pour rappel, on extrait du libellé de l'article 107 § 1 TFUE quatre critères d'identification des aides d'État. Celles-ci consistent en des (i) avantages (ii) accordés au moyen de ressources étatiques, (iii) de façon sélective à certaines entreprises ou productions et (iv) dont l'octroi est susceptible de fausser la concurrence et d'affecter les échanges entre les États membres. Après avoir identifié

¹²⁹³ Communication de 2016, précitée.

¹²⁹⁴ BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p., spéc. p. 736.

¹²⁹⁵ Art. 2 TFUE.

¹²⁹⁶ BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p., spéc. p. 736.

les critères qui posent peu de difficultés (1), nous approfondirons l'analyse de ceux dont dépend véritablement le processus de convergence, à savoir l'avantage (2) et la sélectivité (3).

1. Critères « quasi automatiques »

285. Critères de l'affectation des échanges et de la concurrence.- Conformément à son inscription dans le contexte des « règles de concurrence », l'article 107 § 1 TFUE n'interdit que les aides susceptibles d'affecter les échanges et de distordre la concurrence. S'il s'agit là de « deux éléments distincts », ces critères sont généralement considérés comme indissociablement liés et donc traités conjointement dans la pratique institutionnelle et juridictionnelle¹²⁹⁷. D'après la pratique décisionnelle de la Commission et la jurisprudence, ces conditions sont remplies lorsque la mesure est « de nature à renforcer la position concurrentielle du bénéficiaire par rapport à d'autres entreprises concurrentes » dans les échanges communautaires¹²⁹⁸. Ceci n'implique pas forcément un effet sur le développement des activités de l'entreprise ni le gain de parts de marché ; il suffit simplement que l'aide lui permette de conserver une position concurrentielle plus forte pour que ce critère soit considéré comme satisfait¹²⁹⁹.

Quoi qu'il en soit, il nous faut remarquer que ces conditions sont presque toujours automatiquement remplies¹³⁰⁰. Au sujet de la distorsion de concurrence, la Commission relève en effet que « toute aide financière aux entreprises, fautive, dans une certaine mesure, les conditions de concurrence »¹³⁰¹. Autrement dit, cette condition est

¹²⁹⁷ Communication de 2016, point 186.

¹²⁹⁸ Communication de 2016, point 187 ; précédemment Communication de 1998, point 11. En jurisprudence CJCE, 17 septembre 1980, *Philip Morris*, aff. 730/79, *Rec.* p. 2671, point 11. Précisons toutefois que le secteur concerné doit être libéralisé de sorte que la concurrence y existe ou puisse y exister ; voir CJCE (gde ch.), 24 juillet 2003, *Altmark Trans*, aff. C-280/00, *Rec.* p. I-7747.

¹²⁹⁹ Communication de 2016, point 189.

¹³⁰⁰ C'est ce qui conduit le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte à identifier une présomption ; voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 293. Il convient toutefois de souligner que ces conditions n'en sont pas pour autant fictives : en effet, une décision de la Commission peut être annulée si la satisfaction de ces conditions n'est pas examinée ou mal motivée ; voir par exemple CJCE, 30 avril 2009, *Wam*, aff. C-494/06 P, *Rec.* p. I-3639.

¹³⁰¹ Commission européenne, *XXIV^{ème} rapport sur la politique de concurrence*, 1994, n° 351 p. 193). Dans le même sens, voir Commission européenne, *XXVI^{ème} rapport sur la politique de concurrence*, 1996, n° 173 p.

quasiment présumée¹³⁰² dès lors que les autres critères (notamment ceux de l'avantage et de la sélectivité, que nous étudierons ci-dessous) sont remplis. Quant à l'affectation des échanges, l'appréciation de ce critère est extrêmement souple : la condition est considérée satisfaite « dès lors que l'entreprise bénéficiaire exerce une activité économique qui fait l'objet d'échanges entre les États membres » dans un secteur ouvert à la concurrence¹³⁰³. Il suffit ainsi que l'entreprise bénéficiaire soit impliquée dans un commerce communautaire, même si ce n'est que pour une faible proportion de sa production¹³⁰⁴. Plus encore, la condition peut également être remplie même si l'entreprise n'exerce pas son activité en dehors de l'État membre où elle est établie dès lors qu'elle serait implantée près d'une frontière¹³⁰⁵.

286. Critère de l'origine étatique de la mesure.- Comme nous l'avons déjà esquissé précédemment, l'article 107 § 1 TFUE cible les privilèges accordés aux entreprises *par l'État ou au moyen de ressources d'État*¹³⁰⁶. Selon la jurisprudence, sont ainsi concernés les « comportements imputables à l'État et entraînant une "charge" pour ce

85 : « la distorsion de concurrence est considérée comme quasi automatique, dès lors que l'aide favorise certaines entreprises au détriment d'autres ». Le rapport précise tout de même que, par exception, la distorsion n'est pas caractérisée lorsque l'avantage rejaillit sur l'ensemble des concurrents de manière équivalente (constitue à cet égard un exemple typique le prélèvement par l'Institut français du pétrole d'une taxe parafiscale sur certains produits pétroliers pour financer des recherches dont les résultats sont diffusés à toute entreprise, sans discrimination). Contrairement aux autres branches du droit de la concurrence, le droit des aides d'État ne tient pas compte du marché pour apprécier l'éventuelle distorsion de concurrence.

¹³⁰² En ce sens, voir PEZET (F.), *La fiscalité et le marché – De l'État fiscal à la fiscalité de marché*, thèse, Paris XII-UPEC, disponible à la bibliothèque de l'UPEC, 2017, 743 p., spéc. p. 415. L'auteur estime que le texte de l'art. 107 § 1 TFUE « établit un lien direct, de cause à effet, entre sélectivité et distorsion de concurrence » de sorte que « la sélectivité devient synonyme de la distorsion de concurrence ».

¹³⁰³ Communication de 1998, précitée, point 11 et jurisprudence citée.

¹³⁰⁴ *Id.* Cela vaut même si son chiffre d'affaires est faible (surtout si le secteur est caractérisé par un grand nombre d'entreprises de petite dimension).

¹³⁰⁵ *Id.*

¹³⁰⁶ L'État est ici entendu au sens large, c'est-à-dire en incluant tous ses démembrements (collectivités publiques, etc.) et les entreprises publiques ; voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 292 et jurisprudence citée ; KARPENSCHIF (M.), *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, coll. Competition law – Droit de la concurrence, 2^{ème} éd., 2017, 513 p., spéc. pp. 33 et s.

dernier »¹³⁰⁷. Or, dans la mesure où l'impôt est une ressource budgétaire, l'origine étatique ainsi que l'implication de ressources étatiques peuvent être présumées¹³⁰⁸.

On précisera néanmoins que, lorsque la mesure examinée correspond à une facilité de paiement accordée par un créancier public, il convient de distinguer selon que l'État agit en tant qu'actionnaire ou en tant que puissance publique. Plus particulièrement, si l'entreprise bénéficiaire de la mesure pouvait obtenir le même avantage que celui qui a été mis à sa disposition par l'État dans des circonstances qui correspondent aux conditions normales du marché – c'est-à-dire si l'État s'est comporté comme un « créancier privé » cherchant à obtenir le paiement de sommes qui lui sont dues par un débiteur connaissant des difficultés financières – on ne saurait considérer que les conditions pour l'identification d'une aide sont réunies¹³⁰⁹. Ce type de configuration restant toutefois assez marginal, on peut estimer que le critère de l'origine étatique de l'aide ne pose pas de difficultés particulières en matière fiscale.

Si les critères de l'origine étatique de la mesure, de l'affectation des échanges et de la distorsion de concurrence posent peu de difficultés en matière fiscale, les critères de l'avantage et de la sélectivité (ou de l'« avantage sélectif », selon l'expression

¹³⁰⁷ KARPENSCHIF (M.), *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, coll. *Compétition law – Droit de la concurrence*, 2^{ème} éd., 2017, 513 p., spéc. p. 38. À noter toutefois que le fait qu'un dispositif fiscal ait des effets potentiellement positifs à long terme sur les recettes budgétaires est indifférent quant à la qualification d'aide (voir en ce sens PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. *Droit de l'Union européenne – Thèses*, 2018, 539 p., spéc. p. 25 évoquant le Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 20 ; voir aussi CJCE, 22 juin 2006, *Belgique et Forum 187ASBL c. Commission*, aff. jtes C-182/03 et C-217/03, *Rec. p.* I-5479, points 127 à 129.

¹³⁰⁸ En doctrine, la satisfaction automatique du critère de l'origine étatique est parfois liée au principe de légalité ; voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. *Droit de l'Union européenne – Manuels*, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 290. Voir aussi, sur la satisfaction aisée du critère de l'origine étatique, BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. *Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales*, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 190 ; PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. *Droit de l'Union européenne – Thèses*, 2018, 539 p., spéc. p. 25.

¹³⁰⁹ CJUE (gde ch.), 5 juin 2012, *Commission c. EDF*, aff. C-124/10 P, ECLI:EU:C:2012:318. Trib. UE, 16 mars 2016, *Frucona Košice c. Commission*, aff. T-103/14, ECLI:EU:T:2016:152, points 93 et s. Par exemple, pour une remise partielle de dette fiscale consentie par l'administration, cette remise doit être comparée avec ce qui aurait pu être obtenu d'une procédure de liquidation judiciaire. Voir sur ces questions DECOCQ (G.), « L'administration fiscale doit choisir la procédure de règlement des difficultés de l'entreprise la plus avantageuse », *Contrats Concurrence Consommation*, 2016, n° 5, pp. 67-68 ; IDOT (L.), « Remises fiscales dans le cadre d'un concordat et critère du créancier privé », *Europe*, 2016, n° 5, pp. 25-26.

proposée dans la jurisprudence récente¹³¹⁰) appellent davantage de commentaires. Ils cristallisent l'essentiel des enjeux du processus de convergence des systèmes fiscaux autour du principe de libre concurrence.

2. *Identification des avantages suspects*

287. Avantage.- Pour entrer dans le champ de la prohibition posée à l'article 107 § 1 TFUE, une mesure étatique doit constituer un avantage, c'est-à-dire améliorer la situation financière de l'entreprise bénéficiaire¹³¹¹. Dans le contexte fiscal, un tel avantage consiste donc en une mesure qui « allège les charges qui normalement grèvent [le budget de l'entreprise] »¹³¹². Ceci peut se manifester par tout un panel de mesures diverses¹³¹³ que l'on qualifie généralement de « dépenses fiscales » : réductions de l'assiette imposable – au moyen de déductions particulières, d'amortissements extraordinaires, d'exonérations pour certains revenus ou encore d'une détermination forfaitaire de la base imposable –, ou réduction de l'impôt lui-même – par voie de crédits d'impôt¹³¹⁴, par des taux réduits ou encore des renoncements à créance fiscale – voire, plus modestement, des facilités de paiement (au moyen d'un étalement du recouvrement de la dette fiscale).

288. Absence de contrepartie.- Une mesure avantageuse ne peut cependant pas être considérée comme un véritable avantage, au sens du droit des aides d'État, si elle trouve

¹³¹⁰ CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, aff. jtes C-20/15 P et C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, point 53.

¹³¹¹ Communication de 2016, points 66-67.

¹³¹² Communication de 1998, point 9.

¹³¹³ À noter que, dans sa communication de 1998, point 9, la Commission distingue trois catégories : la « réduction de l'assiette imposable (déduction dérogatoire, amortissement extraordinaire ou accéléré, inscription de réserves sur le bilan, ...) ; [la] réduction totale ou partielle du montant de l'impôt (exonération, crédit d'impôt, ...) ; [et l'] ajournement ou une annulation, voire même un rééchelonnement exceptionnel de la dette fiscale ». Le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte propose quant à lui une analyse basée essentiellement sur les deux premières catégories proposées par la Commission européenne ; voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 298 et s. Certains types de mesures nous paraissent toutefois pouvoir faire l'objet de catégorisations différentes (notamment les exonérations, qui nous semblent affecter davantage la base imposable que le montant de l'impôt). Aussi proposons-nous une typologie légèrement modifiée.

¹³¹⁴ Ces crédits d'impôts sont même parfois restitués à l'entreprise, ce qui les rapproche d'autant plus d'une subvention.

en réalité une contrepartie, notamment dans l'exécution de certaines prestations par l'entreprise qui en bénéficie. C'est la raison pour laquelle les mesures fiscales qui ont pour objet de compenser les coûts d'exécution de certaines obligations de service public ne constituent généralement pas des aides lorsqu'elles satisfont à certaines conditions que la Cour de justice a systématisées dans l'affaire *Altmark*¹³¹⁵ (2003) et qui tiennent, globalement, au caractère exprès et clair (généralement par une procédure de marché public) du mandat de l'entreprise ainsi qu'au paramétrage objectif et non excessif de la compensation avant son versement. En cas de surcompensation, la partie excédant la compensation nécessaire et proportionnée pourra être qualifiée d'aide¹³¹⁶. Ce positionnement est en accord avec l'article 106 § 2 TFUE qui prévoit que les entreprises chargées de la gestion d'un service d'intérêt économique général sont soumises aux règles de concurrence, dans les limites où l'application de ces règles ne fait pas échec à l'accomplissement de la mission particulière qui leur a été impartie.

289. Cas des impôts affectés.- Si, en matière fiscale, le critère de l'avantage se conçoit intuitivement comme un allègement d'impôt, ce type de mesure n'épuise pas les liens entre la discipline des aides d'État et la fiscalité. Il faut encore envisager le cas d'un avantage (non fiscal) qui serait financé au moyen d'un prélèvement fiscal (impôt ou taxe) : dans ce cas, l'avantage ne réside pas dans la mesure fiscale à proprement parler mais l'impôt en est le véhicule. Un exemple typique est celui de la taxe d'équarrissage française¹³¹⁷ : assise sur la valeur hors taxe des achats de viande et due par les détaillants de viande, elle servait à financer le service public de collecte et d'élimination des animaux morts impropres à la consommation humaine.

Selon une jurisprudence bien établie, même si un prélèvement ne saurait en principe constituer une aide, un impôt ou une taxe entre dans le champ du droit des aides d'État lorsque le lien entre le régime d'aide et le financement est particulièrement étroit, c'est-à-dire lorsqu'il existe « un lien d'affectation contraignant entre le produit de [la] taxe

¹³¹⁵ CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark Trans*, aff. C-280/00, précité.

¹³¹⁶ CJCE, 22 novembre 2001, *Ferring*, aff. C-53/00, *Rec.* p. I-9067.

¹³¹⁷ Anc. art. 302 *bis* ZD du CGI. Sur cette taxe, voir notamment les arrêts CJCE, 20 novembre 2003, *Gemo SA*, aff. C-126/01, *Rec.* p. I-13769 et CE, 15 juillet 2004, *SA Gemo*, n° 264494. Voir également CE, 27 juillet 2009, *Sté Boucherie du Marché* et *SA Montaudis*, n° 312098 et n° 313502.

et la mesure d'aide en question »¹³¹⁸. Ce lien d'affectation doit être à la fois juridique¹³¹⁹ et économique¹³²⁰. Concrètement, le premier aspect est matérialisé lorsque le produit du prélèvement est affecté à un compte spécial du budget¹³²¹ ; inversement, si le produit de la taxe intègre le budget général, le lien juridique ne peut être constaté¹³²². Quant au lien économique, il suppose que l'envergure de l'aide soit largement conditionnée par le produit de la taxe¹³²³. Au contraire, lorsque le montant des aides octroyées est déterminé en fonction de critères objectifs sans rapport avec les recettes fiscales affectées, qu'il est soumis à un plafond légal, ou encore lorsque l'éventuel excédent de budget est réattribué à un fonds de réserve ou au Trésor public, on peut considérer que le lien fait défaut¹³²⁴.

Si la mise en évidence d'un avantage est capitale pour l'identification d'une aide d'État, elle n'est pas suffisante. Encore faut-il que cet avantage soit sélectif, caractéristique qui constitue l'enjeu méthodologique autour duquel se cristallise l'essentiel des débats.

3. Mise en évidence de la sélectivité

290. Différentes formes de sélectivité¹³²⁵.- Pour entrer dans le champ de l'article 107 § 1 TFUE, un avantage (fiscal) doit être spécifique ou sélectif au sens qu'il favorise « certaines entreprises ou certaines productions »¹³²⁶. Tel est, en premier lieu, le cas

¹³¹⁸ CJCE, 13 janvier 2005, *Pape*, aff. C-175/02, *Rec. p. I-127*, point 15. Précédemment, voir CJCE, 25 juin 1970, *France c. Commission*, aff. 47/69, *Rec. p. 487*, point 3.

¹³¹⁹ CJCE, 13 janvier 2005, *Pape*, aff. C-175/02, précité. CJCE, 27 novembre 2003, *Enirisorse*, aff. jtes C-34/01 à C-38/01, *Rec. p. I-14243*.

¹³²⁰ CJCE, 22 décembre 2008, *Sté Régie Networks*, aff. C-333/07, *Rec. p. I-10807*, points 99 et s. ainsi que jurisprudence citée ; CJUE, 20 septembre 2018, *Carrefour Hypermarchés*, aff. C-510/16, *ECLI:EU:C:2018:751*.

¹³²¹ CE, 21 décembre 2006, *SA Auchan France*, n° 288562.

¹³²² Voir par exemple CE, 2 juillet 2014, *Sté Roux Poissonier*, n° 365037.

¹³²³ CJCE, 22 décembre 2008, *Sté Régie Networks*, aff. C-333/07, précité, point 99.

¹³²⁴ CJCE, 27 octobre 2005, *Distribution Casino*, aff. C-266/04, *Rec. p. I-9481* ; voir aussi CJUE, 20 septembre 2018, *Carrefour Hypermarchés*, aff. C-510/16, *ECLI:EU:C:2018:751*.

¹³²⁵ Nous dressons ici une typologie ternaire. Le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte propose, quant à lui, une typologie en quatre catégories : sélectivité géographique, sélectivité sectorielle, pratiques discrétionnaires, régimes préférentiels attractifs ; voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 329 et s.

¹³²⁶ Communication de 1998, point 12. La Commission européenne, dans sa Communication de 2016 sur la notion d'aide d'État, distingue simplement la sélectivité géographique de la sélectivité matérielle (dans laquelle elle inclut les pratiques discrétionnaires).

lorsque que l'avantage est accordé à titre individuel, sous la forme d'une mesure *ad hoc*, parfois discrétionnaire. Conceptuellement, c'est l'hypothèse la plus simple mais, en matière fiscale, ce n'est pas la plus fréquente. On peut songer au cas d'une renonciation à créance fiscale¹³²⁷ bénéficiaire a un contribuable en particulier, ou encore au cas des *rulings* fiscaux dont la possible incompatibilité avec le droit des aides d'État a été largement médiatisée ces dernières années¹³²⁸. Dans ce cas, la sélectivité est largement présumée¹³²⁹ même si, en pratique, la Commission s'attache toujours à la démontrer dans ses décisions d'aide. Quoi qu'il en soit, la présomption étant réfragable, ce sujet continue de cristalliser les difficultés, comme en témoigne par exemple l'affaire *Apple*¹³³⁰ (2020), récemment tranchée par le Tribunal de l'Union européenne et à l'occasion de laquelle les parties ont largement débattu de la sélectivité, alors même qu'était en cause un *ruling*.

La mesure avantageuse peut également ne bénéficier qu'à une zone géographique donnée, soit parce qu'elle est mise en place par une entité infra-étatique dont la compétence fiscale est limitée à son territoire, soit parce que le pouvoir central souhaite favoriser certaines zones spécifiques¹³³¹. Cette hypothèse advient souvent dans des États fortement décentralisés, dès lors que les dispositifs fiscaux mis en place par des entités infra-étatiques sont généralement limités au territoire de cette entité. Depuis

¹³²⁷ Voir par exemple l'affaire *Frucona Košice* ayant donné lieu à l'arrêt CJUE, 20 septembre 2017, *Frucona Košice c. Commission*, aff. C-300/16 P, ECLI:EU:C:2017:706.

¹³²⁸ Voir notamment les affaires *Starbucks* (Trib. UE, 24 septembre 2019, *Pays-Bas (soutenus par Irlande) c. Commission et Starbucks c. Commission*, aff. jtes T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669) ; *Fiat* (Trib. UE, 24 septembre 2019, *Luxembourg (soutenu par Irlande) c. Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c. Commission*, aff. jtes T-755/15 et T-759/15, ECLI:EU:T:2019:670) ; *Amazon* (Commission européenne, décision C(2017) 6740 final du 4 octobre 2017) ; *Apple* (Trib. UE, 15 juillet 2020, *Irlande c. Commission (Apple)*, aff. jtes T-778/16 et T-892/16, ECLI:EU:T:2020:338).

¹³²⁹ Voir en ce sens CJUE, 4 juin 2015, *MOL*, aff. C-15/14 P, EU:C:2015:362, point 60 ainsi que Trib. UE, 24 septembre 2019, *Luxembourg (soutenu par Irlande) c. Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c. Commission*, aff. jtes T-755/15 et T-759/15, ECLI:EU:T:2019:670, points 333 et 339 et jurisprudence citée : « l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité ».

¹³³⁰ Trib. UE, 15 juillet 2020, *Irlande c. Commission (Apple)*, aff. jtes T-778/16 et T-892/16, ECLI:EU:T:2020:338, point 105.

¹³³¹ Le thème de la sélectivité géographique (hypothèse dans laquelle un dispositif est applicable aux seules entreprises localisées dans une zone géographique donnée) intéresse particulièrement les États fortement décentralisés dans la mesure où les dispositifs fiscaux mis en place par des entités infra-étatiques sont généralement limités au territoire de cette entité. Depuis l'arrêt *Régime fiscal des Açores*, un tel dispositif n'est pas jugé sélectif s'il est mis en place par une entité infra-étatique fiscalement autonome, dont la compétence fiscale est limitée à son territoire ; CJCE (gde ch.), 6 septembre 2006, *Portugal c. Commission (Régime fiscal des Açores)*, aff. C-88/03, *Rec. p. I-7115*. Sur ce point, voir la communication de 2016, précitée, points 142 et s.

l'arrêt *Régime fiscal des Açores*¹³³² (2006), ces dispositifs ne sont toutefois pas considérés comme sélectifs s'ils sont mis en place par une entité infra-étatique fiscalement autonome, dont la compétence fiscale est limitée à son territoire ; ils seront potentiellement plus critiques s'ils sont instaurés par le pouvoir central.

La sélectivité peut enfin être « matérielle » ou « sectorielle », lorsque l'avantage ne bénéficie qu'à certains secteurs ou certains types d'entreprises en particulier. On parle alors de sélectivité *de jure* lorsque la mesure est formellement réservée à certains bénéficiaires identifiés en fonction de leur taille, de leur forme juridique, de leurs activités etc. Au contraire, un avantage est sélectif *de facto* lorsque, sous le couvert d'une formulation générale, le dispositif aboutit en pratique à ne favoriser que certaines entreprises¹³³³.

Quel que soit le type de mesure et indépendamment de la présomption (réfragable) applicable aux mesures individuelles, des orientations institutionnelles¹³³⁴ et jurisprudentielles¹³³⁵ bien établies indiquent que la mise en évidence de la sélectivité répond en principe à une « méthode classique »¹³³⁶ ternaire (a). Cette méthode traditionnelle de mise en évidence de la sélectivité est complétée par une méthode alternative qui permet d'appréhender spécifiquement les régimes « intrinsèquement discriminatoires » (b).

¹³³² CJCE (gde ch.), 6 septembre 2006, *Portugal c. Commission (Régime fiscal des Açores)*, aff. C-88/03, *Rec. p. I-7115*. Sur ce point, voir la communication de 2016, précitée, points 142 et s.

¹³³³ Sur cette distinction, voir la communication de 1998, précitée, point 18 ainsi que la communication de 2016, précitée, point 121 et exemples cités. Consulter également la conception revisitée avancée par ISMER (R.) et PIOTROWSKI (S.), « The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies », *Intertax*, 2015, n° 10, pp. 559-570.

¹³³⁴ Communication de 1998, précitée, point 16 ; communication de 2016, précitée, point 128.

¹³³⁵ Voir par exemple CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos*, aff. jtes C-78/08, C-79/08 et C-80/08, *Rec. p. I-7611* ; plus récemment CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, aff. jtes C-20/15 P et C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981.

¹³³⁶ Sur l'idée de « méthode d'analyse classique », voir les conclusions de l'Avocat général Saugmandsgaard Øe dans l'affaire CJUE (gde ch.), 19 décembre 2018, *A-Brauerei*, aff. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024.

a) *Méthode classique*

291. Analyse en trois temps.- Selon la méthode d'analyse classique, bien établie en jurisprudence et dans la pratique institutionnelle, l'examen de la sélectivité impose d'identifier un système « normal » de référence (i) auquel la mesure litigieuse déroge¹³³⁷ de façon discriminatoire¹³³⁸ (ii) sans que l'État ne soit capable de le justifier (ce troisième aspect sera abordé dans la section suivante)¹³³⁹.

i) *Détermination de la « normalité fiscale »*

292. Placement du curseur.- L'identification du régime fiscal normal de référence, auquel la mesure litigieuse déroge, est une étape capitale dans le raisonnement car ce sont les objectifs de ce régime « normal » qui serviront de paramètres pour mesurer la différence de traitement¹³⁴⁰. Tout l'enjeu est alors de placer le curseur au bon endroit dans l'arborescence des règles de plus en plus spéciales d'un système fiscal donné, en veillant à ne retenir un référentiel ni trop large ni trop restreint. Dans le premier cas, le risque est que n'importe quel dispositif spécial soit considéré comme dérogatoire : l'extension du régime des aides conduirait ainsi à « soumettre tous les choix de politique économique des États membres au contrôle des autorités communautaires »¹³⁴¹. À l'inverse, subdiviser le système fiscal national en une infinité de sous-systèmes spécifiques réduirait excessivement le champ de la prohibition, tout

¹³³⁷ La communication de 1998, précitée, points 12 et 16, fait référence à une « exception », tandis que la communication de 2016, précitée, point 128, fait référence à une « dérogation ».

¹³³⁸ Voir par exemple CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, aff. jtes C-20/15 P et C-21/15 P, précité, point 54.

¹³³⁹ En matière d'aides d'État, la justification se présente comme une étape de l'examen de la sélectivité et donc comme une « déqualification » d'une mesure *a priori* sélective (voir en ce sens PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 183). Toutefois, compte tenu des conséquences pratiques de cette « justification » (à savoir le maintien d'une différenciation fiscale affectant des situations considérées comme comparables), nous la traiterons *infra*, §§ 317 et s.

¹³⁴⁰ L'identification du cadre normal est bien évidemment cruciale aux fins de l'examen de la sélectivité mais notons qu'elle est également déterminante, en termes de récupération, dans la mesure où le montant à rembourser correspond à la différence entre l'impôt normalement dû et l'impôt effectivement payé.

¹³⁴¹ MICHEAU (C.), *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2012, 26- p., spéc. p. 111 citant les conclusions de l'Avocat général Poiares Maduro sous l'arrêt CJUE, 23 mars 2006, *Enirisorse*, aff. C-237/04, *Rec.* p. I-2843, point 45 des conclusions.

régime fiscal un tant soit peu spécial constituant sa propre référence et son propre paradigme de « normalité »¹³⁴².

293. Approche par le prélèvement lui-même.- On ne dispose pourtant que de peu d'indications méthodologiques à ce sujet puisque la communication de 1998 est silencieuse et la communication de 2016, qui tente certes de synthétiser la jurisprudence, ne propose qu'une explication assez laborieuse. On peut y lire que « le système de référence est composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système »¹³⁴³. La Commission précise ensuite que « dans le cas d'impôts ou de taxes, le régime de référence se fonde sur des éléments tels que la base d'imposition, les assujettis, le fait générateur et les taux d'imposition ou de taxation [...]. En conséquence, [...] le système de référence est, en principe, le prélèvement lui-même »¹³⁴⁴. À titre d'exemple, la Communication évoque le système de l'impôt sur les sociétés, le système de la TVA ou le système général de taxation des assurances¹³⁴⁵. De façon générale, la tendance est donc à placer le curseur sur un référentiel large.

294. Difficulté.- Si l'approche par « le prélèvement lui-même » se conçoit aisément face à une dialectique « prélèvement/exonération », les difficultés peuvent éventuellement resurgir en présence de régimes complexes faits de plusieurs règles spéciales en cascade. C'est d'ailleurs ce qu'illustre le cas controversé de la « clause

¹³⁴² Sur l'intérêt d'un système fragmenté, voir ISMER (R.) et PIOTROWSKI (S.), « The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies », *Intertax*, 2015, n° 10, pp. 559-570, spéc. pp. 561 et 562.

¹³⁴³ Communication de 2016, précitée, point 133.

¹³⁴⁴ *Ibid.*, point 134.

¹³⁴⁵ Communication de 2016, précitée, point 134 qui se réfère aux arrêts CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos*, aff. jtes C-78/08, C-79/08 et C-80/08, précité ; CJCE, 22 juin 2006, *Belgique et Forum 187 ABSL c. Commission*, aff. jtes C-182/03 et C-217/03, *Rec.* p. I-5479 ; CJCE, 3 mars 2005, *Heiser*, aff. C-172/03, *Rec.* p. I-1627 ; CJCE, 29 avril 2004, *GIL Insurance*, aff. C-308/01, précité ; Trib. UE, 7 mars 2012, *British Aggregates c. Commission*, aff. T-210/02 RENV, ECLI:EU:T:2012:110. Nous indiquons en outre la décision rendue par la Cour AELE dans l'affaire EFTA, 30 mars 2012, *Liechtenstein et VTM Fundmanagement*, aff. jtes E-17/10 et E-6/11, qui prend pour système de référence celui applicable à toutes les entreprises.

d'assainissement allemande ». Dans cette affaire, la problématique était la suivante : en vertu du droit national, les pertes réalisées au cours d'un exercice fiscal pouvaient en principe être reportées en avant ; par exception à cette règle, afin de lutter contre les pratiques d'acquisition de coquilles vides, les pertes étaient mises en non-valeur lorsque la société concernée modifiait son actionnariat de manière substantielle ; une exception à l'exception, appelée « clause d'assainissement » permettait, sous conditions, de déroger à la mise en non-valeur des pertes (donc permettait de reporter en avant) lorsque l'acquisition de l'entreprise en difficulté avait lieu à des fins d'assainissement¹³⁴⁶. La Commission avait examiné le régime en cause et rendu une décision d'aide en choisissant comme cadre « normal » de référence le régime applicable en cas de modification significative d'actionnariat (l'absence de report) de sorte que la clause d'assainissement (possibilité de report) se présentait comme une dérogation. La requérante estimait au contraire que le système de référence était en réalité constitué par la règle du report des pertes en tant que corollaire du principe constitutionnel d'imposition en fonction de la capacité contributive. Alors que le Tribunal (2016) s'était rangé du côté de la Commission¹³⁴⁷, la Cour de justice (2018) estime au contraire que le régime normal est le régime du report de sorte qu'elle ne constate pas de dérogation¹³⁴⁸. Cette affaire permet ainsi de mettre en lumière tout l'enjeu – et toute la difficulté – de la détermination du régime normal.

Une fois le régime normal de référence déterminé, l' « élément clé »¹³⁴⁹ de la démonstration est ensuite l'identification d'une exception (selon les termes de la communication de 1998) ou d'une dérogation (selon ceux de la communication de 2016) au régime normal.

¹³⁴⁶ Concrètement, cet assainissement passe par la conservation des structures essentielles de la société ce qui se réalise, en substance, par le maintien des emplois, par un apport substantiel au capital d'exploitation ou par la remise de dettes encore recouvrables. Selon la législation allemande, il faut en outre qu'aucun changement de secteur économique n'ait lieu dans les cinq années qui suivent l'acquisition de la participation et que, au moment de l'acquisition de la participation, la société n'ait pas cessé ses activités.

¹³⁴⁷ Trib. UE, 4 février 2016, *GFKL Financial Services c. Commission*, aff. T-620/11, ECLI:EU:T:2016:60 ; Trib. UE, 4 février 2016, *Heitkamp Bau Holding c. Commission*, aff. T-287/11, ECLI:EU:T:2016:59 : « le cadre législatif pertinent en l'espèce est composé par la règle générale du report des pertes, telle que limitée par la règle de la mise en non-valeur des pertes ». Ce positionnement correspond d'ailleurs à la solution retenue par la Cour dans une affaire finnoise très semblable ; voir CJUE, 18 juillet 2013, *P Oy*, aff. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525.

¹³⁴⁸ Voir CJUE, 28 juin 2018, *Dirk Andres*, aff. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505.

¹³⁴⁹ Communication de 2016, précitée, point 128.

ii) *Identification de la dérogation discriminatoire*

295. Approche par la discrimination.- Comme l'indiquent la Commission et la Cour de justice, le second temps de l'analyse impose de démontrer « que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans une situation factuelle et juridique comparable »¹³⁵⁰. C'est ce qui avait permis à l'Avocat général Wahl d'affirmer, dans ses conclusions sous l'arrêt *MOL*¹³⁵¹ (2015), que « le concept de sélectivité est lié à celui de discrimination »¹³⁵², avant que la Cour de justice, réunie en Grande chambre, n'établisse dans l'arrêt *World Duty Free Group* (2016) la règle suivante : « l'appréciation de [la condition de sélectivité] impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, la mesure nationale en cause est de nature à favoriser "certaines entreprises ou certaines productions" par rapport à d'autres, qui se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable et *qui subissent ainsi un traitement différencié pouvant en substance être qualifié de discriminatoire* »¹³⁵³. Aussi l'article 107 § 1 TFUE constitue-t-il une clause de non-discrimination implicite.

¹³⁵⁰ CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, aff. jtes C-20/15 P et C-21/15 P, précité, point 54. Dans le même sens, Communication de 2016, point 128.

¹³⁵¹ CJUE, 4 juin 2015, *MOL*, aff. C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362.

¹³⁵² Conclusions de l'Avocat général Wahl sous l'arrêt CJUE, 4 juin 2015, *MOL*, aff. C-15/14 P, précité, points 54 et s. Précédemment, voir CJUE (gde ch.), 15 novembre 2011, *Commission et Espagne c. Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *Rec. p. I-11113*, point 101 : les parties se référaient à un régime « intrinsèquement discriminatoire ». La Cour juge qu'« au regard des caractéristiques de ce régime [...] il apparaît que le régime litigieux, en combinant ces bases, même si celles-ci reposent sur des critères, en eux-mêmes, de nature générale, opère, en fait, une discrimination entre des sociétés se trouvant dans une situation comparable au regard de l'objectif poursuivi par le projet de réforme fiscale, à savoir celui d'introduire un système général d'imposition pour toutes les sociétés établies à Gibraltar ». Ultérieurement, voir les conclusions de l'Avocat général Bobek sous l'arrêt CJUE, 30 juin 2016, *Belgique c. Commission*, aff. C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, points 29 et s. « Il ne fait aucun doute que la définition du "cadre de référence" est au cœur du critère de la sélectivité. Toutefois, en ce qui concerne la relation entre sa formulation et son contenu véritable, ce cœur fait penser à celui d'une poupée russe : ce n'est qu'en ouvrant la couche extérieure que l'on s'aperçoit que la notion essentielle est en fait celle de la "discrimination". En outre, dans cette notion à son tour, on trouve cachée, encore plus profondément, la notion de "comparabilité". C'est ainsi que, en recherchant le contenu véritable de la sélectivité, on arrive à la notion de "comparabilité", particulièrement bien connue dans d'autres domaines du droit de l'Union ». Pour un exposé détaillé, voir THOMAS (S.), « Sélectivité et discrimination : quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 décembre 2016 dans les affaires *World Duty Free Group* et *Hansestadt Lübeck* », *Lamy Concurrence*, 2017, n° 58, pp. 37-44, spéc. note 51.

¹³⁵³ CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, aff. jtes C-20/15 P et C-21/15 P, précité, point 54 ; voir également le point 60 (emphasis ajoutée par nos soins).

Cette approche soulève quelques difficultés.

iii) Points de difficultés

296. Sélectivité et grand nombre de bénéficiaires.- À cet égard, il faut cependant se garder de se raccrocher à des dialectiques simplistes. En effet, « l'application du régime des aides d'État [...] ne porte pas nécessairement sur le point de savoir si les opérateurs économiques bénéficiant d'avantages spécifiques sont en minorité par rapport à ceux soumis au régime "normal" ou "général" »¹³⁵⁴. Plus encore, « ni le nombre élevé d'entreprises bénéficiaires (pouvant même aller jusqu'à l'ensemble des entreprises d'un secteur donné) ni la diversité et la taille des secteurs auxquels ces entreprises appartiennent ne permettent [d'écarter la qualification d'aide] »¹³⁵⁵.

297. Sélectivité et ouverture de la mesure à tous.- Plus encore, peu importe que l'avantage soit ouvert à tous les contribuables. Certes, dans sa communication de 1998¹³⁵⁶, la Commission affirmait que les mesures fiscales formellement ouvertes à tous et effectivement applicables indifféremment à toutes les entreprises sur une base objective (non discrétionnaire) constituaient en principe des mesures générales (non sélectives). L'affaire du *goodwill* espagnol (2014 et 2016), récemment tranchée, a toutefois conduit à une évolution significative à cet égard. Alors que le Tribunal avait estimé qu'« une mesure dont l'application est indépendante de la nature de l'activité des entreprises n'est, a priori, pas sélective » et que la sélectivité « ne peut résulter de la seule constatation qu'une dérogation à un régime commun ou "normal" d'imposition a été instituée »¹³⁵⁷, la Cour de justice a jugé sur pourvoi que l'ouverture du dispositif à tous n'empêchait pas la sélectivité : la dérogation discriminatoire étant le seul

¹³⁵⁴ Voir en ce sens les conclusions de l'Avocat général Fennelly sous l'arrêt CJCE, 20 septembre 2001, *Banks*, aff. C-390/98, *Rec.* p. I-6617, point 19 des conclusions.

¹³⁵⁵ Voir par exemple CJCE, 17 juin 1999, *Belgique c. Commission*, aff. C-75/97, *Rec.* p. I-3671, point 32 ; CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, aff. C-143/99, *Rec.* p. I-8365, point 48. Cette affirmation est reprise par la communication de 2016, précitée, point 118.

¹³⁵⁶ Communication de 1998, précitée, points 13 et 14.

¹³⁵⁷ Trib. UE, 7 novembre 2014, *Autogrill Espana c. Commission*, aff. T-219/10, ECLI:EU:T:2014:939, point 45 et Trib. UE, 7 novembre 2014, *Banco Santander et Santusa*, aff. T-399/11, ECLI:EU:T:2014:938, point 49 ; N.B. : les deux arrêts sont quasiment identiques mais les affaires ne sont pas jointes devant le Tribunal ; voir également, dans l'affaire du *leasing* fiscal espagnol, Trib. UE, 17 décembre 2015, *Espagne e.a. c. Commission*, aff. jtes. T-515/13 et T-719/13, ECLI:EU:T:2015:1004.

paramètre pertinent, toute subtilité liée à l'accessibilité de la mesure est refusée¹³⁵⁸. Alors que cette position a suscité de nombreuses critiques, y compris de la part de certains avocats généraux¹³⁵⁹, la Cour a maintenu son cap et confirmé sa position dans l'affaire du *leasing* fiscal espagnol¹³⁶⁰ (2018) puis, réunie en Grande chambre, dans l'arrêt *A-Brauerei*¹³⁶¹ (2018). La sélectivité prend ainsi une dimension résolument objective fondée sur la dialectique « régime normal / dérogation », indépendamment de toute considération subjective tenant à l'isolation concrète des entreprises bénéficiaires¹³⁶².

298. Modalités de la comparaison.- À partir des développements qui précèdent, on comprend que la conception actuelle de la sélectivité impose de se soumettre à l'exercice de la comparaison, dont on sait qu'il peut être fort ardu – et fort casuistique –, comme en témoigne déjà son utilisation nébuleuse dans le cadre des libertés de circulation¹³⁶³. De même qu'en matière de libertés de circulation, l'examen du caractère comparable des situations s'effectue selon une approche téléologique, c'est-à-dire « à

¹³⁵⁸ CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, aff. jtes C-20/15 P et C-21/15 P, précité, point 87.

¹³⁵⁹ Dans ses conclusions dans l'affaire *A-Brauerei* (CJUE (gde ch.), 19 décembre 2018, *A-Brauerei*, aff. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024), l'Avocat général Saugmandsgaard Øe a suggéré à la Cour de modifier son approche actuelle basée sur la « méthode du cadre de référence » et la notion de discrimination car il estime qu'elle « invite à passer en revue l'ensemble des régimes fiscaux des États membres à la recherche de discriminations » (point 9 des conclusions). Il a préconisé de s'en remettre plutôt à ce qu'il appelle la « méthode classique » basée sur l'idée de « disponibilité générale » (voir points 61 à 88 des conclusions, qui constituent le cœur du raisonnement proposé). En particulier, il relève que « 71. Selon la méthode d'analyse classique fondée sur l'idée de disponibilité, la sélectivité s'apprécie avant le moment où une entreprise prend une décision lui permettant de bénéficier d'un avantage, telle qu'un investissement, l'engagement d'un travailleur ou une opération de transformation au sein d'un groupe de sociétés. Selon cette première approche, un avantage n'est pas sélectif si le comportement ciblé par cet avantage peut être adopté par toute entreprise. 72. À l'inverse, la méthode du cadre de référence conduit à apprécier la sélectivité après une telle prise de décision, en comparant la situation des entreprises bénéficiant effectivement de l'avantage – parce qu'elles ont adopté le comportement ciblé – avec la situation des entreprises n'en bénéficiant pas – parce qu'elles n'ont pas adopté ce comportement. À l'évidence, cette seconde approche fait rentrer dans la discipline des aides d'État un grand nombre de différenciations fiscales qui sont exclues en amont par la première approche. [...] 74. Or, dans un domaine tel que la fiscalité, qui est intimement lié à la souveraineté des États membres, qui n'est pas ou peu harmonisé au niveau de l'Union, et qui soulève des questions politiques délicates telles que l'égalité devant l'impôt ou la progressivité de l'impôt, il est permis de se demander si l'utilisation d'une méthode d'analyse moins intrusive, fondée sur la notion de "disponibilité générale", n'est pas plus appropriée ».

¹³⁶⁰ CJUE, 25 juillet 2018, *Commission c. Espagne et Lico Leasing*, aff. C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591, points 68 et s.

¹³⁶¹ CJUE (gde ch.), 19 décembre 2018, *A-Brauerei*, aff. C-374/17, précité, points 19 et s.

¹³⁶² En ce sens, voir KARPENSCHIF (M.), *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, coll. Competition law – Droit de la concurrence, 2^{ème} éd., 2017, 513 p., spéc. pp. 58-59.

¹³⁶³ Voir sur ce point nos observations formulées dans le chapitre précédent, §§ 228 et s.

la lumière des objectifs poursuivis ». On notera toutefois que des variations sensibles ont affecté ce paramètre¹³⁶⁴ : en effet, si la CJUE se réclame d'une « jurisprudence constante » pour évoquer l'objectif poursuivi par le régime commun – référence que l'on retrouve effectivement dans l'arrêt *Paint Graphos*¹³⁶⁵ (2011) et plusieurs décisions postérieures¹³⁶⁶ –, elle passe sous silence la conception originaire du test de comparabilité forgé dans l'arrêt *Adria-Wien*¹³⁶⁷ (2001) qui reposait plutôt sur les objectifs de la mesure litigieuse (donc la mesure favorable)¹³⁶⁸. Et comme l'ont fait remarquer certains auteurs, cette réorientation conceptuelle n'est pas anodine¹³⁶⁹. Elle a pour effet de maintenir le curseur d'analyse au niveau du régime général – déjà déterminé selon une approche très large –, de focaliser l'attention sur ce cadre normal. Le test de comparabilité devient ainsi plus abstrait car sensiblement déconnecté des préoccupations propres à la mesure litigieuse¹³⁷⁰.

Quoi qu'il en soit, précisons que la détermination concrète des objectifs ne dépend pas exclusivement des intentions affichées par l'État mais s'opère plutôt sous le contrôle objectif des institutions européennes (Commission ou Cour de justice), à la lumière des indications fournies par l'État (dans les travaux parlementaires par exemple)¹³⁷¹.

¹³⁶⁴ ISMER (R.) et PIOTROWSKI (S.), « The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies », *Intertax*, 2015, n° 10, pp. 559-570, spéc. p. 559 ; BARTOSCH (A.), « Is There a Need for a Rule of Reason in European State Aid Law? Or How to Arrive at a Coherent Concept of Material Selectivity », *Common Market Law Review*, 2010, n° 3, pp. 729-752 ; MICHEAU (C.), *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2012, 266 p., spéc. p. 116.

¹³⁶⁵ CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos*, aff. jtes C-78/08, C-79/08 et C-80/08, précité, point 49.

¹³⁶⁶ CJUE, 9 octobre 2014, *Navantia*, aff. C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262 ; CJUE, 18 juillet 2013, *P Oy*, aff. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525.

¹³⁶⁷ CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, aff. C-143/99, précité.

¹³⁶⁸ Sur cette déviation dans l'analyse, voir ISMER (R.) et PIOTROWSKI (S.), « The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies », *Intertax*, 2015, n° 10, pp. 559-570, spéc. p. 559 ainsi que MICHEAU (C.), *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2012, 266 p., spéc. pp. 101 et s.

¹³⁶⁹ ISMER (R.) et PIOTROWSKI (S.), « The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies », *Intertax*, 2015, n° 10, pp. 559-570.

¹³⁷⁰ *Ibid.*

¹³⁷¹ Voir par exemple l'usage qui en est fait dans l'affaire de la clause d'assainissement allemande, tant par le Tribunal que par l'avocat général dans le cadre du pourvoi (Trib. UE, 4 février 2016, *GfKL Financial Services c. Commission*, aff. T-620/11, précité, point 163 ; Trib. UE, 4 février 2016, *Heitkamp Bauholding c. Commission*, aff. T-287/11, précité, point 169 ; CJUE, 28 juin 2018, *Dirk Andres*, aff. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, points 125 et s.).

La méthode d'analyse traditionnelle de la sélectivité, qui consiste à mettre en évidence une dérogation au système fiscal normal, peut ponctuellement être remplacée par une méthode alternative qui permet d'appréhender spécifiquement les régimes intrinsèquement discriminatoires.

b) Méthode alternative adaptée aux régimes intrinsèquement discriminatoires

299. Hypothèse « Gibraltar ».- Si la méthode d'analyse préconisée repose essentiellement sur la dialectique « cadre normal/dérogation », l'absence de dérogation ne fait pas nécessairement obstacle à la sélectivité. Tel est le cas lorsque le système de référence est lui-même *intrinsèquement discriminatoire*, comme l'indique l'affaire *Gibraltar*¹³⁷² (2011). Dans cette affaire était en cause le système fiscal de Gibraltar organisé autour de quatre taxes : une taxe d'enregistrement des sociétés, une imposition en fonction du nombre de salariés plafonnée à 15% des bénéfices, une imposition sur l'occupation de locaux professionnels plafonnée à 15% des bénéfices, un impôt supplémentaire pour les services financiers et les entreprises de réseau calculé sur les bénéfices. S'il s'agissait bien là du régime fiscal « général », celui-ci favorisait structurellement les sociétés *off-shore* et opérait ainsi « une discrimination entre des entreprises se trouvant dans une situation comparable au regard de l'objectif [qui était] d'introduire une imposition généralisée de toutes les sociétés résidentes »¹³⁷³. D'après la Cour de justice elle-même, cette solution ne doit toutefois pas être « extrapolée au-delà de cette situation particulière »¹³⁷⁴ et si, aux fins d'établir la sélectivité d'une mesure fiscale, il n'est pas toujours nécessaire que celle-ci ait un caractère dérogatoire par rapport à un régime fiscal commun, la circonstance qu'elle présente un tel caractère [reste] tout à fait pertinente » pour examiner la majorité des problématiques¹³⁷⁵.

¹³⁷² CJUE (gde ch.), 15 novembre 2011, *Commission et Espagne c. Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, précité.

¹³⁷³ *Id.*, point 101 ; confirmé par CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, précité, point 74.

¹³⁷⁴ CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, précité, point 30.

¹³⁷⁵ *Id.*, point 77.

À l'issue de ces développements, on constate qu'en raison de la conception particulièrement englobante de la sélectivité, « toutes les mesures fiscales sont des aides d'État en puissance dès lors qu'elles ne s'appliquent pas uniformément à tous les contribuables et qu'elles favorisent les uns par rapport aux autres »¹³⁷⁶. Cette intensité notionnelle est adossée à des modalités de contrôle abouties qui en décuplent l'effet, ce qui renforce d'autant la dynamique de cohérence matérielle autour de la libre concurrence que le droit des aides d'État imprime aux systèmes fiscaux nationaux.

B. Les modalités de l'encadrement

300. Double encadrement.- L'encadrement des aides d'État déploie deux modalités procédurales distinctes mais complémentaires qui permettent à l'Union européenne de maintenir efficacement le libre jeu de la concurrence au sein du marché intérieur¹³⁷⁷. D'une part, seules des aides « compatibles » avec le marché intérieur sont tolérées. Cette question engage des conséquences différentes selon que l'on a affaire à une aide déjà « existante » (1) ou « nouvelle » (2). D'autre part, les aides doivent impérativement être « légales », c'est-à-dire avalisées par la Commission européenne. L'illégalité déclenche une obligation de rétablissement de la concurrence par le biais d'une récupération de l'aide accordée (3).

¹³⁷⁶ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 371.

¹³⁷⁷ Le régime procédural des aides d'État est fixé dans plusieurs règlements, notamment le règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (« règlement de procédure »), *JOUE* n° L 248 du 24 septembre 2015, pp. 9-29 qui consolide toutes les modifications substantielles apportées au précédent règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité, *JOCE* n° L 83 du 27 mars 1999, pp. 1-9, ainsi que le règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *JOUE* n° L 140 du 30 avril 2004, pp. 1-134. De façon générale, sur le régime procédural du contrôle des aides d'État, voir PICOD (F.), « Aides d'État – Régime procédural », *Jurisclasseur Europe Traité*, fasc. n° 1532, date de fraîcheur : septembre 2014.

1. Contrôle des aides existantes

301. Examen permanent.- En vertu des paragraphes 1 et 2 de l'article 108 TFUE¹³⁷⁸, les aides *existantes* (c'est-à-dire les avantages mis en place avant l'adhésion à l'UE, qui sont devenus des aides à la suite de l'évolution du marché intérieur¹³⁷⁹ ou qui datent de plus de dix ans¹³⁸⁰) font l'objet d'un examen permanent par la Commission européenne. Concrètement, la Commission charge d'office – le cas échéant sur incitation d'un plaignant – d'examiner les dispositifs nationaux qui éveillent d'éventuels doutes quant à leur compatibilité avec le principe de libre concurrence. Cela signifie que des avantages anciens, voire des avantages déjà validés, peuvent voir leur compatibilité avec le marché intérieur régulièrement réévaluée. Lorsque la Commission décèle une incompatibilité, elle en demande le démantèlement à l'État membre concerné¹³⁸¹.

À cet examen régulier des aides existantes s'ajoute un contrôle préventif des aides nouvelles, de façon à assurer une cohérence d'ensemble la plus complète possible.

¹³⁷⁸ Ces paragraphes se lisent comme suit : « 1. La Commission procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États. Elle propose à ceux-ci les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché intérieur. 2. Si, après avoir mis les intéressés en demeure de présenter leurs observations, la Commission constate qu'une aide accordée par un État ou au moyen de ressources d'État n'est pas compatible avec le marché intérieur aux termes de l'article 107, ou que cette aide est appliquée de façon abusive, elle décide que l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier dans le délai qu'elle détermine. Si l'État en cause ne se conforme pas à cette décision dans le délai imparti, la Commission ou tout autre État intéressé peut saisir directement la Cour de justice de l'Union européenne, par dérogation aux articles 258 et 259. Sur demande d'un État membre, le Conseil, statuant à l'unanimité, peut décider qu'une aide, instituée ou à instituer par cet État, doit être considérée comme compatible avec le marché intérieur, en dérogation des dispositions de l'article 107 ou des règlements prévus à l'article 109, si des circonstances exceptionnelles justifient une telle décision. Si, à l'égard de cette aide, la Commission a ouvert la procédure prévue au présent paragraphe, premier alinéa, la demande de l'État intéressé adressée au Conseil aura pour effet de suspendre ladite procédure jusqu'à la prise de position du Conseil. Toutefois, si le Conseil n'a pas pris position dans un délai de trois mois à compter de la demande, la Commission statue ». Ces paragraphes ne sont toutefois pas d'effet direct ; voir CJCE, 22 mars 1977, *Ianelli & Volpi*, aff. 74/76, *Rec.* p. 557.

¹³⁷⁹ Cette hypothèse n'est pas très claire en jurisprudence ; pour un exemple de refus en matière fiscale, voir CJUE (ord.), 4 décembre 2014, *Adiamix*, aff. C-202/14, ECLI:EU:C:2014:2420, qui précise que la communication de 1998 sur les aides de nature fiscales ne constitue pas une évolution du marché intérieur.

¹³⁸⁰ Art. 1 sous b) du règlement (UE) 2015/1589, précité.

¹³⁸¹ Art. 108 § 1 et 2 TFUE.

2. Contrôle des aides nouvelles

302. Obligation de notification.- Selon l'article 108 § 3 TFUE¹³⁸², les aides « nouvelles », c'est-à-dire, schématiquement, les aides projetées¹³⁸³, sont soumises à un contrôle préventif¹³⁸⁴ et doivent en principe être systématiquement notifiées à la Commission avant leur mise en place effective (effet suspensif de la notification) pour qu'elle puisse vérifier leur compatibilité avec le marché intérieur¹³⁸⁵ et, le cas échéant, donner son « feu vert ». Il s'agit là d'une compétence exclusive de la Commission européenne qui permet d'assurer une appréciation homogène des aides utiles au marché intérieur au niveau de l'Union. Concrètement, après que l'État membre désireux d'octroyer une aide à une ou plusieurs entreprise(s) a notifié son intention à la Commission européenne, celle-ci examine le projet. À l'issue d'une phase d'examen préliminaire de deux mois, elle peut émettre une décision de non-aide, d'aide compatible ou pas de décision du tout (ce qui représente une décision implicite d'acceptabilité) et la mesure peut être valablement octroyée. En revanche, en cas de doute, la Commission peut ouvrir une procédure d'enquête approfondie (d'une durée maximale de dix-huit mois en principe, souvent plus longue en pratique) de façon à affiner son avis¹³⁸⁶. Au terme de cette procédure, elle peut conclure là encore à l'absence d'aide, l'existence d'une aide incompatible, l'existence d'une aide

¹³⁸² Cette disposition se lit comme suit : « 3. La Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché intérieur, aux termes de l'article 107, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale ».

¹³⁸³ Les aides nouvelles se définissent plus facilement par opposition aux aides « existantes », c'est-à-dire les avantages mis en place avant l'adhésion à l'UE, qui sont devenus des aides à la suite de l'évolution du marché intérieur ou qui datent de plus de dix ans.

¹³⁸⁴ Sur cette expression, voir CJCE (gde ch.), 12 février 2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF)*, aff. C-199/06, *Rec. p. I-469*, point 37. Sur le régime de contrôle, voir notamment PICOD (F.), « Aides d'État – Régime procédural », *Jurisclasseur Europe Traité*, fasc. n° 1532, date de fraîcheur : septembre 2014, points 10 et s. ; MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 344 et s.

¹³⁸⁵ À noter qu'une aide déjà notifiée et validée mais qui aurait subi des modifications « autres que des modifications de caractère purement formel ou administratif » est soumise à une nouvelle obligation de notification (art. 4 du règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *JOUE* n° L 140 du 30 avril 2004, pp. 1-134. En particulier, une augmentation de plus de 20 % du budget initial d'un régime d'aide existant constitue une modification de ce régime d'aide (CJUE, 20 septembre 2018, *Carrefour Hypermarchés*, aff. C-510/16, ECLI:EU:C:2018:751) mais des difficultés d'appréciation peuvent demeurer.

¹³⁸⁶ Art. 4 à 6 ainsi que 9 du règlement (UE) 2015/1589, précité.

compatible sous conditions ou encore à l'incompatibilité de la mesure envisagée¹³⁸⁷. Dans ce dernier cas, l'État doit renoncer à son projet.

Le non-respect de l'obligation de notification, c'est-à-dire la mise en œuvre de l'aide sans notification préalable (ou, en cas de notification, la mise en œuvre sans attendre le « feu vert » de la Commission), entraîne l'illégalité de l'aide. Cela est relativement fréquent dès lors que les États ne notifient pas les dispositifs qu'ils ne considèrent pas comme des aides.

3. *Obligation de récupération des aides illégales*

303. Obligation de récupération des aides illégales.- En premier lieu, l'illégalité d'une mesure d'aide peut être constatée par la Commission européenne à l'occasion d'une enquête qu'elle aurait ouverte au sujet d'un dispositif qui lui paraîtrait suspect. Si l'incompatibilité avec le marché intérieur est avérée¹³⁸⁸, elle ordonne la récupération de l'aide pour rétablir l'équilibre économique qui a été rompu sans son accord¹³⁸⁹. En revanche, si l'aide se révèle compatible, l'illégalité est purgée¹³⁹⁰.

En second lieu, si l'illégalité d'une aide est soulevée devant les juges nationaux¹³⁹¹ et confirmée par eux, ceux-ci ont l'obligation d'enjoindre la récupération de l'aide¹³⁹², et

¹³⁸⁷ *Ibid.*

¹³⁸⁸ Art. 16 du règlement (UE) 2015/1589, précité

¹³⁸⁹ On notera que la Commission peut également ordonner la récupération de l'aide, à titre provisoire, si elle n'a pas encore statué sur sa compatibilité avec le marché intérieur – c'est-à-dire sans avoir évalué ses éventuels effets bénéfiques pour les dynamiques du marché commun – mais qu'il y a urgence à agir. Voir CJCE, 14 février 1990, *France c. Commission*, aff. C-301/87, *Rec.* p. I-307 ; voir surtout art. 13 du règlement (UE) 2015/1589, précité (anc. art. 14 du règlement (CE) n° 659/1999, précité). En pratique, elle prend cependant généralement le temps d'effectuer un examen de fond avant d'enjoindre toute récupération, surtout dans la mesure où, en principe, la compatibilité de l'aide purge son illégalité.

¹³⁹⁰ Sur ce point, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 350.

¹³⁹¹ L'art. 108 § 3 TFUE est d'effet direct ; voir CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c. ENEL*, aff. 6/64, *Rec.* p. 1141.

¹³⁹² CJCE, 11 juillet 1996, *Syndicat français de l'Express International (SFEI)*, aff. C-39/94, *Rec.* p. I-3547 ; voir aussi Commission européenne, *Communication relative à l'application des règles en matière d'aides d'État par les juridictions nationales*, JOUE n° C 85 du 9 avril 2009, pp. 1-23. Voir aussi art. 16 du règlement (UE) 2015/1589, précité. Cette obligation d'ordonner la récupération, qui pèse sur les juges nationaux, ne vaut pas dans l'hypothèse où, faisant l'objet d'un examen de compatibilité par la Commission en parallèle de la procédure nationale, l'aide illégale aurait été déclarée compatible avec le marché intérieur par la Commission entre la date de saisine de la juridiction et la date de la décision. Voir en ce sens CJCE (gde ch.), 12 février

ce indépendamment de l'éventuelle compatibilité de l'aide avec le marché intérieur dès lors que cette question ne relève pas de leur compétence mais de l'appréciation exclusive de la Commission européenne.

304. Modalités de la récupération.- L'obligation de récupération, qui se prescrit par dix ans¹³⁹³, s'explique par la nécessité de « [rétablir] la situation antérieure au versement de l'aide illégale [ce qui] suppose que tous les avantages financiers résultats de l'aide, qui ont des effets anticoncurrentiels sur le marché commun, aient été éliminés »¹³⁹⁴. Elle doit être exécutée sans délai et est en principe assortie d'intérêts¹³⁹⁵, dès lors que le fait de ne pas réclamer, lors de la récupération, les intérêts sur les sommes octroyées illégalement, reviendrait à maintenir, au profit de l'entreprise bénéficiaire, des avantages financiers indus¹³⁹⁶. D'ailleurs, la récupération ne peut être mise en échec qu'en cas d'impossibilité absolue démontrée par l'État membre ou lorsqu'elle va à l'encontre d'un principe général de droit de l'Union européenne, ce qui est très rarement reconnu¹³⁹⁷. En pratique, ce fut le plus souvent le principe de confiance légitime¹³⁹⁸ qui fut invoqué mais il est de jurisprudence constante que « les entreprises bénéficiaires d'une aide ne sauraient avoir, en principe, une confiance légitime dans la régularité de l'aide que si celle-ci a été accordée dans le respect de la procédure prévue

2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF)*, aff. C-199/06, *Rec.* p. I-469, points 32-55. Dans ce cas, le juge n'est tenu que d'ordonner le paiement des intérêts.

¹³⁹³ Art. 17 du règlement (UE) 2015/1589, précité.

¹³⁹⁴ TPICE, 8 juin 1995, *Siemens c. Commission*, aff. T-459/93, *Rec.* p. II-1675, points 97 à 101. On remarquera d'ailleurs que l'approche du droit de l'Union européenne est différente de celle adoptée en droit de l'OMC qui repose plutôt sur l'idée de sanctionner et interdire les pratiques anti-concurrentielles pour le futur ; sur la comparaison de ces deux systèmes juridiques, voir MICHEAU (C.), *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2012, 266 p. ; SADOWSKY (M.), *Droit de l'OMC, droit de l'Union européenne et fiscalité directe*, Bruxelles, Larcier, 2013, 613 p.

¹³⁹⁵ Ces intérêts sont calculés sur la base d'un taux approprié fixé par la Commission ; ils courent à compter de la date à laquelle l'aide illégale a été mise à la disposition du bénéficiaire jusqu'à celle de sa récupération ; voir art. 9 du règlement (CE) n° 794/2004, précité.

¹³⁹⁶ TPICE, 16 décembre 1999, *Acciaierie di Bolzano c. Commission*, aff. T-158/96, *Rec.* p. II-3927, points 148-150.

¹³⁹⁷ On remarquera toutefois avec intérêt l'arrêt CJUE (gde ch), 6 novembre 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori*, aff. jtes C-622/16 P à C-624/16 P, ECLI:EU:C:2018:873, dans lequel la Cour de justice, suivant son avocat général, estime qu'il existe un principe général de droit de l'Union selon lequel « à l'impossible nul n'est tenu » (point 79). Dès lors, la Commission européenne ne saurait adopter, sous peine d'invalidité, une injonction de récupération dont l'exécution serait, dès son adoption, de manière objective et absolue, impossible à réaliser (point 82).

¹³⁹⁸ Sur le sujet de la confiance légitime en matière d'aides d'État, voir notamment PICOD (F.), « Aides d'État – Régime procédural », *Jurisclasser Europe Traité*, fasc. n° 1532, date de fraîcheur : septembre 2014, points 91 et s. et jurisprudence citée.

par le traité FUE [*nda* : notification de la mesure à la Commission et obtention du feu vert]. En effet, un opérateur économique diligent doit normalement être en mesure de s'assurer que cette procédure a été respectée »¹³⁹⁹.

En définitive, contrairement aux libertés de circulation qui exigent la suppression de la discrimination par l'extension de l'avantage aux situations transfrontalières défavorisées (du moins pour le passé¹⁴⁰⁰), la contrariété d'une mesure fiscale au droit des aides d'État déclenche une égalité « par le bas » puisque la situation est rééquilibrée en s'alignant sur le traitement le moins avantageux.

305. Difficultés.- On soulignera toutefois qu'une telle obligation de récupération peut soulever des difficultés pratiques, particulièrement en matière fiscale, dès lors que les avantages litigieux sont généralement issus de règles de portée « générale » et concernent un grand nombre de bénéficiaires : l'identification des bénéficiaires ainsi que le calcul des montants à récupérer peuvent être difficiles¹⁴⁰¹. Du côté des opérateurs, cette obligation de restitution peut également représenter une gêne économique considérable.

À partir des développements qui précèdent, il apparaît clairement que le droit des aides d'État tend à stigmatiser les avantages fiscaux accordés aux entreprises lorsque, appliqués de manière discriminatoire, ils faussent la concurrence. Par le truchement de

¹³⁹⁹ Pour un exemple récent, voir Trib. UE, 4 février 2016, T-620/11, *GFKL Financial Services c. Commission*, ECLI:EU:T:2016:5, point 188 ; précédemment CJCE, 7 mars 2002, *Italie c. Commission*, aff. C-310/99, *Rec.* p. I-2289. En jurisprudence fiscale française, voir par exemple CE, 16 mars 2016, *SAS Rapa*, n° 377874. En revanche, il est admis que les réponses de la Commission à des questions parlementaires déclenchent une confiance légitime même lorsque la formulation de la réponse est très prudente (par exemple, utilisation des verbes *would*, *should*, *it appears* etc.) ; voir Trib. UE, 15 novembre 2018, *Deutsche Telekom c. Commission*, aff. T-207/10, ECLI:EU:T:2018:786. Voir aussi : CJCE (gde ch.), 12 février 2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF)*, aff. C-199/06, *Rec.* p. I-469.

¹⁴⁰⁰ La censure d'une restriction aux libertés de circulation impose à l'État de mettre fin à la discrimination. Pour les situations passées, il devra rééquilibrer la situation en étendant l'avantage aux contribuables qui en étaient privés jusqu'alors. Pour l'avenir, il peut choisir de maintenir un avantage élargi mais rien ne l'empêche de supprimer l'avantage pour tout le monde.

¹⁴⁰¹ Pour des exemples d'affaires où la difficulté s'est posée, voir CJCE, 13 novembre 2008, *Commission c. France*, aff. C-214/07, *Rec.* p. I-8357 ; CJUE, 13 février 2014, *Mediaset*, aff. C-69/13, ECLI:EU:C:2014:71. Pour un exemple des difficultés d'identification des bénéficiaires d'une aide en jurisprudence française (notamment en cas de cession de l'entreprise), voir CE, 3e et 8e ch., 24 novembre 2017, *Sté Railtech International*, n° 403183.

cette discipline, le droit de l'Union européenne oblige progressivement les systèmes fiscaux des États membres à converger autour de l'objectif d'une concurrence libre et non faussée. Comme le relève l'Avocat général Saugmandsgaard Øe dans l'affaire *A-Brauerei* (2018), le droit des aides d'État permet de « "lisser" les régimes fiscaux nationaux en exigeant la suppression des différenciations légitimement établies pour des raisons sociales, économiques, environnementales ou autres »¹⁴⁰². Ce processus de convergence est particulièrement intense, dès lors qu'il ne souffre que peu de contraintes techniques et fait, en outre, l'objet d'une instrumentalisation politique.

Section 2 – L'intensité de l'encadrement

306. Systématique et instrumentalisation.- Compte tenu de l'interprétation extensive de la notion d'aide, on peut être tenté de percevoir « toutes les mesures fiscales [comme] des aides d'État en puissance dès lors qu'elles ne s'appliquent pas uniformément à tous les contribuables »¹⁴⁰³. On nuancera certes cette remarque en soulignant que l'interdiction des avantages concurrentiels de nature fiscale n'est pas absolue, mais il faut néanmoins admettre que ces limites restent relatives car très systématisées (§ 1), de sorte qu'elles n'entament pas véritablement les effets « intégratifs » – plus ou moins explicites mais bien marqués – que déploie le droit des aides d'État à l'égard des systèmes fiscaux nationaux¹⁴⁰⁴. D'ailleurs, le régime d'encadrement des aides fiscales est si efficace que, au-delà de son intérêt pour rétablir la concurrence entre entreprises, il a été instrumentalisé pour neutraliser la concurrence entre États¹⁴⁰⁵ résultant d'avantages fiscaux « dommageables » (§ 2).

¹⁴⁰² Conclusions de l'Avocat général Saugmandsgaard Øe dans l'affaire CJUE (gde ch.), 19 décembre 2018, *A-Brauerei*, aff. C-374/17, précité, point 77 des conclusions.

¹⁴⁰³ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 371.

¹⁴⁰⁴ PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. la deuxième partie de la thèse ; pour une synthèse de son propos, voir spéc. p. 483.

¹⁴⁰⁵ *Ibid.*, spéc. p. 339 et pp. 360 et s., qui observe que le contrôle des aides d'État rétablit la concurrence entre entreprises et neutralise la concurrence entre États.

§ 1. *Les limites relatives de la prohibition des aides d'État*

307. Deux types de limites.- En tant que règle de concurrence, le droit des aides d'État a un champ d'application restreint, *ratione personae*, aux « entreprises ». Celles-ci font néanmoins l'objet d'une définition autonome extensive qui renvoie à « toute entité exerçant une activité économique, indépendamment de son statut juridique et de son mode de financement »¹⁴⁰⁶, dès lors qu'elle offre des biens ou des services sur un marché donné et n'est pas uniquement en charge de missions purement sociales ou réduites à l'exercice de prérogatives de puissance publique. Au-delà de cette circonscription du champ d'application, d'autres limites apparaissent. Des contraintes notionnelles surgissent au stade de la qualification de l'aide (A). Des limites affectent également son régime (B), mais leur effet centrifuge sur la convergence des systèmes fiscaux reste contenu.

A. Le dépassement des difficultés notionnelles

308. Approche par la discrimination.- Telle qu'elle est interprétée, la notion d'aide d'État renferme implicitement la notion de discrimination¹⁴⁰⁷. Ainsi, de la même manière que les pures disparités entre les systèmes fiscaux qui aboutissent à des surcharges fiscales sont insaisissables au regard des libertés de circulation¹⁴⁰⁸, celles qui génèrent des avantages fiscaux sont tout aussi difficiles à saisir¹⁴⁰⁹ dès lors qu'elles ne sont pas imputables à un État qui mettrait en place un régime fiscal dérogatoire et

¹⁴⁰⁶ CJCE, 23 avril 1991, *Höfner et Elser*, aff. C-41/90, *Rec. p. I-1979*, point 21 ; CJCE, 17 février 1993, *Poucet et Pistre*, aff. jtes C-159/91 et C-160/91, *Rec. p. I-637*, point 17. Peu importe donc l'absence de but lucratif, la forme, la personnalité juridique, ou encore les modalités de rémunération ; voir KARPENSCHIF (M.), *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, coll. Competition law – Droit de la concurrence, 2^{ème} éd., 2017, 513 p., spéc. pp. 26-29 et jurisprudence citée. Voir aussi IDOT (L.), « La notion d'entreprise, révélateur de l'ordre concurrentiel », in *L'ordre concurrentiel, Mélanges en l'honneur de Antoine Pirovano*, Paris, Frison-Roche, 2003, 688 p., pp. 523-546.

¹⁴⁰⁷ Sur ce point, voir nos observations *supra* § 295.

¹⁴⁰⁸ Voir *supra* dans le chapitre précédent, § 234.

¹⁴⁰⁹ Sur la pertinence de cette solution symétrique, voir SZUDOCZKY (R.) et VAN DE STREEK (J.L.), « Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct: When a "Disparity" Is Selective and Harmful », *Intertax*, 2010, n° 5, pp. 260-280, spéc. pp. 271-272.

discriminatoire (1). En outre, c'est ici l'occasion de souligner les difficultés que cet appui sur la notion de discrimination génère (2).

1. Vers une neutralisation des disparités avantageuses

309. Approche mono-étatique¹⁴¹⁰.- L'impossibilité d'appréhender les disparités avantageuses par le biais du droit des aides d'État est clairement affirmée par la Commission européenne depuis sa décision sur le régime fiscal de l'*interest box* néerlandaise (2009)¹⁴¹¹. Très schématiquement, ce régime prévoyait, entre autres, un allègement d'impôt sur les intérêts intragroupe : lorsque le solde entre les intérêts reçus et les intérêts versés était positif, le régime réduisait le taux d'imposition à 5% au lieu du taux normal d'impôt sur les sociétés de 25,5%¹⁴¹². Dans la mesure où ce régime ne bénéficiait qu'aux sociétés membres d'un groupe et non aux sociétés indépendantes, la Commission avait suspecté une aide d'État et avait ouvert une enquête approfondie. Dans sa décision finale elle a toutefois convenu que « les Pays-Bas ne sont pas responsables d'un avantage découlant d'une situation internationale en raison d'un taux d'imposition faible aux Pays-Bas qui n'est pas contrebalancé par une déductibilité réduite dans ce pays, mais auquel correspond une déduction normale à l'étranger »¹⁴¹³. Elle a alors estimé que « les avantages au niveau des groupes multinationaux qui résultent d'une situation transfrontalière [...] sont la conséquence de disparités fiscales entre les différentes juridictions fiscales et qu'ils ne doivent donc pas être pris en considération dans l'appréciation de la mesure au regard des règles en matière d'aides d'État »¹⁴¹⁴. Si cette conclusion est sans doute critiquable au regard de la mesure d'espèce qui, loin d'être indistinctement applicable, bénéficiait exclusivement aux groupes de sociétés et matérialisait dès lors un traitement différencié, le constat de

¹⁴¹⁰ Cette idée est développée par le Professeur Frans Vanistendael à l'égard des libertés de circulation dans VANISTENDAEL (F.), « Ability to Pay in European Community Law », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 121-134. Elle nous semble valable, *mutatis mutandis*, dans le cadre des aides d'État.

¹⁴¹¹ Commission européenne, décision C4/2007 du 8 juillet 2009.

¹⁴¹² Le traitement applicable en cas de solde négatif était une déduction complète à un taux de 5 %.

¹⁴¹³ Commission européenne, décision C4/2007 du 8 juillet 2009, point 115.

¹⁴¹⁴ *Ibid.*, point 117.

l'impuissance du droit des aides d'État vis-à-vis des disparités est juste sur le plan des principes¹⁴¹⁵, dès lors que la discipline repose sur l'idée de discrimination.

Cette orientation a été récemment confirmée dans la décision finale rendue sur l'affaire *McDonald's*¹⁴¹⁶ (2018). En l'espèce, une société luxembourgeoise du groupe McDonald's possédait une succursale aux États-Unis. Du point de vue du droit luxembourgeois, cette entité était considérée comme un établissement stable américain, de sorte que ses bénéfices étaient exemptés au Luxembourg tandis que, du point de vue du droit américain, cette entité n'était pas un établissement stable, de sorte que ses bénéfices n'y étaient pas imposables non plus (établissement stable hybride). Par voie de *ruling*, le fisc luxembourgeois avait confirmé l'exemption au Luxembourg sans la subordonner à la preuve d'une imposition effective aux États-Unis. Dans sa décision d'ouverture de l'enquête approfondie en 2015¹⁴¹⁷, la Commission suspectait alors une application erronée de la convention fiscale Luxembourg-États-Unis qui dérogeait au système fiscal de référence, constitué par le système général luxembourgeois d'imposition des sociétés et les conventions fiscales. Pourtant, dans sa décision finale¹⁴¹⁸, elle revient sur cette intuition et constate que la double non-imposition d'espèce résulte uniquement des différences d'interprétation de la notion d'établissement stable par les États signataires¹⁴¹⁹. La Commission s'est certes interrogée sur le point de savoir si l'absence de double imposition potentielle obligeait l'État de résidence à récupérer son droit d'imposition mais a conclu par la négative, compte tenu de la rédaction de la convention applicable¹⁴²⁰. Ainsi, en l'absence d'interprétation erronée de la convention fiscale et donc de dérogation au régime

¹⁴¹⁵ En ce sens, voir SZUDOCZKY (R.) et VAN DE STREEK (J.L.), « Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct: When a "Disparity" Is Selective and Harmful », *Intertax*, 2010, n° 5, pp. 260-280, spéc. pp. 271-272.

¹⁴¹⁶ Commission européenne, décision C(2018) 6076 final du 19 septembre 2018.

¹⁴¹⁷ Commission européenne, décision C(2015) 8343 final du 3 décembre 2015.

¹⁴¹⁸ Commission européenne, décision C(2018) 6076 final du 19 septembre 2018, points 109 et s.

¹⁴¹⁹ La possibilité d'une double non-imposition résultant de l'application de certaines conventions bilatérales conclues par le Luxembourg a été constatée dans l'affaire *La Coasta* : Tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg, 3 décembre 2001, n° 12831, *La Coasta*.

¹⁴²⁰ La récupération du droit d'imposition en cas de double non-imposition est évoquée au paragraphe 32.6 des commentaires sous l'art. 23 du modèle OCDE mais ce texte cible spécifiquement les *conflits de qualification*, qui aboutissent à une asymétrie dans le choix de la disposition conventionnelle applicable. Quant aux différences d'interprétation d'une même disposition de la convention et aux différences d'appréciation factuelle, les conséquences malheureuses peuvent être neutralisées par l'art. 23 § 4 du modèle OCDE. La convention fiscale Luxembourg-États-Unis n'en contient toutefois pas d'équivalent.

normalement applicable, la sélectivité faisait défaut et le *ruling* ne pouvait être considéré comme une aide.

310. Piste de solution.- Face à cette difficulté, on remarquera tout de même que la question des disparités au sein du marché intérieur est explicitement abordée par le droit primaire. L'article 116 TFUE prévoit en effet que « au cas où la Commission constate qu'une disparité existant entre les dispositions législatives, réglementaires ou administratives des États membres fausse les conditions de concurrence sur le marché intérieur et provoque, de ce fait, une distorsion qui doit être éliminée, elle entre en consultation avec les États membres intéressés ». L'article poursuit : « Si cette consultation n'aboutit pas à un accord éliminant la distorsion en cause, le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire, arrêtent les directives nécessaires à cette fin. Toutes autres mesures utiles prévues par les traités peuvent être adoptées »¹⁴²¹.

Selon l'Avocat général Geelhoed dans ses conclusions dans l'affaire *GIL Insurance*¹⁴²² (2004), cet article semble se présenter, par rapport à l'article 107 TFUE¹⁴²³, comme une *lex generalis* destinée à saisir les avantages fiscaux procédant de mesures trop générales pour revêtir un caractère sélectif mais bien imputables à un État en particulier (on pourrait imaginer par exemple un taux d'impôt particulièrement bas ou une base d'imposition particulièrement restreinte)¹⁴²⁴. Il n'en demeure toutefois pas moins que la rédaction retenue devrait permettre de saisir le problème des *disparités* (avantageuses ou non) qui résultent de la coexistence des systèmes fiscaux.

¹⁴²¹ L'art. 116 TFUE est prolongé par l'art. 117 TFUE qui prévoit la possibilité d'une consultation de la Commission européenne à l'initiative d'un État membre envisageant la mise en place d'une mesure potentiellement « distorsive » de concurrence.

¹⁴²² CJCE, 29 avril 2004, *GIL Insurance*, aff. C-308/01, précité.

¹⁴²³ Voir en ce sens les conclusions de l'Avocat général Geelhoed dans l'affaire CJCE, 29 avril 2004, *GIL Insurance*, aff. C-308/01, précité, point 67 ; l'argument est développé par TERRA (B.), « Value Added Tax and State Aid Law in the EU », *Intertax*, 2012, n° 2, pp. 101-111.

¹⁴²⁴ CJCE, 17 mars 1993, *Sloman Neptune*, aff. jtes C-72/91 et C-73/91, *Rec. p. I-887*, points 60-67 des conclusions.

Cet article n'a cependant encore jamais été utilisé, même en dehors des questions fiscales¹⁴²⁵. D'ailleurs, dans la mesure où le second alinéa de ce texte envisage une harmonisation à la majorité qualifiée, l'application de cette base juridique à la matière fiscale peut laisser dubitatif. Pourtant, les institutions ne l'excluent pas, loin s'en faut. Cette disposition est en effet mentionnée parmi les dispositions « d'une importance particulière » en matière fiscale par les rédacteurs du rapport Neumark¹⁴²⁶ (1962) et jugée « intéressante » par le Comité économique et social¹⁴²⁷. Plus récemment, en mai 2017, le président Jean-Claude Juncker avait évoqué cette piste devant le Parlement européen. La Commission européenne a ensuite fait de même dans sa Communication sur l'avenir du processus décisionnel en matière fiscale¹⁴²⁸ (2019). En février 2020, à l'occasion d'une conférence tenue à Bruxelles, le nouveau Commissaire à la DG TAXUD avait également envisagé cette possibilité avant qu'on ne la retrouve dans le *Plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée*¹⁴²⁹ publié à l'été 2020 à la suite de la pandémie de Covid-19. Dès lors, il semble que l'article 116 TFUE puisse utilement être exploité pour venir à bout de certaines disparités avantageuses qui perturbent la concurrence au sein du marché intérieur¹⁴³⁰.

Si l'approche par la discrimination fait – pour le moment – échapper les disparités avantageuses au pouvoir correctif du droit des aides d'État, elle soulève également des

¹⁴²⁵ En ce sens, voir TRIANTAFYLLOU (D.), « La doctrine fiscale sous l'emprise du marché intérieur : vers une coordination de la fiscalité directe dans la Communauté européenne ? », *Revue de droit fiscal*, 2006, n° 24, pp. 1189-1193 ; RICHELLE (I.), SCHÖN (W.) et TRAVERSA (E.), *State Aid Law and Business Taxation*, Berlin, Springer, 2016, p. 61 ; DAFNOMILIS (V.), « The Application of TFEU Articles 116 and 117 in EU Taxation », *Tax Notes International*, 5 octobre 2015, pp. 61-66. Voir aussi Commission européenne, Communication du 15 janvier 2019, *Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union européenne*, COM(2019) 8 final, p. 11.

¹⁴²⁶ Rapport Neumark, 1962, précité, p. 98.

¹⁴²⁷ Comité économique et social, ECO/119, Doc. 1621/2003 du 12 décembre 2003.

¹⁴²⁸ Commission européenne, Communication du 15 janvier 2019, *Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union européenne*, COM(2019) 8 final, p. 11.

¹⁴²⁹ Commission européenne, Communication du 15 juillet 2020, *Plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance*, COM(2020) 312 final, p. 3 : « la Commission étudiera la manière de tirer pleinement parti des dispositions du traité sur le fonctionnement de l'UE (TFUE) qui, en matière fiscale, autorisent l'adoption de propositions selon la procédure législative ordinaire, et notamment son article 116 ».

¹⁴³⁰ Antérieurement, voir l'intérêt témoigné par HOFSTÄTTER (M.), « Who is Competent to Issue Measures for the Elimination of Double Taxation within the Community? », in LANG (M.), STARINGER (Cl.) et SCHUCH (J.) (dir.), *Tax Treaty and EC Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2007, 359 p., pp. 25-60, spéc. pp. 35-36.

interrogations notionnelles lorsqu'on la met en perspective avec les libertés de circulation.

2. Aide et/ou restriction

311. Deux qualifications dépendantes de la notion de discrimination.- Dans la mesure où la notion d'aide d'État et celle de restriction aux libertés de circulation reposent toutes les deux, du moins en matière fiscale, sur l'idée de discrimination, une question se pose quant à leur éventuelle connexité ou leur éventuel chevauchement. Plus concrètement, il s'agit de savoir si ces deux qualifications s'excluent mutuellement ou, au contraire, peuvent se cumuler. La réponse à cette question est particulièrement critique puisque les deux fondements déploient des conséquences opposées : en effet, si les libertés exigent l'extension de l'avantage, le régime des aides d'État requiert sa suppression.

312. Autonomie de principe des deux fondements.- L'une des premières décisions abordant le problème de l'articulation entre libertés et aides d'État est l'arrêt *Iannelli e Volpi*¹⁴³¹ (1977) qui examinait la compatibilité avec le droit communautaire d'un système de subventions bénéficiant à un organisme de droit public et permettant ensuite aux éditeurs nationaux de recevoir, à un prix réduit, le papier journal produit par les seules papeteries nationales, alors que le papier journal importé des pays membres ne pouvait être acheté qu'au prix entier. Dans cette affaire, le juge national s'interrogeait sur la possibilité de déduire automatiquement, à partir de la qualification d'aide, une incompatibilité avec l'article 30 TCEE (aujourd'hui 34 TFUE) qui interdit les restrictions quantitatives et mesures d'effet équivalent. Insistant sur la nécessité de bien distinguer les différentes prohibitions contenues dans les traités¹⁴³², la Cour de justice estime qu'une aide ne saurait être assimilée, telle quelle, à une restriction quantitative ;

¹⁴³¹ CJCE, 22 mars 1977, *Iannelli e Volpi*, aff. 74/76, précité.

¹⁴³² *Id.*, points 10 à 12. Voir précédemment CJCE, 25 juin 1970, *France c. Commission*, aff. 47/69, *Rec.* p. 487, point 13 : « la circonstance qu'une mesure nationale satisfait aux exigences de l'article [110 TFUE] n'implique pas qu'elle soit légitime au regard d'autres dispositions, telles que celles des articles [107 et 108 TFUE] ». Plus généralement, sur l'autonomie de la discipline des aides d'État par rapport aux autres dispositions du traité, voir KARPENSCHIF (M.), *Droit européennes aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, coll. Competition law – Droit de la concurrence, 2^{ème} éd., 2017, 513 p., spéc. pp. 7 et s.

il convient en principe d'opérer un examen distinct. Elle tempère néanmoins ce principe en posant la règle suivante : les aspects d'une aide qui sont indissociablement liés à son objectif ne peuvent pas être appréciés séparément au regard de libertés fondamentales, tandis que les aspects dissociables peuvent être confrontés aux deux fondements¹⁴³³.

Deux ans plus tard, dans l'arrêt *Hansen*¹⁴³⁴ (1979), la Cour de justice a précisé que, lorsqu'une mesure est potentiellement une infraction au droit des aides d'État et à une autre disposition spécifique du traité, il convient de la confronter au fondement le plus spécial. Il n'est pas certain que les libertés de circulation constituent une *lex specialis* par rapport au droit des aides d'État.

313. Pas d'exclusion mutuelle.- Si les deux fondements semblent donc, par principe, autonomes, il n'y a pas de véritable exclusion mutuelle. L'arrêt *Du Pont de Nemours*¹⁴³⁵ (1990) établit que les dispositions du traité relatives aux aides d'État ne sauraient en aucun cas servir à mettre en échec les règles du traité relatives à la libre circulation des marchandises car les unes et les autres poursuivent un objectif commun, qui est d'assurer la libre circulation des marchandises entre États membres dans des conditions normales de concurrence. Par conséquent, le fait qu'une mesure nationale puisse éventuellement être qualifiée d'aide n'est pas une raison suffisante pour l'exempter de l'interdiction prévue pour la libre circulation des marchandises. Dès lors, une aide d'État qui, par certaines de ses modalités, viole d'autres dispositions du traité ne peut être déclarée compatible avec le marché commun par la Commission¹⁴³⁶. D'ailleurs, et bien que cela ne soit presque jamais relevé en doctrine, la Cour de justice semble envisager dans son arrêt *Regione Sardegna*¹⁴³⁷ (2009) un possible cumul des deux

¹⁴³³ *Id.*, point 14 : « des modalités d'une aide qui contreviendraient à des dispositions particulières du traité, autres que les articles 92 et 93 [aujourd'hui 107 et 108 TFUE], peuvent être à ce point indissolublement liées à l'objet de l'aide qu'il ne serait pas possible de les apprécier isolément, de sorte que leur effet sur la compatibilité ou l'incompatibilité de l'aide dans son ensemble doit alors nécessairement être apprécié à travers la procédure de l'article 93 ; qu'il en va cependant différemment lorsqu'il est possible, dans l'analyse d'un régime d'aides, d'isoler des conditions ou éléments qui, bien que faisant partie de ce régime, peuvent être considérés comme n'étant pas nécessaires à la réalisation de son objet ou à son fonctionnement ».

¹⁴³⁴ CJCE, 13 mars 1979, *Hansen*, aff. C-91/78, *Rec.* p. 935.

¹⁴³⁵ CJCE, 20 mars 1990, *Du Pont de Nemours*, aff. C-21/88, *Rec.* p. I-889.

¹⁴³⁶ CJCE, 19 septembre 2000, *Allemagne c. Commission (nouveaux länder)*, aff. C-156/98, *Rec.* p. I-6857 ; CJCE (gde ch.), 17 novembre 2009, *Regione Sardegna*, aff. C-169/08, *Rec.* p. I-10821.

¹⁴³⁷ CJCE (gde ch.), 17 novembre 2009, *Regione Sardegna*, aff. C-169/08, précité.

fondements en laissant aux juridictions nationales le soin d'en « tirer les conséquences »¹⁴³⁸.

314. Tentative de départition.- Pour trancher en faveur de l'application de l'un ou l'autre fondement, certains auteurs ont suggéré d'opérer une distinction en fonction de la cause de la différence de traitement constatée¹⁴³⁹. Lorsqu'elle procède d'un *accroissement des charges* pesant sur les non-résidents par rapport aux objectifs du système de référence, il n'y aurait pas d'avantage mais simplement une absence de désavantage, de sorte que le litige devrait se trancher sur le fondement des libertés. L'accroissement des charges des résidents, quant à lui, ne serait pas protégé par le droit de l'Union européenne car il représenterait une discrimination à rebours. En revanche, lorsque la différence résulte d'une *diminution des charges*, il s'agirait d'un véritable avantage et donc potentiellement d'une aide. Cela étant, si cette diminution bénéficie aux résidents, rien n'empêche d'y voir aussi une restriction aux libertés de circulation.

Cette dernière hypothèse, très délicate, était d'ailleurs mise en lumière par l'affaire *Finanzamt Linz (goodwill autrichien)*¹⁴⁴⁰ (2015) puisque, dans cette espèce, la juridiction de renvoi se demandait non seulement si le dispositif litigieux (qui réservait un avantage fiscal aux situations domestiques) était contraire à la liberté d'établissement mais aussi s'il constituait une aide d'État. La Cour de justice avait toutefois botté en touche et évité cette question délicate en jugeant qu'« il apparaît de manière manifeste que [cette question] n'a aucun rapport avec l'objet du litige ».

Plus récemment, une affaire *A-fonds*¹⁴⁴¹ (2019) a donné l'occasion de préciser son approche dans l'hypothèse particulière d'une exonération fiscale accordée sous condition de résidence ayant déjà fait l'objet d'une décision d'aide (incompatible) aux motifs qu'elle opèrait une distinction injustifiée entre entités publiques et privées. Dans ce contexte, la juridiction nationale s'interrogeait sur la position qu'elle devait adopter

¹⁴³⁸ *Id.*, point 65.

¹⁴³⁹ Voir ENGELN (F.), « State Aid and Restrictions on Free Movement: Two Sides of the Same Coin? », *European Taxation*, 2012, n° 5, pp. 204-209.

¹⁴⁴⁰ CJUE, 6 octobre 2015, *Finanzamt Linz*, aff. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661.

¹⁴⁴¹ CJUE, 2 mai 2019, *A-Fonds*, aff. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352.

sur le terrain des libertés dans la mesure où, si elle concluait que la condition de résidence matérialisait une restriction aux libertés de circulation, ce positionnement aurait pour effet d'élargir le cercle des bénéficiaires d'une aide, ce qui pourrait bien aboutir à « créer » une « aide nouvelle ». Suivant les conclusions de son avocat général et les préceptes de l'arrêt *Iannelli e Volpi*¹⁴⁴² (1974), la Cour de justice conclut à l'incompétence de la juridiction nationale pour statuer sur l'aspect « libertés de circulation ». En effet, la condition de résidence est, selon la Cour, un aspect indissociablement lié au régime d'aide¹⁴⁴³, de sorte qu'il est impossible d'apprécier isolément cette condition sans porter atteinte à la répartition des compétences entre la Commission et les juridictions nationales en matière d'aides d'État¹⁴⁴⁴.

Enfin, les affaires *Vodafone*¹⁴⁴⁵ (2020) et *Tesco*¹⁴⁴⁶ (2020) ont offert à la Cour de justice l'occasion de confirmer cette approche par exclusion. En substance, les juges devaient examiner la conformité au droit de l'Union européenne de taxes progressives sur le chiffre d'affaires qui, *de facto*, en raison de la structure de l'économie hongroise, affectait plus fortement les entreprises étrangères (dont le chiffre d'affaires était plus important) que les entreprises domestiques (dont le chiffre d'affaires était souvent modeste et qui bénéficiaient ainsi de la tranche à 0%). Alors que les juridictions de renvoi envisageaient de confronter l'impôt national à la fois aux libertés et à l'article 107 TFUE, la Cour de justice exclut le second fondement en rappelant que, selon une jurisprudence constante, le redevable d'un impôt ne saurait exciper, devant les juridictions nationales, de ce que l'exonération dont bénéficient d'autres personnes constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de ce même impôt¹⁴⁴⁷ ou en obtenir le remboursement. Cette position permet de purger le problème grâce à un argument procédural, même si le chevauchement théorique demeure.

¹⁴⁴² CJCE, 22 mars 1977, *Iannelli e Volpi*, aff. 74/76, précité.

¹⁴⁴³ CJUE, 2 mai 2019, *A-Fonds*, aff. C-598/17, précité, point 49.

¹⁴⁴⁴ *Ibid.*, point 51.

¹⁴⁴⁵ CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Vodafone*, aff. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139.

¹⁴⁴⁶ CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Tesco Global*, aff. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140.

¹⁴⁴⁷ Cette règle vaut sauf dans le cas d'un impôt affecté mais tel n'est pas le cas en l'espèce ; voir CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Vodafone*, aff. C-75/18, précité, point 24 et jurisprudence citée.

315. Intérêt du chevauchement notionnel pour les discriminations à rebours.- Ce chevauchement notionnel présente en revanche un intérêt particulier en présence d'une discrimination à rebours. En effet, puisque la sélectivité (discrimination) s'apprécie en termes économiques sans viser un critère de discrimination spécifique (comme la nationalité et par extension la résidence), l'article 107 § 1 TFUE permet de saisir toutes sortes d'inégalités, y compris celles qui recoupent des paramètres géographiques, mais sans la contrainte de la dialectique « domestique/UE » qui pèse sur les libertés de circulation. En témoigne d'ailleurs l'arrêt *World Duty Free Group*¹⁴⁴⁸ (2016), dont la problématique est symétriquement inversée par rapport à celle de l'arrêt *Finanzamt Linz (goodwill autrichien)*¹⁴⁴⁹ (2015), et à l'occasion duquel les juges censurent, sur le fondement des aides d'État, un dispositif fiscal réservant un amortissement préférentiel aux prises de participations transfrontalières à l'exclusion des prises de participations dans des sociétés nationales. Ainsi la discipline des aides d'État se présente comme un outil de substitution pour s'appropriier – du moins partiellement¹⁴⁵⁰ – la question des discriminations à rebours.

Tout comme le processus de convergence autour de l'égalité géographique, la dynamique de cohérence matérielle des systèmes fiscaux autour de l'objectif de libre concurrence souffre des limitations, au stade de l'applicabilité, liées à l'appui des outils communautaires sur la notion de discrimination. On peut toutefois observer que ces difficultés demeurent relatives d'un point de vue quantitatif ; en outre, elles font l'objet de solutions qui, si elles apparaissent encore embryonnaires ou imparfaites, pourraient bien s'affiner et s'intensifier dans un avenir proche. Au stade de l'application, l'article 107 TFUE a un régime nuancé : son application connaît des dérogations et des possibilités de justifications. Pour autant, celles-ci sont si fermement encadrées qu'elles ne menacent pas la convergence matérielle, voire la renforcent.

¹⁴⁴⁸ CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, aff. jtes C-20/15 P et C-21/15 P, précité.

¹⁴⁴⁹ CJUE, 6 octobre 2015, *Finanzamt Linz*, aff. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661.

¹⁴⁵⁰ Pour rappel, les personnes physiques sont en principe hors du champ du droit des aides d'État.

B. La systématisation des justifications et exemptions

316. Conception néo-libérale de la concurrence.- Si, dans le contexte de la CECA, l'interdiction des aides publiques était « générale et absolue »¹⁴⁵¹, les conceptions économiques d'inspiration keynésienne, dominantes à l'époque de l'élaboration du traité de Rome, ont incité les rédacteurs des traités à reconnaître que l'intervention des autorités publiques peut parfois s'avérer utile – et même indispensable – pour que les équilibres du marché ne soient pas autodestructeurs et que subsiste une « dose suffisante de concurrence »¹⁴⁵². Ainsi, la prohibition des aides d'État posée à l'article 107 § 1 TFUE est certes ferme et d'envergure considérable, mais elle n'en est pas pour autant absolue. Tout d'abord, certaines mesures discriminatoires qui se présentent, *prima facie*, comme des aides d'État peuvent échapper à la prohibition posée à l'article 107 § 1 TFUE lorsqu'elles sont justifiées par la nature ou l'économie du système fiscal (1). Ensuite, il existe des exemptions d'ordre quantitatif (2). Enfin, des exemptions qualitatives sont possibles (3).

1. Justification d'interprétation stricte

317. Justification par la nature ou l'économie du système fiscal.- En dépit du laconisme des traités, la Cour de justice a très tôt reconnu la spécificité de la thématique fiscale au regard des aides d'État et, en conséquence, l'opportunité d'un mécanisme de modulation adapté. Dans une affaire qui l'invitait, au début des années 1970, à examiner le caractère sélectif d'une exonération de cotisations sociales réservée au secteur textile en Italie¹⁴⁵³, elle a estimé que la mesure d'espèce était problématique car réservée à certaines entreprises, « sans que [cela ne] se justifie par la nature ou

¹⁴⁵¹ Voir art. 4 c) du traité CECA. Sur ce point, voir KARPENSCHIF (M.), *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, coll. Competition law – Droit de la concurrence, 2^{ème} éd., 2017, 513 p., spéc. p. 1.

¹⁴⁵² KARPENSCHIF (M.), *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, coll. Competition law – Droit de la concurrence, 2^{ème} éd., 2017, 513 p., spéc. p. 2 ; BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p., spéc. p. 654.

¹⁴⁵³ CJCE, 2 juillet 1974, *Italie c. Commission (textile italien)*, aff. 173/73, précité. Il s'agissait, à l'époque, d'une considération intégrée dans un *obiter dictum* et il faudra attendre plusieurs années pour que cette justification réapparaisse en jurisprudence. Elle doit toutefois son importance à l'intérêt que lui accorde la Commission européenne dans sa pratique décisionnelle et dans sa Communication de 1998, précitée. Plus récemment, voir CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos*, aff. jtes C-78/08, C-79/08 et C-80/08, précité, points 64 et s.

l'économie du système fiscal ». Cette précision laissait ainsi entendre, *a contrario*, que la satisfaction d'une telle condition pouvait éventuellement permettre de « déqualifier »¹⁴⁵⁴ l'aide et de légitimer la différenciation. S'il a ensuite fallu attendre plusieurs années pour que cette justification réapparaisse en jurisprudence, la Commission européenne l'a, quant à elle, rapidement reprise dans sa pratique décisionnelle et lui a accordé une place particulière dans sa Communication de 1998 sur les aides fiscales¹⁴⁵⁵.

Comme le synthétise aujourd'hui la communication de 2016 sur la notion d'aide d'État, qui reprend plusieurs jurisprudences fondatrices¹⁴⁵⁶, une mesure fiscale est justifiée par l'économie du système lorsqu'elle « découle directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence ou lorsqu'elle résulte de mécanismes inhérents au système nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité »¹⁴⁵⁷, c'est-à-dire lorsque sa rationalité économique la rend « nécessaire ou fonctionnelle par rapport à l'efficacité du système fiscal »¹⁴⁵⁸. À cet égard, bien que l'approche soit nécessairement casuistique et évolutive puisqu'il s'agit d'une forme embryonnaire de *rule of reason*¹⁴⁵⁹, quelques arguments voient leur légitimité bien établie : les différences de taux liées à un barème progressif d'imposition, les exemptions d'imposition sur les bénéficiaires pour les organismes sans but lucratif, les exonérations destinées à éviter les doubles impositions ou encore les mécanismes liés à la nécessité de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, à la nécessité de tenir compte d'exigences comptables particulières, à des raisons de bonne gestion administrative, au principe de neutralité fiscale ainsi qu'à l'objectif d'optimisation du recouvrement des créances fiscales¹⁴⁶⁰.

¹⁴⁵⁴ Sur l'idée de « déqualification » voir PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. pp. 181 et s.

¹⁴⁵⁵ Communication de 1998, précitée, points 23 et s.

¹⁴⁵⁶ TPICE, 13 septembre 2006, *British Aggregates c. Commission*, aff. T-210/02, *Rec.* p. II-2789, points 107 et s. ; CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos*, aff. jtes C-78/08, C-79/08 et C-80/08, précité, points 64 et s.

¹⁴⁵⁷ Communication de 2016, précitée, point 138.

¹⁴⁵⁸ Communication de 1998, précitée, point 23.

¹⁴⁵⁹ Pour une critique de l'inexistence de véritable *rule of reason* en droit des aides d'État, voir BARTOSCH (A.), « Is There a Need for a Rule of Reason in European State Aid Law? Or How to Arrive at a Coherent Concept of Material Selectivity », *Common Market Law Review*, 2010, n° 3, pp. 729-752. Sur la *rule of reason* dans le cadre des libertés de circulation, voir le chapitre précédent, §§ 240 et s.

¹⁴⁶⁰ Communication de 1998, précitée, points 24 et s. ; communication de 2016, précitée, point 139.

318. Portée limitée de la justification.- En pratique, la portée de la justification reste relativement restreinte car « *a contrario*, il n'est pas possible d'invoquer des objectifs extérieurs qui ne sont pas inhérents au système »¹⁴⁶¹. La justification n'est donc opérante qu'en présence d'éléments de pure technique fiscale, à l'exclusion des arguments de politique économique¹⁴⁶². En outre, elle doit être appréciée au regard de l'exigence de proportionnalité¹⁴⁶³.

Cette conception très stricte de la justification, régulièrement déplorée par la doctrine¹⁴⁶⁴, est apparue de plus en plus problématique à mesure que le test de sélectivité (et, par conséquent, l'ampleur de la notion d'aide) a été assoupli¹⁴⁶⁵. Suivant une logique de « vases communicants », l'extension des deux premières étapes du test de sélectivité appelait un rééquilibrage du contrôle par le biais d'une admission plus facile de la justification. Sous l'impulsion de l'Avocat général Saugmandsgaard Øe qui

¹⁴⁶¹ Communication de 2016, précitée, point 138.

¹⁴⁶² Ainsi, il a par exemple été considéré qu'une mesure comme la clause d'assainissement allemande, dont l'objectif est de lutter contre les problèmes dus à la crise économique et financière en facilitant l'assainissement des entreprises en difficulté, répondait à une préoccupation « extérieure au système fiscal » : Trib. UE, 4 févr. 2016, *GFKL Financial Services c. Commission*, aff. T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59, points 149 et s. ; Trib. UE, 4 févr. 2016, *Heitkamp Bauholding c. Commission*, aff. T-287/11, points 156 et s. (N.B. : les arrêts ont été annulés sur pourvoi aux motifs que la mesure n'était finalement pas dérogatoire ; le raisonnement tenu par le Tribunal n'en reste pas moins éclairant sur les contours de cette justification, lorsque l'on est en présence d'une mesure dérogatoire). Plusieurs auteurs préconisent une approche moins technique qui tiendrait davantage compte des objectifs de politique macro-économique des États, dans la limite de leur compatibilité avec les objectifs du traité (par exemple, les objectifs environnementaux ou sociaux-culturels) ; voir MEROLA (M.), « The Rebus of Selectivity in Fiscal Aid: A Nonconformist View on and Beyond Case Law », *World Competition Law and Economics Review*, 2016, n° 4, pp. 533-556, spéc. p. 549 et p. 555 ; MICHEAU (C.), *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2012, 266 p., spéc. p. 118 ; LOPEZ LOPEZ (H.), « General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters », *European State Aid Law Quarterly*, 2010, n° 4, pp. 807-819, spéc. p. 815 ; BARTOSCH (A.), « Is There a Need for a Rule of Reason in European State Aid Law? Or How to Arrive at a Coherent Concept of Material Selectivity », *Common Market Law Review*, 2010, n° 3, pp. 729-752.

¹⁴⁶³ Communication de 2016, précitée, point 140.

¹⁴⁶⁴ Voir par exemple LOPEZ LOPEZ (H.), « General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters », *European State Aid Law Quarterly*, 2010, n° 4, pp. 807-819 ; MEROLA (M.), « The Rebus of Selectivity in Fiscal Aid: A Nonconformist View on and Beyond Case Law », *World Competition Law and Economics Review*, 2016, n° 4, pp. 533-556, spéc. p. 549 et p. 555 ; MICHEAU (C.), *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2012, 266 p., spéc. p. 118.

¹⁴⁶⁵ Sur l'absence de contrebalancement en suivant l'approche technique actuelle, LOPEZ LOPEZ (H.), « General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters », *European State Aid Law Quarterly*, 2010, n° 4, pp. 807-819, spéc. p. 817. Voir aussi, sur l'idée de rupture d'un équilibre « globalement satisfaisant » par la jurisprudence *World Duty Free Group*, PARTSCH (Ph.-E.), « Aides d'État de nature fiscale et sélectivité : d'Adria-Wien à Banco Sanatander Autogrill », in PASCHALIDIS (P.), et WILDEMEERSCH (J.) (dir.), *L'Europe au présent !, Liber amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, 992 p., pp. 597-612, spéc. p. 605.

a attiré l'attention de la Cour sur le niveau critique d'invasité après l'arrêt *World Duty Free Group*¹⁴⁶⁶ (2016), la Cour de justice semble s'être récemment montrée encline à infléchir sa position. Dans l'arrêt *A-Brauerei*¹⁴⁶⁷ (2018), la Cour de justice était confrontée à une exonération de l'impôt sur les acquisitions immobilières pour les transferts de propriété intervenus en raison d'une opération de transformation (par exemple une fusion), réservée exclusivement à des groupes de sociétés¹⁴⁶⁸. Après avoir estimé, contrairement à son avocat général, que la mesure était dérogatoire et discriminatoire, elle a considéré qu'elle était néanmoins justifiée par l'économie du système fiscal en exposant que l'exonération prévue par le droit allemand visait à apporter une correction aux fins d'éviter une taxation considérée comme excessive. En effet, le transfert de l'immeuble était en principe déjà taxé au moment de l'intégration de la société propriétaire de cet immeuble dans le groupe ; au contraire, une telle double taxation était exclue dans le cas d'une opération de transformation impliquant des sociétés non groupées. En outre, la période de détention minimale a, elle aussi, été considérée comme justifiée par la volonté d'exclure des effets d'aubaine incitant à des pratiques abusives. L'arrêt *A-Brauerei*¹⁴⁶⁹ (2018) pourrait ainsi marquer le début d'une nouvelle tendance vers une acceptation plus fréquente de cette justification mais, pour le moment, la portée de la justification reste limitée.

Si la possibilité de justifier un avantage sur la base de l'économie du système fiscal peut sembler distendre le processus de convergence des systèmes fiscaux au regard de la libre concurrence, les développements précédents montrent qu'il s'agit là d'une hypothèse relativement rare car très encadrée. La cohérence matérielle insufflée par le droit de l'Union européenne – et notamment l'article 107 § 1 TFUE – aux États membres reste donc intense. L'interdiction des aides d'État fait également l'objet d'exemptions, elles aussi encadrées, qu'il nous faut examiner à présent.

¹⁴⁶⁶ CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, aff. jtes C-20/15 P et C-21/15 P, précité.

¹⁴⁶⁷ CJUE (gde ch.), 19 décembre 2018, *A-Brauerei*, aff. C-374/17, précité.

¹⁴⁶⁸ L'avantage était réservé aux sociétés liées par des participations d'au moins 95 % pendant une période d'au moins cinq ans.

¹⁴⁶⁹ CJUE (gde ch.), 19 décembre 2018, *A-Brauerei*, aff. C-374/17, précité.

2. Exemption quantitative d'interprétation stricte

319. Aides de minimis.- Parce que les privilèges fiscaux prohibés sont uniquement ceux susceptibles de distordre la concurrence¹⁴⁷⁰, le droit des aides d'État tolère, contrairement aux libertés de circulation, une règle *de minimis*. Celle-ci permet aux États d'accorder des privilèges économiques dès lors qu'ils sont suffisamment faibles pour que leurs effets sur la concurrence et le commerce entre États membres soient négligeables¹⁴⁷¹. En ce sens, certains auteurs ne manquent pas de remarquer que « l'expression "aides de minimis" [...] n'est pas très heureuse car les avantages examinés ne sont finalement pas des aides au sens du traité »¹⁴⁷², dès lors que le critère d'affectation des échanges est réputé non rempli.

D'après le règlement consacré à ce sujet (règlement « *de minimis* »)¹⁴⁷³, sont ainsi tolérables, sans condition de notification, les aides ne dépassant pas un plafond de 200.000 euros¹⁴⁷⁴ sur une période de trois exercices glissants. Ce seuil est apprécié par « entreprise unique », notion qui rassemble toutes les entités contrôlées en droit ou en fait par la même entité¹⁴⁷⁵. Il faut ainsi tenir compte de l'ensemble des liens de dépendance de la société¹⁴⁷⁶ et des éventuels cumuls d'aides avant de conclure que

¹⁴⁷⁰ Sur la satisfaction presque automatique de ce critère, voir nos observations formulées *supra* § 285.

¹⁴⁷¹ À noter que, pour autant, la faible importance de l'avantage ne suffit pas, en tant que telle, pour considérer automatiquement qu'une mesure fiscale sélective n'affecte pas les échanges ou la concurrence (voir CJCE, 21 mars 1990, *Belgique c. Commission*, aff. C-142/87, *Rec.* p. I-959 point 43 ; CJCE, 15 juin 2006, *Air Liquide*, aff. C-393/04, *Rec.* p. I-5293, point 36).

¹⁴⁷² BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 194 ; PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. pp. 241 et s.

¹⁴⁷³ Règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis*, *JOUE* n° L 352 du 24 décembre 2013, pp. 1-8, remplaçant l'ancien règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*, *JOCE* n° L 379 du 28 décembre 2006, pp. 5-10, remplaçant lui-même l'ancien règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*, *JOCE* n° L 10 du 13 janvier 2001, pp. 30-32. Sur les difficultés résultant de l'articulation de ces différents règlements et, surtout, de leurs plafonds, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 375.

¹⁴⁷⁴ Ce montant vaut pour les subventions directes mais également pour les aides octroyées autrement que sous la forme de subventions dont la valeur doit être convertie en « équivalent-subvention brut ».

¹⁴⁷⁵ CJCE, 13 juin 2002, *Pays-Bas c. Commission*, aff. C-382/99, *Rec.* p. I-5163 ; voir aussi cons. 4 et art. 2 § 2 du règlement *de minimis*.

¹⁴⁷⁶ *Ibid.*

l'aide est négligeable. En pratique, les États limitent ainsi souvent les avantages fiscaux législatifs ou réglementaires aux seuils *de minimis* mais cette précaution ne dispense pas les contribuables d'évaluer diligemment leur situation d'ensemble en tenant compte de l'effet cumulatif des aides dont ils bénéficient¹⁴⁷⁷.

À ce mécanisme d'exemption quantitative, s'ajoute les possibilités d'exemption qualitatives prévues par les paragraphes 2 et 3 de l'article 107 TFUE qui organisent la compatibilité de certains types d'aides considérés utiles au fonctionnement du marché intérieur.

3. Exemptions qualitatives systématisées

320. Aides compatibles de plein droit.- En vertu du paragraphe 2 de l'article 107 TFUE, sont compatibles *de plein droit* avec le marché intérieur certaines aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires, ou encore certaines aides octroyées à l'économie de certaines régions d'Allemagne de l'Est¹⁴⁷⁸. S'il s'agit globalement là d'aides assez spécifiques, voire anecdotiques, on ne manquera pas d'observer que, lors de la crise sanitaire du Covid-19 qui s'est déclenchée au premier semestre 2020, la Commission européenne n'a pas manqué de rappeler l'intérêt de cet article 107 § 2 TFUE en indiquant que les États pouvaient, entre autres, concevoir des régimes d'aides particuliers pour indemniser des secteurs particulièrement touchés par l'épidémie (transports, tourisme, culture, hôtellerie et restauration, et commerce de détail)¹⁴⁷⁹.

¹⁴⁷⁷ En ce sens voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 374-375.

¹⁴⁷⁸ Ce paragraphe se lit comme suit : « 2. Sont compatibles avec le marché intérieur: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits ; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires ; c) les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la république fédérale d'Allemagne affectées par la division de l'Allemagne, dans la mesure où elles sont nécessaires pour compenser les désavantages économiques causés par cette division [...] ».

¹⁴⁷⁹ Voir Commission européenne, 19 mars 2020, *Encadrement temporaire des mesures d'aide d'État visant à soutenir l'économie dans le contexte actuel de la flambée de Covid-19*, C(2020) 1863 final, cons. 15.

321. Aides compatibles sur autorisation.- En sus des aides compatibles de plein droit, le traité prévoit, au paragraphe 3 de l'article 107 TFUE, la *possible* compatibilité de certaines catégories d'aides prédéterminées dont une liste indicative est proposée par le traité¹⁴⁸⁰. Cette énumération a été précisée et complétée par la Commission européenne dans des règlements d'exemption par catégories (dits « RGEC ») régulièrement révisés¹⁴⁸¹ qui tolèrent, sous une condition de proportionnalité traduite par des plafonnements, certains types d'aides contribuant, en termes d'efficacité ou d'équité¹⁴⁸², à des objectifs d'intérêt commun¹⁴⁸³. Il s'agit notamment des aides à finalité régionale, des aides en faveur de la culture et de la conservation du patrimoine, mais aussi des aides en faveur des petites et moyennes entreprises (PME), des aides à la recherche (R&D&I) ou encore des aides à la formation, aux travailleurs défavorisés et/ou handicapés, ainsi que des aides à la protection de l'environnement, des aides

¹⁴⁸⁰ Ce paragraphe se lit comme suit : « 3. Peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur: a) les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi, ainsi que celui des régions visées à l'article 349, compte tenu de leur situation structurelle, économique et sociale ; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre ; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun ; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans l'Union dans une mesure contraire à l'intérêt commun ; e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil sur proposition de la Commission ».

¹⁴⁸¹ Le dernier en date est le règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité (« règlement général d'exemption par catégories »), *JOUE* n° L 187 du 26 juin 2014, pp. 1-78 remplaçant le règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité, *JOUE* n° L 214 du 9 août 2008, pp. 3-47. Il doit s'appliquer jusqu'au 31 décembre 2020. Voir également le règlement (UE) n° 2015/1588/UE du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *JOUE* n° L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14, remplaçant le règlement (CE) n° 994/98/CE du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *JOCE* n° L 142 du 14 mai 1998, pp. 1-4.

¹⁴⁸² *Ibid.*, point 18.

¹⁴⁸³ Commission européenne, *Principes communs d'évaluation économique de la compatibilité des aides d'État en application de l'article 87, paragraphe 3*, 2009, spéc. point 7, disponible au lien suivant : http://ec.europa.eu/competition/state_aid/reform/economic_assessment_fr.pdf. Pour plus de détail sur ce document, se reporter à PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 259. Sur la notion d'intérêt commun et son importance dans le cadre de l'autorisation des aides, voir la position nuancée exprimée par l'Avocat général Hogan dans ses conclusions dans l'affaire *Autriche c. Commission*, aff. C-594/18 P, encore pendante. En particulier, selon lui, dans le cadre de l'article 107 § 3 sous c), rien n'exige que l'aide poursuive un « objectif d'intérêt commun » ou un « objectif d'intérêt général ». Elles doivent seulement « faciliter le développement de certaines activités [...] économiques » et ne pas « altérer les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun ».

sociales au transport en faveur des habitants de régions périphériques, des aides en faveur des infrastructures à haut débit, etc. L'article 107 § 3 TFUE (sous b) a également permis, à plusieurs occasions, l'adoption de cadres réglementaires temporaires pour faire face à des « perturbations graves de l'économie » des États membres : ce fut le cas pour la crise financière de 2008¹⁴⁸⁴ et, plus récemment, pour la crise sanitaire liée à l'épidémie de Covid-19 de 2020¹⁴⁸⁵.

322. Intérêt modéré en matière fiscale sauf pour les aides régionales.- L'intérêt de ces exemptions en matière fiscale a toutefois été relativisé par la Commission elle-même dans la mesure où « le plus souvent, les dispositions d'allègement fiscal ont un caractère continu [et] ne sont pas liées à la réalisation de projets spécifiques [de sorte qu'elles] constituent des "aides au fonctionnement" [...] en principe interdites »¹⁴⁸⁶. Deux remarques peuvent néanmoins être formulées. D'une part, malgré la spécificité de la matière fiscale, l'article 107 § 3 TFUE et les règlements qui le mettent en œuvre ont trouvé une application assez intense en matière d'aides régionales motivées par des considérations de redistribution de l'impôt¹⁴⁸⁷. C'est sur ce fondement que furent autorisés, par exemple, plusieurs régimes d'aides français destinés à l'outre-mer¹⁴⁸⁸ ou à la Corse¹⁴⁸⁹, des régimes portugais bénéficiant à Madère¹⁴⁹⁰, des régimes espagnols

¹⁴⁸⁴ Commission européenne, Communication intitulée *Un cadre communautaire temporaire pour les aides d'État destinées à favoriser l'accès au financement dans le contexte de la crise économique et financière actuelle*, JOUE n° C 16 du 22 janvier 2009, pp. 1-9.

¹⁴⁸⁵ COM(2020) 1863 final.

¹⁴⁸⁶ Communication de 1998, précitée, point 32. Dans le même sens : Commission européenne, décision 2003/438/CE du 16 octobre 2002 relative au régime d'aide d'État – Sociétés de financement – mis à exécution par le Luxembourg, JOUE n° L 153 du 20 juin 2003, p. 40, point 58.

¹⁴⁸⁷ Sur cette tendance, voir PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 267. Dans la mesure où les aides régionales sont principalement motivées par des raisons d'équité, elles se rapprochent d'une logique redistributive que l'on connaît bien en matière fiscale.

¹⁴⁸⁸ Par exemple l'art. 238 *bis* NH du CGI (aide à la construction navale outre-mer) ainsi que les art. 127 undecies et duodecies du CGI (aide fiscale à l'investissement outre-mer).

¹⁴⁸⁹ Voir la loi n° 96-1143 du 26 décembre 1996 relative à la zone franche de Corse qui modifie plusieurs articles du CGI ; Commission européenne, décision du 27 mars 1996, JOCE n° C 215 du 25 juillet 1996, pp. 6-9, régulièrement renouvelée.

¹⁴⁹⁰ Commission européenne, 2 juillet 2013, décision C(2013) 4043 final concernant la zone franche de Madère, renouvelant la décision du 27 juin 2007, JOUE n° C 240 du 12 octobre 2007, p. 1. À noter que, depuis, la Commission européenne a ouvert une enquête approfondie sur les exonérations fiscales accordées aux entreprises dans cette zone franche ; voir communiqué de presse IP/18/4384 et procédure SA. 21259.

applicables aux Canaries¹⁴⁹¹, etc.¹⁴⁹². D'autre part, dans d'autres domaines, la Commission a ponctuellement autorisé quelques régimes répondant aux conditions de l'article 107 § 3 TFUE, comme les aides fiscales britanniques à la recherche et au développement, les aides suédoises incitant les entreprises grandes consommatrices d'énergie à réduire leur consommation d'électricité, ou encore l'écotaxe allemande favorable aux gros consommateurs d'énergie dans l'industrie manufacturière¹⁴⁹³.

Quoi qu'il en soit, les exemptions qualitatives tolérées par le traité restent très systématisées, de sorte que les mesures fiscales mises en place par les différents États membres obéissent à des orientations communes et présentent des caractéristiques proches. Ainsi, il n'est pas exclu de considérer que ce régime d'exemption contribue, paradoxalement, à une uniformisation des politiques fiscales des États membres¹⁴⁹⁴.

Si la méfiance à l'égard des avantages concurrentiels résultant d'interventions publiques de nature fiscale n'est ainsi pas absolue, les limites qui affectent l'application et le régime de l'article 107 TFUE demeurent largement encadrées et contenues. La convergence matérielle des systèmes fiscaux autour de l'idée de libre concurrence reste donc intense. D'ailleurs, cette discipline se révèle si efficace qu'elle est instrumentalisée pour concrétiser la lutte contre les avantages fiscaux « dommageables » et juguler la concurrence entre États.

¹⁴⁹¹ Voir notamment Commission européenne, décision du 6 décembre 1998, *JOCE* n° C 121 du 29 avril 2000, pp. 16-17.

¹⁴⁹² Sur ces illustrations et également pour d'autres exemples, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 379-380.

¹⁴⁹³ Sur ces trois exemples, voir PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 266 et références citées.

¹⁴⁹⁴ Sur l'idée que le droit des aides d'État se substitue à l'intégration positive des politiques fiscales nationales, voir la thèse de PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p.

§ 2. *L'instrumentalisation du contrôle des aides d'État pour neutraliser la concurrence entre États*

323. Concurrence fiscale entre États : le problème de la concurrence « dommageable ».- Lorsque l'on parle de concurrence fiscale, la notion de « concurrence » à laquelle il est fait référence est sensiblement différente de celle envisagée dans les développements précédents. Il s'agit en effet d'une concurrence « institutionnelle » ou « règlementaire » entre systèmes juridiques (en l'occurrence fiscaux) et non d'une compétition entre entreprises¹⁴⁹⁵. Il n'en demeure pas moins que la première est largement susceptible d'influer sur la seconde.

La concurrence fiscale se définit comme une compétition entre gouvernements pour attirer la base fiscale sur leur territoire¹⁴⁹⁶. Pour mieux se représenter le phénomène¹⁴⁹⁷, il faut imaginer un marché sur lequel les offrants ne sont pas les entreprises mais les États¹⁴⁹⁸. Les régimes fiscaux qu'ils proposent sont alors comme des produits que le contribuable – qui se substitue au « consommateur » – pourrait choisir. En principe, la concurrence fiscale est un « phénomène bénéfique »¹⁴⁹⁹ car elle permet d'amener l'impôt à un niveau de marché, tout comme la concurrence permet d'amener le prix à

¹⁴⁹⁵ Sur la distinction entre ces deux formes de concurrence et leurs interactions dans le contexte fiscal, voir PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. pp. 195 et s. ; DOS SANTOS (A. C.), *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles-Paris, Bruylant-L.G.D.J., 2009, 694 p., spéc. pp. 16-31 ainsi que pp. 32 et s.. Sur ce sujet en général, voir BOUTHINON-DUMAS (H.), « Existe-t-il un marché des systèmes juridiques ? », in SEFTON-GREEN (R.) et USUNIER (L.) (dir), *La concurrence normative : Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, 298 p., pp. 35-64.

¹⁴⁹⁶ LARBRE (D.), « L'encadrement juridique de la concurrence fiscale au sein de l'Union européenne : état des lieux et perspectives », in SEFTON-GREEN (R.) et USUNIER (L.) (dir), *La concurrence normative : Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, 298 p., pp. 89-113, spéc. p. 89.

¹⁴⁹⁷ Sur cette question voir notamment l'éclairante contribution de DIDER (Ph.), « La notion de concurrence fiscale », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 103-115.

¹⁴⁹⁸ Sur l'idée de « tax law market », voir les développements proposés par PETERS (C.), *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral series, 2013, 452 p., spéc. pp. 55 et s. Voir aussi DOS SANTOS (A. C.), *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles-Paris, Bruylant-L.G.D.J., 2009, 694 p., spéc. pp. 72 et s. Plus généralement, sur l'hypothèse d'un marché des systèmes juridiques et la concurrence entre les droits, voir BOUTHINON-DUMAS (H.), « Existe-t-il un marché des systèmes juridiques ? », in SEFTON-GREEN (R.) et USUNIER (L.) (dir), *La concurrence normative : Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, 298 p., pp. 35-64.

¹⁴⁹⁹ Commission européenne, 5 novembre 1997, Communication sur *Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne*, COM(97) 495 final, p. 4.

un prix de marché¹⁵⁰⁰. En revanche, poussée trop loin, elle peut devenir problématique en matière fiscale. Tout d'abord, comme les dynamiques de marché reposent sur une logique commutative, la concurrence fiscale conduit les États à s'écarter de la logique profondément distributive de l'impôt et à proposer des régimes de moins en moins redistributifs. En effet, la concurrence fiscale opère, globalement, au bénéfice des contribuables les plus mobiles, capables de se déplacer (ou de déplacer leur base taxable) pour choisir le régime fiscal qui leur convient le mieux. Par conséquent, les contribuables moins mobiles n'en bénéficient pas. Plus encore, ils en pâtissent généralement puisque, pour pouvoir proposer des régimes très avantageux aux contribuables étrangers mobiles tout en maintenant un équilibre budgétaire, les États n'ont que deux options stratégiques, tout aussi regrettables l'une que l'autre : soit ils augmentent la pression fiscale que subissent les contribuables domestiques, soit ils abaissent le niveau de prestations et infrastructures qu'ils proposent. Elle devient alors « dommageable »¹⁵⁰¹.

C'est la raison pour laquelle les institutions européennes ont exprimé leur sensibilité à cette question au travers d'une initiative de coopération politique qui aboutira à un instrument spécifique mais non contraignant : le « Code de conduite » (A). L'enjeu est alors de concrétiser efficacement cette initiative pour faire converger les systèmes fiscaux dans le sens d'une concurrence non faussée, ce à quoi le droit des aides d'État contribue largement (B).

A. L'identification d'une sensibilité politique : le Code de conduite

324. Rappels historiques.- C'est à partir des années 1990 que la communauté internationale commence à se préoccuper des éventuelles conséquences dommageables d'une concurrence fiscale institutionnelle trop intense. À cette époque, l'OCDE porte un regard critique sur la mise en place par certains États de régimes fiscaux

¹⁵⁰⁰ En ce sens voir DIDER (Ph.), « La notion de concurrence fiscale », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 103-115, spéc. p. 109.

¹⁵⁰¹ Sur ces dynamiques, voir DOS SANTOS (A. C.), *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles-Paris, Bruylant-L.G.D.J., 2009, 694 p., spéc. pp. 105 et s.

« préférentiels », c'est-à-dire particulièrement avantageux, dont l'objectif est de « braconner »¹⁵⁰² les contribuables étrangers au détriment de la base taxable d'autres États. Elle publie le fruit de sa réflexion dans un rapport intitulé *Concurrence fiscale dommageable – Un problème mondial*¹⁵⁰³.

Concomitamment aux réflexions qui s'amorcent au niveau international, le premier « mémorandum Monti »¹⁵⁰⁴ (1996) met en lumière les effets négatifs de certaines mesures fiscales particulièrement avantageuses qui opèrent au détriment de l'allocation efficace des ressources économiques dans l'Union européenne, de la compétitivité et de l'emploi¹⁵⁰⁵. En particulier, les institutions redoutent une « course au moins-disant » fiscal (*race to the bottom*) qui, sur le long terme, affaiblirait considérablement les ressources budgétaires des États¹⁵⁰⁶. Sur la base de ce rapport, les États membres réunis au Conseil envisagent une action spécifique pour encadrer ce problème mais peinent à arrêter une méthode, d'autant plus qu'à cette époque les velléités d'harmonisation en matière fiscale sont peu fructueuses¹⁵⁰⁷. Un second « mémorandum Monti »¹⁵⁰⁸ (1996)

¹⁵⁰² L'OCDE parle dans ce contexte de « braconnage fiscal » ; voir OCDE, *Concurrence fiscale dommageable – Un problème mondial*, Paris, Éditions OCDE, 1998, 90 p.

¹⁵⁰³ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable – Un problème mondial*, Paris, Éditions OCDE, 1998, 90 p.

¹⁵⁰⁴ Commission européenne, 20 mars 1996, Communication sur *La fiscalité dans l'Union européenne*, SEC(96) 487 final. Selon le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, il s'agit là du premier véritable document de politique fiscale européenne des Communautés. Voir en ce sens MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 691.

¹⁵⁰⁵ Commission européenne, Communication SEC(96) 487 final, précitée, pp. 2-5.

¹⁵⁰⁶ En pratique, les études économiques semblent indiquer qu'une telle course au moins-disant fiscal n'est pas véritablement avérée. Voir SULLIVAN (J.), « The Non-Exercise of Taxing Powers by Member States and Its Compatibility with EC Law », *European Taxation*, 2009, n° 4, pp. 189-198, spéc. p. 190 ; CERIONI (L.), « Harmful Tax Competition Revisited: Why not a Purely Legal Perspective under EC Law? », *European Taxation*, 2005, n° 7, pp. 267-281, spéc. p. 267 ; ALTINDAG (S.), *La concurrence fiscale dommageable – La coopération des États membres et des autorités communautaires*, Paris, L'Harmattan, collection Finances publiques, 2009, 434 p., spéc. pp. 82 et s. Voir aussi, Commission européenne, 23 octobre 2001, *La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*, SEC(2001) 1681, p. 8 de la version française (et p. 19 de la version anglaise).

¹⁵⁰⁷ Lors d'une session informelle du Conseil ECOFIN à Vérone en avril 1996, les États envisagent de former un groupe de haut niveau sur le sujet mais peinent à le concrétiser. Les mêmes hésitations se font sentir lors du Conseil européen de Florence de juin 1996. Sur ces hésitations politiques, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 687 et s. ainsi que BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. pp. 164 et s.

¹⁵⁰⁸ Commission européenne, 22 octobre 1996, *La fiscalité dans l'Union européenne – Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux*, COM(96) 546 final.

et une communication publiée en 1997¹⁵⁰⁹ vont alors suggérer aux États membres de s'orienter vers une coordination politique formalisée par un code de conduite destiné à lutter spécifiquement contre les régimes fiscaux avantageux « dommageables ». Moyennant quelques amendements à la proposition initiale, le Conseil des Communautés européennes adopte, en décembre 1997, le « Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises » dont l'objectif est de réduire les distorsions liées aux pratiques fiscales dommageables existant au sein du marché unique¹⁵¹⁰. Après avoir précisé ce que recouvre la notion de pratique « dommageable » (1), nous exposerons les mécanismes d'encadrement instaurés par le Code de conduite (2) qui demeurent toutefois essentiellement politiques et non contraignants (3).

1. *Pratiques visées*

325. Champ d'application.- Comme la discipline des aides d'État, le Code de conduite est spécifique à la fiscalité des *entreprises*. Ceci exclut en principe l'application de cet instrument à l'imposition des personnes physiques qui ne seraient pas des entrepreneurs¹⁵¹¹. Par ailleurs, ne sont soumis à ce contrôle que les régimes fiscaux qui s'inscrivent dans des pans non harmonisés de la fiscalité – ce qui exclut la fiscalité indirecte (notamment la TVA) mais, surtout, pour ce qui nous intéresse, les aspects harmonisés de la fiscalité directe¹⁵¹².

326. Pratiques « dommageables ».- Le Code de conduite entend appréhender les mesures (dispositions législatives ou réglementaires et pratiques administratives) « ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté »¹⁵¹³ en raison du fait qu'elles « établiss[ent]

¹⁵⁰⁹ Commission européenne, 5 novembre 1997, Communication sur *Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne*, COM(97) 495 final.

¹⁵¹⁰ Conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale – Résolution du Conseil et représentants des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises – Fiscalité de l'épargne, *JOUE* n° C 2 du 6 janvier 1998, pp. 1-6.

¹⁵¹¹ BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 173.

¹⁵¹² *Ibid.* ; voir par analogie MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 687.

¹⁵¹³ Point A du « code de conduite ».

un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, *par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'État membre concerné* »¹⁵¹⁴ (« *gateway criterion* »). C'est là le critère indispensable. À cet égard, le Code définit le système de référence par renvoi, notamment, au taux d'imposition nominal¹⁵¹⁵. On remarquera d'ailleurs que cette approche diffère de celle qui est retenue par l'OCDE dans ses travaux concomitants puisque les réflexions internationales visent non seulement les régimes préférentiels ciblés mais également les « paradis fiscaux », c'est-à-dire les États à fiscalité faible ou nulle, y compris à l'échelle de tout le territoire¹⁵¹⁶.

Au-delà du critère de la sous-imposition, des caractéristiques complémentaires sont prises en compte dans l'évaluation¹⁵¹⁷. Celles-ci sont au nombre de cinq et se déclinent autour de trois thèmes : la discrimination, d'abord, en ciblant les avantages accordés « exclusivement à des non-résidents ou pour des transactions conclues avec des non-résidents » (critère n° 1 dit critère du « *off-shore regime* ») ; le manque de substance, ensuite, en envisageant les avantages « totalement isolés de l'économie domestique de sorte qu'ils n'ont pas d'incidence sur la base fiscale nationale » (critère n° 2 ou « *ring fencing* »), les avantages « accordés même en l'absence de toute activité économique réelle et de présence économique substantielle » (critère n° 3 ou « *lack of substance* ») ou encore la détermination des prix de transfert sans lien avec le principe de pleine concurrence¹⁵¹⁸ (critère n° 4 ou « *lack of arm's length* ») ; le manque de transparence, enfin (critère n° 5 ou « *non transparency* »). Précisons tout de même que les mesures répondant éventuellement à l'un ou plusieurs de ces critères doivent, pour être considérées comme dommageables, présenter une intensité suffisante pour déployer une « incidence sensible » sur la localisation des activités économiques au sein de

¹⁵¹⁴ Point B du « code de conduite » (emphase ajoutée par nos soins).

¹⁵¹⁵ *Id.*

¹⁵¹⁶ Cette différence d'approche est mise en évidence par CERIONI (L.), « Harmful Tax Competition Revisited: Why not a Purely Legal Perspective under ECLaw? », *European Taxation*, 2005, n° 7, pp. 267-281.

¹⁵¹⁷ Point B du « code de conduite ».

¹⁵¹⁸ Le critère fait référence à des « règles de détermination des bénéficiaires [qui divergent] des principes généralement admis sur le plan international, notamment les règles approuvées par l'OCDE ».

l'Union¹⁵¹⁹, sans que les modalités d'appréciation de ce seuil ne soient explicites en pratique¹⁵²⁰.

Par ailleurs, le Code envisage que certaines mesures fiscales utilisées pour soutenir le développement économique de régions déterminées (par exemple les régions ultrapériphériques ou les îles de taille réduite) peuvent être acceptables si elles sont proportionnelles et ciblées par rapport à l'objectif visé¹⁵²¹.

327. Exclusion des régimes « loyaux ».- Dès lors que le Code de conduite cible les pratiques fiscales dommageables et les définit principalement à travers le critère d'une « sous-imposition » par rapport au système normal, cet instrument ne saisit pas les systèmes fiscaux qui seraient globalement compétitifs (par exemple parce que leur taux normal d'impôt sur les sociétés serait très faible, à l'échelle de tout le territoire)¹⁵²². De tels régimes sont considérés comme loyaux¹⁵²³.

Pour identifier les mesures nationales susceptibles de correspondre aux critères ainsi établis, le Code de conduite institue un système de surveillance des systèmes fiscaux nationaux.

2. Mécanisme du « Code de conduite »

328. Recensement.- Pour mettre en œuvre les principes qu'il pose, le Code de conduite institue un groupe *ad hoc* constitué de hauts représentants des États membres – le « groupe Code de conduite » – et chargé de recenser les mesures

¹⁵¹⁹ Point A du « code de conduite ».

¹⁵²⁰ BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 173.

¹⁵²¹ Point G al. 2 du « code de conduite ».

¹⁵²² BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 174 ; CERIONI (L.), « Harmful Tax Competition Revisited: Why not a Purely Legal Perspective under EC Law? », *European Taxation*, 2005, n° 7, pp. 267-281 ; TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 7^{ème} éd., 2018, 982 p., spéc. pp 932 et s.

¹⁵²³ *Ibid.*

problématiques¹⁵²⁴. Le premier groupe, dont la présidence fut confiée à Dawn Primarolo, examina 271 mesures nationales avantageuses. Deux rapports intermédiaires¹⁵²⁵ (1998 et 1999) et un rapport définitif¹⁵²⁶ dit « Primarolo » (1999) mirent en évidence 66 mesures dommageables¹⁵²⁷ réparties en six catégories (dispositifs fiscaux relatifs aux « services financiers, financement des groupes et paiements de redevances », aux « assurances et entreprises de réassurance et d'assurance captive », aux « services intra-groupes », aux « sociétés holdings », aux « sociétés offshore » et mesures diverses). Figuraient notamment dans cette liste le régime français des brevets (« *patent box* »)¹⁵²⁸ et celui des quartiers généraux et centres de logistiques¹⁵²⁹. En pratique, les décisions furent prises à l'unanimité ou, lorsque cela n'était pas possible, par un « large consensus »¹⁵³⁰, méthode qui continue de s'appliquer aujourd'hui¹⁵³¹.

¹⁵²⁴ Point H du « code de conduite ». À noter que le « Code » prévoit simplement que chaque État membre devra « désigner un représentant de haut niveau et un suppléant pour [le] représenter au sein de ce groupe, qui sera présidé par le représentant d'un État membre. Le groupe, qui se réunira régulièrement [...] fera régulièrement rapport sur les mesures évaluées ». Les États s'accordent pour fixer le mandat des membres du groupe à deux ans. En ce sens, voir BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 169 ainsi que TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 7^{ème} éd., 2018, 982 p., spéc. pp 931 et s.

¹⁵²⁵ Les deux rapports intermédiaires ont été présentés au Conseil le 1^{er} décembre 1998 (doc. 4748/98 du 12 novembre 1998) et le 25 mai 1999 (doc. 8231/99 du 12 mai 1999)

¹⁵²⁶ Rapport du groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises), du 23 novembre 1999 au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99 (ci-après « rapport Primarolo »), p. 11.

¹⁵²⁷ 40 mesures concernant des régimes en vigueur dans les États membres ; 23 dans les territoires d'outre-mer et 3 à Gibraltar.

¹⁵²⁸ Anc. art. 39 *terdecies* du CGI. Le rapport Primarolo relève que « les redevances perçues sur un brevet donnant droit à ce régime sont imposées au taux applicable aux plus-values à long terme (19 %). Ce taux réduit ne sera cependant pas appliqué si les redevances sont acquittées par une société apparentée imposable en France (autrement dit, lorsque les redevances versées sont fiscalement déductibles en France) ».

¹⁵²⁹ Ce régime est prévu par la doctrine administrative ; voir le BOI 13 G-1-97 du 30 janvier 1997, le BOI 4 C-5-02 du 11 octobre 2002 et le BOI 4 C-6-03 du 14 août 2003 ainsi que, désormais les sections suivantes du BOFiP : BOI-SJ-RES-30-10 et BOI-SJ-RES-30-20. Le rapport Primarolo relève que « les quartiers généraux et les centres de logistique sont soumis au taux normal de l'impôt des sociétés (41,66 %), mais leur base d'imposition correspond à un pourcentage donné des charges d'exploitation courantes. Ce pourcentage est déterminé en fonction des caractéristiques des activités et des conditions d'exercice du centre, pour que le bénéfice ainsi obtenu soit aussi proche que possible du bénéfice imposable qui aurait été déclaré en régime ordinaire. Généralement, ce pourcentage varie entre 6 et 10 % des charges d'exploitation des quartiers généraux et des centres de logistique. Il peut être revu en cas de changement des caractéristiques ou des conditions d'exercice des activités ».

¹⁵³⁰ Voir en ce sens le Rapport du groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises), du 23 novembre 1999 au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99 (rapport « Primarolo »), p. 11.

¹⁵³¹ Voir le document du 5 décembre 2019, doc. 9639/4/18, qui compile les travaux du groupe « code de conduite » depuis sa création, spéc. p. 2 (point *iv*).

Depuis cette date, le « groupe » a été institutionnalisé pour continuer la surveillance active des systèmes fiscaux nationaux. Ses travaux sont toutefois restés largement opaques jusqu'à ce que le Conseil de l'Union européenne manifeste la volonté de les rendre plus facilement accessibles au public, notamment grâce à la publication de rapports biannuels¹⁵³².

329. Communication d'informations.- La bonne exécution de cette mission dépend toutefois de ce que « les États membres s'informent mutuellement des mesures fiscales en vigueur ou envisagées susceptibles d'entrer dans le champ d'application du code »¹⁵³³. Ils peuvent aussi se demander mutuellement des informations¹⁵³⁴. S'institue ainsi entre États un dialogue politique qui permet une surveillance – et le cas échéant une discussion – précoce de certains régimes avantageux potentiellement problématiques.

330. Gel et démantèlement.- Au-delà de la clause de « gel » incluse dans le Code qui prévoyait que les États membres « s'engage[aient] à ne pas introduire de nouvelles mesures fiscales dommageables »¹⁵³⁵, la neutralisation des privilèges fiscaux dommageables passe surtout par un démantèlement progressif des régimes problématiques¹⁵³⁶. Si le démantèlement des mesures identifiées par le rapport « Primarolo » (1999) fut conditionné à l'adoption des mesures législatives incluses dans le paquet « concurrence fiscale dommageable » évoqué précédemment – c'est-à-dire les directives « épargne »¹⁵³⁷ et « intérêts-redevances »¹⁵³⁸, qui furent adoptées en 2003 – le processus actuel ne connaît plus de telles contraintes. Depuis cette première vague de démantèlement, 81 nouvelles mesures ont été identifiées comme

¹⁵³² Conseil de l'Union européenne, conclusions du 8 décembre 2015, doc. 15148/15 ; voir aussi Conseil de l'Union européenne, Conclusions du 8 mars 2016, doc. 6900/16.

¹⁵³³ Point E du « code de conduite ».

¹⁵³⁴ Points E et F du « code de conduite ».

¹⁵³⁵ Point C du « code de conduite ».

¹⁵³⁶ Point D du « code de conduite ».

¹⁵³⁷ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (dite « épargne »), *JOCE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48 révisée par la directive 2014/48/CE, *JOUE* n° L 111 du 15 avril 2014, pp. 50-78.

¹⁵³⁸ Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (dite « intérêts-redevances »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

dommageables par le groupe¹⁵³⁹ et la plupart ont été supprimées. C'est le cas notamment de l'ancien régime français de *patent box*, déclaré dommageable en 2014¹⁵⁴⁰ et dont la version ajustée¹⁵⁴¹ a été déclarée conforme par le groupe en 2019¹⁵⁴².

Si le mécanisme politique semble plutôt efficace au regard des résultats que l'on vient d'exposer, le Code de conduite demeure cependant un instrument non contraignant.

3. Caractère non contraignant

331. *Gentlemen's agreement*¹⁵⁴³. - Prenant la forme d'une « résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres réunis au sein du Conseil », le « Code de conduite » ne correspond à aucune des catégories juridiques explicitement envisagées par l'ordre juridique de l'Union¹⁵⁴⁴. Sa nature juridique est donc quelque peu controversée¹⁵⁴⁵. Que l'on y voit un simple acte de *soft law*¹⁵⁴⁶ ou un « instrument concerté non conventionnel »¹⁵⁴⁷, sa dénomination et la formulation de son préambule – qui précise qu'il s'agit d'un « engagement politique [qui] n'affecte donc pas les droits et obligations des États membres »¹⁵⁴⁸ – lui dénie toute force juridique

¹⁵³⁹ En ce qui concerne les États membres et les territoires dépendants ou associés, le document du 5 décembre 2019, doc. 9639/4/18, qui compile les travaux du groupe « code de conduite » depuis sa création, recense en tout 147 mesures dommageables (101 dans les États membres et 46 dans les territoires associés).

¹⁵⁴⁰ Groupe « Code de conduite », 11 décembre 2014, doc. 16553/1/14.

¹⁵⁴¹ Art. 238 du CGI.

¹⁵⁴² Voir le rapport du groupe « code de conduite », approuvé par le Conseil le 3 juin 2019, doc. 9652/19 ADD 7 REV 1.

¹⁵⁴³ TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 7^{ème} éd., 2018, 982 p., spéc. p. 927 ; LAMBERT (Th.), « Marché intérieur et évasion fiscale », *Les Petites Affiches*, 2002, n° 97, pp. 34-40.

¹⁵⁴⁴ Art. 288 TFUE ou autres actes atypiques éventuellement prévus ailleurs dans les traités.

¹⁵⁴⁵ Pour des études détaillées sur ce sujet, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 694 et s. ; précédemment, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. pp. 429 et s. Voir aussi DOS SANTOS (A. C.), *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles-Paris, Bruylant-L.G.D.J., 2009, 694 p., spéc. pp. 254 et s.

¹⁵⁴⁶ ROCCATAGLIATA (F.), « L'impact des instruments non contraignants (*soft-law*) dans l'interprétation du droit fiscal de l'Union européenne », in GOVAERE (I.) et HANF (D.) (dir.), *Scrutinizing internal and external dimensions of European law : liber amicorum Paul Demaret.*, vol. 1, Bruxelles, PIE-Peter Lang, 2013, 880 p., pp. 409-422, pp. 409-422.

¹⁵⁴⁷ Sur cette notion voir VIRALLY (M.), « La distinction entre textes internationaux de portée juridique et textes dépourvus de portée juridique », *Annuaire de l'Institut de droit international*, 1983, vol. 73, tome 1, pp. 166-327.

¹⁵⁴⁸ Préambule du « Code de conduite », *in fine*.

contraignante¹⁵⁴⁹. D'ailleurs, dans sa communication de 1997 par laquelle elle proposait ce format souple, la Commission précisait qu'il s'agirait « d'un instrument non contraignant sur le plan juridique »¹⁵⁵⁰. En tant que tel, il ne déploie donc pas d'effet coercitif ou contraignant à l'égard des États membres¹⁵⁵¹.

En dépit d'une bonne volonté politique qui se vérifie régulièrement, on ne peut pas exclure que la mise en œuvre effective du Code de conduite – et, partant, l'équilibre concurrentiel qu'il entend assurer – pâtisse de son caractère non contraignant. Cependant, dans la mesure où la concurrence « institutionnelle » a une influence naturelle sur les conditions de concurrence entre entreprises, le droit des aides d'État apparaît comme un relais fonctionnel particulièrement intéressant pour encadrer les pratiques dommageables et maintenir les conditions d'une concurrence (entre États et entre entreprises) saine au sein du marché intérieur.

B. Le relais du droit des aides d'État

332. Aides fiscales et pratiques dommageables : deux problématiques intimement liées. - La connexité des notions de pratique fiscale dommageable et d'aide d'État tient au fait qu'elles reposent toutes les deux sur l'idée d'un avantage qui déroge au régime d'imposition général (*benchmark system*). Il est d'ailleurs assez significatif à cet égard que, malgré une reconnaissance précoce de la portée fiscale de l'article 107 TFUE, le contrôle plus systématique des régimes fiscaux des États membres au titre des aides d'État apparaisse, en pratique, « vers le milieu des années quatre-vingt-dix et

¹⁵⁴⁹ En ce sens, voir BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. pp. 167 et note n° 606. L'auteur rappelle d'ailleurs à ce titre que, à propos d'un autre « code de conduite », la Cour de justice a déjà jugé qu'un tel type de document « constitue l'expression d'une simple coordination volontaire et [...] est donc pas destiné en lui-même à produire des effets de droit » ; voir CJCE, 30 avril 1996, *Pays-Bas c. Conseil*, aff. C58/94, *Rec.* p. I-2169, points 24 à 27.

¹⁵⁵⁰ Commission européenne, COM(97) 495 final, précitée, p. 5. Sur la nature du « Code », voir notamment les commentaires formulés peu après sa publication par DIBOUT (P.), « L'Europe et la fiscalité directe », *Les petites affiches*, 1998, n° 153, pp. 8-17.

¹⁵⁵¹ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 702.

donc concomitamment aux réflexions sur la concurrence fiscale dommageable »¹⁵⁵². Le Code de conduite envisage d'ailleurs lui-même explicitement que le droit des aides d'État se superpose à lui et le relaie (1). En outre, la discipline des aides d'État permet de dépasser certaines apories techniques du Code de conduite (2).

1. Relais contraignant

333. Relais juridique.- Comme l'avaient identifié les États membres en amont de l'adoption formelle du Code¹⁵⁵³, l'encadrement des pratiques dommageables peut être utilement relayé par le droit des aides d'État. C'est pourquoi le point J du Code constate explicitement « qu'une partie des mesures fiscales couvertes par le code est susceptible de rentrer dans le champ d'application des dispositions des articles [107 à 109] du traité relatives aux aides d'État »¹⁵⁵⁴. La Commission était invitée, à cet égard, à publier des lignes directrices pour l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, de façon à rationaliser l'élimination des « aides que l'application du code mettra en évidence »¹⁵⁵⁵.

Si cette superposition des méthodes a pu largement faire douter de l'intérêt du Code de conduite, tant il semblait que tous les avantages dommageables pouvaient être pris en charge par le droit des aides d'État¹⁵⁵⁶, cette dernière discipline n'intervient que comme un relais, un complément¹⁵⁵⁷, lorsque les mécanismes propres au Code de conduite sont inadaptés, inefficaces ou trop lents.

¹⁵⁵² PAPANAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 360 citant DELAUNAY (B.), « Essai de typologie des pratiques fiscales dommageables », in LAMBERT (Th.) (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Actes du Colloque organisé le 3 décembre 2010, Paris, Montchrestien Lextenso, coll. Grands colloques, 2011, 227 p., pp. 41-56.

¹⁵⁵³ Commission européenne, COM(97) 495 final, précitée.

¹⁵⁵⁴ Point J du « code de conduite ».

¹⁵⁵⁵ *Id.*

¹⁵⁵⁶ Sur ce constat, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 702 ; voir aussi BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. pp. 185.

¹⁵⁵⁷ Explicitement en ce sens, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 689. Voir aussi MAITROT DE LA MOTTE (A.), « Les aides d'État et la concurrence fiscale dommageable », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 25, pp. 42-50.

Ce relais contraignant peut s'avérer en outre utile pour dépasser certaines apories techniques du Code de conduite.

2. Intensification technique

334. Restauration de l'égalité concurrentielle.- Tel qu'exposé ci-avant, le Code de conduite fait l'objet d'une mise en œuvre politique qui suggère aux États le démantèlement de leurs régimes dommageables. Toutefois, même lorsque l'État se soumet à cette obligation politique, ce mécanisme ne permet pas de *restaurer* l'égalité concurrentielle comme le fait le droit des aides d'État. Il s'agit simplement de supprimer (ou modifier¹⁵⁵⁸) le dispositif, sans que l'avantage qui a pu être mis à disposition de l'entreprise pendant un certain temps ne soit récupéré¹⁵⁵⁹. Le relais du droit des aides d'État fournit en revanche, sur ce plan, un outil plus efficace pour éliminer la rupture d'égalité concurrentielle (inter-entreprises) générée par l'avantage dommageable.

¹⁵⁵⁸ Pour quelques considérations critiques sur la possibilité d'un ajustement partiel voire *a minima*, voir BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 183.

¹⁵⁵⁹ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 703.

Conclusion du Chapitre 2

335. Dynamique précoce.- Pilier du marché commun¹⁵⁶⁰, la concurrence libre et non faussée¹⁵⁶¹ dans une « économie de marché ouverte »¹⁵⁶² est l'une des pierres angulaires de la construction européenne¹⁵⁶³. À ce titre, conformément à la doctrine libérale qui inspire l'intégration européenne, les traités témoignent d'une certaine méfiance à l'égard des interventions publiques dans l'économie, notamment celles qui se traduisent par l'octroi d'avantages à certaines entreprises ou certains secteurs. L'une des fonctions traditionnelles de l'impôt étant précisément l'interventionnisme¹⁵⁶⁴, il n'est pas surprenant que les règles encadrant les aides d'État au sein du marché intérieur se soient vu reconnaître très tôt une portée fiscale, et ce dès l'époque du traité CECA¹⁵⁶⁵. C'est toutefois vers la fin des années 1990, concomitamment aux réflexions sur la concurrence fiscale dommageable, que le contrôle des aides fiscales s'est davantage systématisé¹⁵⁶⁶.

336. Intégration négative par le biais des aides d'État.- Tout comme pour les libertés de circulation, c'est sur la base du principe de primauté et de l'intégration négative qu'il peut déclencher¹⁵⁶⁷ que le droit de l'Union européenne rassemble les systèmes fiscaux des États membres autour des exigences européennes de libre concurrence, y compris en matière fiscale. Cette dynamique de convergence matérielle

¹⁵⁶⁰ STUYCK (J.), « Libre circulation et concurrence : les deux piliers du Marché commun », in DONY (M.) et DE WALSCHE (A.) (dir.), *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. 2, Bruxelles, Bruylant, 1999, 1739 p., pp. 1477-1498 ; voir aussi IDOT (L.), « Entrave et restriction de concurrence », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 169-190.

¹⁵⁶¹ Art. 3 sous f) TCEE puis art. 3 A TCE ; aujourd'hui voir dans une moindre mesure l'art. 3 TUE.

¹⁵⁶² Art. 2 TFUE.

¹⁵⁶³ PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 18. Le fait que le marché intérieur « comprend un système garantissant que la concurrence n'est pas faussée » est en revanche explicitement exposé dans le Protocole n° 6 annexé au traité.

¹⁵⁶⁴ AVI-YONAH (R.), « The Three Goals of Taxation », *Tax Law Review*, 2006, n° 1, pp. 1-28 ; TRIANTAFYLLOU (D.), « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantin N. Kakouris*, Bruxelles, Bruylant, 2004, 810 p., pp. 377-392, spéc. p. 382 et s.

¹⁵⁶⁵ CJCE, 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen c. Haute Autorité*, aff. 30/59, *Rec.* p. 3

¹⁵⁶⁶ PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 360 citant DELAUNAY (B.), « Essai de typologie des pratiques fiscales dommageables », in LAMBERT (Th.) (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Actes du Colloque organisé le 3 décembre 2010, Paris, Montchrestien Lextenso, coll. Grands colloques, 2011, 227 p., pp. 41-56.

¹⁵⁶⁷ TPICE, 27 janvier 1998, *Ladbroke Racing Ltd c. Commission*, aff. T-67/94, *Rec.* p. II-1, point 54.

est favorisée par une conception extensive de la notion d'aide d'État et notamment du critère de sélectivité sur lequel elle s'appuie¹⁵⁶⁸.

337. Intensité de l'encadrement.- Parce que les rédacteurs des traités ont admis que l'intervention des autorités publiques pouvait s'avérer utile pour que les équilibres du marché ne soient pas autodestructeurs¹⁵⁶⁹, la prohibition des aides qu'ils ont instituée n'est pas absolue. Le droit primaire, complété par le droit dérivé, prévoit en effet des exemptions d'ordre quantitatif et qualitatif qui permettent aux États de maintenir des avantages fiscaux qui contribuent, en termes d'efficacité ou d'équité, à des objectifs d'intérêt commun (par exemple, des aides à finalité régionale, en faveur des PME, en faveur de la recherche, ou encore en faveur de la protection de l'environnement). Pour autant, ces limites sont considérablement encadrées de sorte que leur effet centrifuge reste modéré. En réalité, certains auteurs avancent même l'idée selon laquelle ce processus de convergence est si marqué qu'il se présente comme un substitut à l'harmonisation fiscale¹⁵⁷⁰. L'efficacité et l'intensité de l'encadrement des aides d'État dans l'Union est en outre confirmée par son instrumentalisation pragmatique au soutien de la lutte contre les pratiques fiscales dommageables qui, elles aussi, sont susceptibles de perturber la concurrence (entre États et, conséquemment, entre entreprises) au sein du marché intérieur.

338. Réalisation d'un niveau de cohérence satisfaisant.- En dépit des critiques d'ordre politique que la neutralisation des régimes fiscaux avantageux peut susciter – tant en raison du retour aux « inégalités naturelles entre États »¹⁵⁷¹ au sein de l'Union qu'en raison du possible affaiblissement de l'attractivité européenne vis-à-vis des États

¹⁵⁶⁸ CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, aff. jtes C-20/15 P et C-21/15 P, précité.

¹⁵⁶⁹ KARPENSCHIF (M.), *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, coll. Competition law – Droit de la concurrence, 2^{ème} éd., 2017, 513 p., spéc. p. 2 ; BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p., spéc. p. 654.

¹⁵⁷⁰ PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. le dernier titre de la thèse ; pour une synthèse de son propos, voir spéc. p. 483.

¹⁵⁷¹ Comme le relève le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte au sujet du Code de conduite, certains États qui compensaient leur « petit » marché par des régimes fiscaux attractifs se retrouvent privés de ce levier ; voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 703-704.

tiers¹⁵⁷² –, on ne peut nier que le principe de libre concurrence tel que relayé par le droit des aides d'État (et le Code de conduite) conduit à lisser¹⁵⁷³ ou à standardiser¹⁵⁷⁴ très largement les régimes fiscaux nationaux. Dès lors, il faut constater que la « poutre maîtresse » de l'« égale liberté » au sein du marché intérieur est efficacement soutenue par la forte cohérence téléologique engendrée par la « traverse » qu'est la libre concurrence.

¹⁵⁷² MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 703-704. La tendance actuelle est toutefois à promouvoir la bonne gouvernance fiscale au-delà des frontières de l'Union européenne. Sur cette tendance, nous renvoyons à nos développements proposés *infra* §§ 532 et s.

¹⁵⁷³ Conclusions de l'Avocat général Saugmandsgaard Øe sous l'arrêt CJUE (gde ch.), 19 décembre 2018, *A-Brauerei*, aff. C-374/17, précité, point 77 des conclusions.

¹⁵⁷⁴ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 699. Sur l'idée de standardisation, voir aussi SADOWSKY (M.), « Vers un système fiscal standard ? », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 25, pp. 57-65.

Conclusion du Titre II

339. Soumission aux règles d'égalité géographique et de libre concurrence. - Prise dans son acception matérielle, l'idée de cohérence entre des systèmes distincts renvoie à leur *convergence téléologique* autour d'un projet unique¹⁵⁷⁵, c'est-à-dire un même principe fédérateur¹⁵⁷⁶, une même idée directrice¹⁵⁷⁷. Dans le contexte du droit de l'Union européenne, cette ligne de mire tient à la réalisation d'un projet de liberté dont le respect de l'égalité constitue une condition essentielle et inhérente : autrement dit, une « égale liberté »¹⁵⁷⁸ au sein du marché intérieur. Elle présente alors une double dimension : géographique, d'abord, pour garantir l'égale mobilité des opérateurs au sein du marché ; concurrentielle, ensuite, pour assurer la libre concurrence au sein du marché¹⁵⁷⁹.

L'égale mobilité et la libre concurrence sont deux préoccupations originelles du projet européen mais, en matière fiscale, c'est surtout à partir des années 1990 qu'elles déploient véritablement tout leur potentiel. À cette époque, l'harmonisation est difficile ; s'amorce, en contrepartie, un processus d'intégration négative intense sur la base des libertés de circulation d'une part, et du droit des aides d'État d'autre part. Malgré des insuffisances notionnelles et des régimes de prohibition qui ne sont pas absolus, les libertés de circulation et le droit des aides d'État impriment aux systèmes fiscaux nationaux une dynamique centrifuge et permettent leur standardisation

¹⁵⁷⁵ Sur l'idée de projet, voir MAULIN (É.), « Cohérence et ordre juridique », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collections de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 9-24 citant JACOB (A.) (dir.), *Encyclopédie philosophique universelle, Les notions philosophiques*, tome 2, Paris, Presses universitaires de France, 1989-1992, 5 tomes en 7 vol.

¹⁵⁷⁶ BERGEL (J.-L.), *Méthodologie juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 2^{ème} éd., 2016, 453 p., spéc. p. 219.

¹⁵⁷⁷ *Ibid.*

¹⁵⁷⁸ DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 137-168, spéc. p. 138.

¹⁵⁷⁹ Sur ces deux aspects et leur complémentarité, voir STUYCK (J.), « Libre circulation et concurrence : les deux piliers du Marché commun », in DONY (M.) et DE WALSCHE (A.) (dir.), *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. II, Bruxelles, Bruylant, 1999, 1739 p., pp. 1477-1498. Voir aussi IDOT (L.), « Concurrence et libre circulation. Regards sur les derniers développements », *Revue des affaires européennes*, 2005, n° 3, pp. 391-409, spéc. n° 45 et s.

progressive. Là encore, d'un point de vue théorique, la persistance de certaines déviations à ces principes n'empêche pas de conclure à la cohérence globale de l'ensemble¹⁵⁸⁰, dès lors qu'elles restent marginales et occasionnelles.

¹⁵⁸⁰ En ce sens, voir WINTGENS (L.), « Coherence of the law », *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie*, 1993, n° 3, pp. 483-519, cité par SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243, spéc. pp. 236-237.

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

340. Articulation logique et convergence téléologique des systèmes fiscaux nationaux.- Au cours de ces premiers chapitres, nous avons démontré que le droit de l'Union européenne impose aux systèmes fiscaux des États membres un haut niveau de cohérence. Sur le plan de *l'articulation logique*¹⁵⁸¹ (cohérence formelle), l'interaction des systèmes fiscaux nationaux est optimisée de façon à éviter les redondances et les lacunes d'imposition au sein du marché intérieur. Cette coordination repose sur la combinaison de mécanismes internationaux (conventions fiscales internationales), européens (directives) et nationaux (règles unilatérales de droit fiscal international) dont le fonctionnement est supporté par un contexte de coopération administrative, notamment d'échange d'informations. Les résultats obtenus sont toutefois de qualité asymétrique selon qu'est concernée la fiscalité des entreprises ou la fiscalité des particuliers. Dans le premier domaine, les bases juridiques du marché intérieur ont permis l'élaboration de nombreuses règles européennes d'articulation qui opèrent en complément des conventions internationales et des règles procédurales tandis que, dans le second domaine, la production de normes européennes est plus restreinte.

L'idée de cohérence entre les systèmes fiscaux ne se résume toutefois pas à une conception formelle et technique de leur articulation. Elle doit également être appréhendée dans sa *dimension téléologique* (cohérence matérielle) qui suppose que les systèmes convergent vers un projet unique qui les fédère¹⁵⁸². À cet égard, la primauté des traités européens s'impose aux États membres, y compris dans des

¹⁵⁸¹ Sur la cohérence comme un impératif de logique, voir CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. pp. 123 et s. ainsi que pp. 136 et s. ; également MODUGNO (F.), « Sistema Giuridico », in *Enciclopedia giuridica fondata da Giovanni Trecciani*, vol. XXIX, Roma, 18 p., spéc. pp. 1-3. Sur l'idée de logique (principalement en lien avec le raisonnement juridique), voir BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. Analisi e diritto, 1994, 367 p., spéc. pp. 103-133 ; GARCIA MAYNEZ (E.), *Introducción a la lógica jurídica*, Mexico, Fondo de cultura economica, 1951, 257 p.

¹⁵⁸² Sur la cohérence dans sa dimension synergétique, voir MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. ainsi que ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147. Pour une étude détaillée du concept de systématité matérielle, voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. p. 89 et s.

matières correspondant à leurs compétences retenues, comme la fiscalité directe¹⁵⁸³. Aussi le cadre juridique de l'Union européenne peut-il soumettre les systèmes fiscaux des États membres aux valeurs qu'il prône, notamment celles de liberté et d'égalité¹⁵⁸⁴. Ces deux principes sont étroitement imbriqués¹⁵⁸⁵ pour donner corps aux deux « piliers » du marché intérieur : la libre circulation et la libre concurrence. En matière fiscale, les libertés de circulation, qui assurent l'égalité de mobilité des opérateurs, et le droit des aides d'État, qui garantit la libre concurrence au sein du marché, reposent sur l'idée de non-discrimination et y soumettent les régimes fiscaux nationaux, notamment par le biais d'un processus d'intégration négative. Cette dynamique fait l'objet d'une exploitation intense dès lors que, même si elle souffre certaines limites, celles-ci sont minimisées.

Nous avons certes identifié quelques insuffisances et points d'achoppement, tant du point de vue de la cohérence formelle que de la cohérence matérielle, qui empêchent de conclure à une cohérence complète et absolue. Si cela peut sembler dirimant, il n'en est rien en réalité. Au regard de la théorie des systèmes, les incohérences marginales ne sont pas véritablement problématiques dès lors qu'elles peuvent être neutralisées par des mécanismes de cohérence « potentielle ». C'est ainsi que la plupart des systèmes juridiques présentent des contradictions, redondances, lacunes, exceptions, dérogations ou ambiguïtés normatives, qu'ils neutralisent par des règles de hiérarchisation ou par une interprétation constructive. Plus encore, comme l'exposent les Professeurs François Ost et Michel Van de Kerchove, les « désordres » sont

¹⁵⁸³ CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec.* p. I-225, point 21.

¹⁵⁸⁴ Art. 2 TUE. Dans le contexte des libertés de circulation – mais l'on peut, nous semble-t-il, extrapoler l'idée au-delà – le Professeur Édouard Dubout rassemble ces deux valeurs sous l'idée d'« égale liberté » ; voir DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 137-168, spéc. p. 138.

¹⁵⁸⁵ Sur le lien entre liberté et égalité, voir *ex multis* DE TOCQUEVILLE (A.), *De la démocratie en Amérique*, 1835, Livre I, Chapitre II qui affirme que « la liberté et l'égalité se touchent et se confondent » ; ROUSSEAU (J.-J.), *Du Contrat social*, Livre II, Chapitre XI. : « Si l'on cherche en quoi consiste précisément le plus grand bien de tous, qui doit être la fin de tout système de législation, on trouvera qu'il se réduit à deux objets principaux : la liberté et l'égalité ». En droit, voir DRAGO (R.), « Égalité et liberté », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 15-20.

justement la condition d'un ordre efficace et évolutif puisqu'ils ménagent des marges de manœuvre et suggèrent les ajustements à entreprendre¹⁵⁸⁶.

341. Identification d'une dynamique systémique.- D'un point de vue théorique, la combinaison de l'articulation logique et de la convergence téléologique de plusieurs éléments – même avec des imperfections, tant qu'elles restent marginales – permet de mettre en évidence leur cohérence, laquelle est l'indicateur privilégié de l'existence d'un système¹⁵⁸⁷. Si l'on applique cette prémisse au cas de l'intégration européenne dans le domaine de la fiscalité directe, les méthodes d'articulation et de convergence que l'on vient de décrire confèrent bien, selon nous, une certaine unité aux systèmes fiscaux des États membres et, partant, indiquent bien l'émergence d'une dynamique systémique.

342. Identification d'un système fiscal européen.- Est-il possible de déduire de cette dynamique systémique l'existence d'un « système fiscal européen » ? Pour rappel, la notion de système fiscal – rarement définie car généralement employée de façon presque axiomatique¹⁵⁸⁸ pour désigner le droit fiscal d'un pays donné¹⁵⁸⁹ – désigne un ensemble organisé d'impôts¹⁵⁹⁰ ou, plus souplement, un ensemble de règles,

¹⁵⁸⁶ OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. pp. 238 et s.

¹⁵⁸⁷ Voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. p. 64 et s. ; voir SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243, se référant à MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. et ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147 ; CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. p. 142.

¹⁵⁸⁸ Pour une constatation de cet emploi axiomatique, voir BORJA (P.), « Il sistema tributario », in FANTOZZI (A.) (dir.), *Diritto tributario*, Turin, UTET, 4^{ème} éd., 2013, 1076 p., pp. 17-57, spéc. p. 25 ainsi que TOURNIÉ (G.), *La politique fiscale sous la 5^{ème} République : introduction à l'étude du système fiscal français*, Toulouse, Privat, coll. Societas, 1985, 176 p., spéc. p. 161 (note 61). Pour des exemples concrets de référence aux « systèmes fiscaux » sans définition détaillée, voir, entre autres, VALLÉE (A.), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Éditions du Seuil, 2000, 242 p. ; BASLÉ (M.), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Dalloz, 1989, 188 p. ; REBOUD (L.), *Systèmes fiscaux et marché commun*, Paris, Sirey, 1961, 374 p.

¹⁵⁸⁹ C'est généralement le cas dans le cadre de travaux typologiques ; BELTRAME (P.), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Que sais-je ?, 3^{ème} éd., 1997, 127 p., spéc. p. 3.

¹⁵⁹⁰ BELTRAME (P.), « Systèmes fiscaux », in PHILIP (L.) et SAÏDJ (L.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, 1647 p., p. 1467 ; DUVERGER (M.), *Éléments de fiscalité*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Science politique, 1976, 345 p., spéc. p. 119 : « Les systèmes fiscaux sont des constellations dont les impôts sont les étoiles ».

institutions et pratiques fiscales¹⁵⁹¹ entretenant des relations dynamiques et s'inscrivant dans le cadre d'une pensée unitaire qui confère à leur agencement une cohérence suffisante¹⁵⁹².

343. Indicateur et/ou instrument ?- Propriété fondamentale des systèmes juridiques, la cohérence est, comme on l'a vu, une condition de leur existence. Mais, plus encore, le soin que les systèmes portent à son maintien et à son approfondissement suggère qu'une fois établie, elle devient un instrument du système pour servir d'autres fins que son « existence ». En particulier, la cohérence contribue à la légitimité et l'identité des systèmes juridiques, deux enjeux qui se posent en des termes particulièrement intenses en droit de l'Union européenne, surtout au regard de l'intégration en matière fiscale. C'est ce qu'il nous faut étudier à présent.

¹⁵⁹¹ BELTRAME (P.), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Que sais-je ?, 1997, 127 p., spéc. p. 3 ; similairement voir DUVERGER (M.), *Éléments de fiscalité*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Science politique, 1976, 345 p., spéc. p. 119 : l'auteur définit le système fiscal comme la « combinaison des divers éléments techniques, administratifs et juridiques qui entrent en ligne de compte pour l'établissement des impôts »

¹⁵⁹² BELTRAME (P.), « Systèmes fiscaux », in PHILIP (L.) et SAÏDJ (L.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, 1647 p., p. 1467 ; dans le même sens, GIANONCELLI (S.), « La coerenza fiscale e il principio di non discriminazione nella giurisprudenza comunitaria », *Giurisprudenza italiana*, 2003, n° 10, p. 1963 ; SALVATI (A.), « Riflessioni in tema di libera circolazione di capitali, di "non discriminazione" e di coerenza interna dei regimi fiscali », *Rivista di diritto finanziario e scienza tributaria*, Vol. LXV, 2006, n° 4, partie II, pp. 154-169.

Seconde Partie

La cohérence des systèmes fiscaux : instrument du système fiscal européen

344. Fonctions de la cohérence en théorie du droit.- D'un point de vue théorique, la cohérence d'un ensemble d'éléments confère à cet ensemble une certaine « unité logique »¹⁵⁹³. Ainsi exprimé, ce constat met en évidence le double intérêt – autrement dit, la double fonction – de la cohérence. D'une part, la cohérence assure la *rationalité* conceptuelle¹⁵⁹⁴ du « système » qu'elle génère, ce qui contribue à le rendre acceptable par ceux qui y sont soumis. Elle participe ainsi à sa légitimité¹⁵⁹⁵. D'autre part, la cohérence entre des éléments distincts implique leur *cohésion*¹⁵⁹⁶, ce qui permet de les

¹⁵⁹³ L'expression est reprise de MODERNE (F.), « Légitimité des principes généraux du droit et théorie du droit », *Revue française de droit administratif*, 1999, n° 4, pp. 722-742, se référant à la pensée de Hans Kelsen. Dans le même sens, voir DE BÉCHILLON (D.), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Éditions Odile Jacob, 1997, 302 p., spéc. pp. 246 et 261, citant OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p. ; SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10, spéc. p. 5 ; TROPER (M.), « Système juridique et État », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 29-44, spéc. p. 32.

¹⁵⁹⁴ Sur la rationalité, voir ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147 ; CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. p. 125.

¹⁵⁹⁵ Sur le lien entre rationalité et légitimité, voir MODERNE (F.), « Légitimité des principes généraux du droit et théorie du droit », *Revue française de droit administratif*, 1999, n° 4, pp. 722-742.

¹⁵⁹⁶ Sur la cohésion, voir MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. ; GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 62. Voir SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243, se référant à MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. et ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147.

appréhender comme un tout identifiable. Elle joue alors un rôle déterminant dans le développement identitaire de cet ensemble ou système.

345. Spécificité des besoins de l'Union européenne. La double fonction de la cohérence présente un intérêt particulier dans l'ordre juridique de l'Union européenne. Si l'on observe globalement le processus d'intégration en tenant compte de son avènement, de ses transformations ainsi que des crises politiques qui l'ont accompagné – et qui, par essence, sont révélatrices des faiblesses à combler –, deux thèmes se présentent comme des enjeux structurants : la légitimité de l'organisation et son identité. En effet, et tout d'abord, la réussite et la pérennité du projet européen supposent que l'Union parvienne à asseoir et à maintenir sa légitimité en tant que pouvoir créateur de droits et obligations, ce qui est l'enjeu central de tout ordre juridico-politique¹⁵⁹⁷. D'ailleurs, la préoccupation persistante autour du « déficit » démocratique dont souffrirait l'Union¹⁵⁹⁸ est à cet égard un exemple éloquent, même s'il est loin d'épuiser le sujet. En outre, pour exister – notamment vis-à-vis de l'extérieur¹⁵⁹⁹, – l'organisation doit se forger une identité. Cette ambition est explicitement affirmée dans la Déclaration de Copenhague de 1973¹⁶⁰⁰ sur l'identité européenne. La doctrine juridique consacre à chacun de ces sujets des réflexions

¹⁵⁹⁷ DE LUCAS (F.J.), « Légitimité », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 343-345, spéc. p. 343.

¹⁵⁹⁸ Sur ce sujet, voir FRANCK (C.), « Le déficit démocratique : une notion en débat », in VANDERSANDEN (G.) et DE WALSCHE (A.) (dir.), *Mélanges en hommage à Jean-Victor Louis*, vol. 1, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2003, 659 p., pp. 175-188 ; QUERMONNE (J.-L.), *L'Europe en quête de légitimité*, Paris, Presses de Sciences Po, coll. La bibliothèque du citoyen, 2001, 127 p. ; MORAVCSIK (A.), « Le mythe du déficit démocratique européen », *Raisons politiques. Études de pensée politique*, 2003, n° 2, pp. 87-105. Voir également les nombreuses contributions contenues dans le numéro de la revue *Politeia* sur le thème « Quelle démocratie européenne ? », *Politeia*, 2015, n° 27 ainsi que HERVOUËT (F.), « Brèves réflexions à propos de la légitimité de l'Union européenne », in BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 229-243 et ROLAND (S.), « De la démocratie en Europe ? Réflexions sur la morphologie du pouvoir dans l'Union européenne après l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne », *Annuaire de droit européen* Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 289-355.

¹⁵⁹⁹ CATALA (M.), « La Communauté à la recherche de son identité. De l'Europe des citoyens à la citoyenneté européenne [1957-1992] », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 83-101. Sur l'importance de la question identitaire sur la scène (géopolitique) internationale, voir par exemple les réflexions menées dans SKOLIMOWSKA (A.) (dir.), *Perceptions of the European Union's Identity in International Relations*, London, Routledge, 2019, 230 p.

¹⁶⁰⁰ *Déclaration sur l'identité européenne*, 14 décembre 1973.

fondamentales¹⁶⁰¹ ; certains auteurs les présentent même ensemble, comme les deux piliers du statut de l'Union¹⁶⁰², connexité que les politistes explorent également¹⁶⁰³.

Ces deux besoins d'ordre général se manifestent également dans le champ fiscal lorsqu'il est appréhendé par le droit de l'Union européenne. Pour que l'intégration européenne puisse saisir une matière aussi sensible et aussi souveraine que la fiscalité directe, c'est-à-dire pour que les États membres et leurs populations acceptent cette évolution, elle doit se présenter comme un processus *légitime*. En outre, pour devenir un acteur de poids dans le contexte d'une fiscalité de plus en plus internationalisée et surtout de plus en plus mondialisée, l'Europe doit se doter d'une *identité* fiscale lisible.

346. Instrument du système fiscal européen.- Utilisées à bon escient, les dynamiques de cohérence fiscale qui irriguent le droit de l'Union européenne sont capables de servir ces deux ambitions en contribuant à leur accomplissement : non seulement la cohérence fiscale confère au processus d'intégration européenne en

¹⁶⁰¹ Sur la légitimité de l'Union européenne et de son système juridique en général, voir QUERMONNE (J.-L.), *L'Europe en quête de légitimité*, Paris, Presses de Sciences Po, coll. La bibliothèque du citoyen, 2001, 127 p. ; HERVOUËT (F.), « Brèves réflexions à propos de la légitimité de l'Union européenne », in BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 229-243 ; BOUTAYEB (Ch.), « De la notion de légitimité en droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.), AUVRET-FINCK (J.), BERRAMDANE (A.) (dir.), *La Constitution, l'Europe et le droit : liber amicorum discipulorumque – Mélanges en l'honneur de Jean-Claude Masclet*, Paris, Publications de la Sorbonne, 2013, 1087 p., pp. 871-907 ; BALL (R.), *The Legitimacy of the European Union through Legal Rationality – Free Movement of Third Country Nationals*, London, Routledge, Coll. Routledge Research in EU Law, 2014, 363 p. ; AZOULAI (L.), « Intégration juridique et légitimité », in FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 311-340. Sur la problématique de l'identité en droit de l'Union européen général, voir notamment CATALA (M.), « La Communauté à la recherche de son identité. De l'Europe des citoyens à la citoyenneté européenne [1957-1992] », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 83-101 ; LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p. ; MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161 ; MEHDI (R.), « L'Union européenne ou les paradoxes d'une identité malheureuse », *Revue de l'Union européenne*, 2018, n° 9, pp. 496-506 ; BLANQUET (M.), « Mêmété et ipsité constitutionnelles dans l'Union européenne » in GROVE-VALDEYRON (N.), BLANQUET (M.), DUSSART (V.) (dir.), *Mélanges en l'honneur du Professeur Joël Molinier*, Paris, L.G.D.J., 2012, 682 p., pp. 53-91.

¹⁶⁰² Voir en ce sens MICHEL (V.), « Traité de Lisbonne », *Répertoire de droit européen*, 2010 (actualisation : juin 2013), § 12 et s. La section relative au statut de l'Union présente successivement l'identité et la légitimité.

¹⁶⁰³ CERUTTI (F.), « Why Legitimacy and Political Identity are connected to each other, especially in the case of the European Union », *ECPR Joint Session of Workshops (workshop n° 17)*, 2006, pp. 1-8 ; CERUTTI (F.), LUCARELLI (S.) et SCHMIDT (V.) (dir.), *Debating Political Identity and Legitimacy in the European Union*, London, Routledge, 2011, 214 p.

matière fiscale une rationalité qui contribue à le légitimer (Titre 1) mais elle génère en outre une cohésion qui permet à l'Union de se construire une identité claire sur le plan fiscal (Titre 2).

TITRE I – LA COHÉRENCE POUR LA RATIONALITÉ LÉGITIMANTE

347. Besoin de légitimité.- La légitimité est une notion qui appartient au registre de la pensée politique¹⁶⁰⁴. Elle désigne le bien-fondé du pouvoir¹⁶⁰⁵, c'est-à-dire la qualité de son titre¹⁶⁰⁶, et est l'un de ses attributs¹⁶⁰⁷ dans la mesure où elle correspond, selon la théorie wébérienne, à la reconnaissance, par les personnes soumises à un pouvoir donné, de sa domination et de sa capacité à dicter des ordres auxquels on doit obéir¹⁶⁰⁸. Si la légitimité apparaît comme le problème central de tout ordre juridico-politique¹⁶⁰⁹, cette question présente une résonance accrue lorsqu'elle est rapportée au cas des organisations internationales. En effet, pour ces entités, la légitimité est à la fois particulièrement cruciale et particulièrement délicate : cruciale, car le degré de légitimité de l'organisation va affecter la pertinence du recours à cette organisation¹⁶¹⁰ ;

¹⁶⁰⁴ GOYARD-FABRE (S.), « Légitimité », in ALLAND (D.) et RIALS (S.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 2003, pp. 929-933, spéc. p. 929. Voir BOBBIO (N.), « Sur le principe de légitimité », *Droits*, 2000, n° 32, pp. 147-155, qui connecte la théorie du pouvoir et la théorie générale du droit. Voir aussi PIMENTEL (C.-M.), « De l'obéissance à la reconnaissance : l'empreinte de la légitimité dans le droit », in FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 3-13, spéc. p. 3. L'auteur souligne que l'influence du positivisme a eu pour résultat que la question de la légitimité est le plus souvent posée exclusivement en termes politiques ou idéologiques, mais rarement en des termes juridiques.

¹⁶⁰⁵ GOYARD-FABRE (S.), « Légitimité », in ALLAND (D.) et RIALS (S.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 2003, pp. 929-933, spéc. p. 929.

¹⁶⁰⁶ BOBBIO (N.), « Sur le principe de légitimité », *Droits*, 2000, n° 32, pp. 147-155, spéc. p. 149. L'auteur oppose légitimité et légalité : « le pouvoir légitime est un pouvoir dont le titre est juste ; un pouvoir légal est un pouvoir dont l'exercice est juste ».

¹⁶⁰⁷ BOBBIO (N.), « Sur le principe de légitimité », *Droits*, 2000, n° 32, pp. 147-155, spéc. p. 148. Selon l'auteur, la légitimité et la légalité – qu'il distingue – sont des attributs du pouvoir.

¹⁶⁰⁸ DE LUCAS (F.J.), « Légitimité », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 343-345. Sur la théorie wébérienne, voir WEBER (M.), *Économie et société*, Paris, Pocket, 1995, 2 vol. 410 et 424 p., trad. De *Wirtschaft und Gesellschaft*, 1922. Sur l'importance de cette théorie, voir HABERMAS (J.), *Raison et légitimité : problèmes de légitimation dans le capitalisme avancé*, Paris, Éditions Payot, 1978, 212 p. ; trad. de *Legitimationsprobleme in Spätkapitalismus*, 1973.

¹⁶⁰⁹ DE LUCAS (F.J.), « Légitimité », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 343-345, not. p. 343.

¹⁶¹⁰ Sur la légitimité des organisations internationales, voir notamment TALLBERG (J.) et ZÜRN (M.), « The Legitimacy and Legitimation of International Organizations: Introduction and Framework », *Review of International Organizations*, 2019, n° 4, pp. 581-606 ; COICAUD (J.-M.), « Réflexions sur les organisations internationales et la légitimité internationale : contraintes, pathologies et perspectives », *Revue internationale des sciences sociales*, 2001, n° 4, pp. 573-587 ; DUBIN (L.) et RUNAVOT (M.-C.), « Représentativité,

délicate parce que cette légitimité doit parvenir à s'émanciper de celle conférée par les États participants¹⁶¹¹. On comprend donc l'importance de cette problématique dans l'ordre juridique de l'Union européenne¹⁶¹², organisation qui prétend peut-être plus que toute autre à constituer un ordre juridico-politique autonome et reconnu.

348. Fondements de la légitimité.- Les fondements de la légitimité peuvent être multiples, d'où la diversité des théories politiques, juridiques, ou même sociologiques en la matière¹⁶¹³. Sans prétendre aborder ici toutes les subtilités de ces différentes approches, nous exposerons les principales conceptions juridiques de la légitimité. Dans une approche formelle, que l'on associe au positivisme dans sa forme la plus radicale et que l'on qualifie parfois de « purement juridique », la légitimité résulte de la légalité et y équivaut¹⁶¹⁴. Dans la théorie réaliste, la légitimité résulte davantage de

efficacité, légitimité : des organisations internationales en crise ? », in LAGRANGE (E.) et SOREL (J.-M.) (dir.), *Droit des organisations internationales*, Paris, L.G.D.J., 2014, pp. 77-103, spéc. 78-93 ; D'ASPREMONT (J.) et DE BRABANDÈRE (E.), « The Complementary Faces of Legitimacy in International Law: The Legitimacy of Origin and the Legitimacy of Exercise », *Fordham International Law Journal*, 2011, n° 2, pp. 190-235.

¹⁶¹¹ *Ibid.*

¹⁶¹² Sur cette question voir HERVOUËT (F.), « Brèves réflexions à propos de la légitimité de l'Union européenne », in BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 229-243. Voir aussi BOUTAYEB (Ch.), « De la notion de légitimité en droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.), AUVRET-FINCK (J.), BERRAMDANE (A.) (dir.), *La Constitution, l'Europe et le droit : liber amicorum discipulorumque – Mélanges en l'honneur de Jean-Claude Masclet*, Paris, Publications de la Sorbonne, 2013, 1087 p., pp. 871-907 ; AZOULAI (L.), « Intégration juridique et légitimité », in FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 311-340 ; ROLAND (S.), « La légitimité du juge comme auteur du/de droit. L'exemple du juge communautaire ou comment poser la question de la légitimité du juge communautaire ? », in FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 191-230.

¹⁶¹³ En doctrine, bien souvent, les fondements de la légitimité tendent à se confondre avec sa définition. Sur l'idée d'un « pluralisme de légitimités » engageant les dimensions formelle, matérielle et axiologique du droit, voir GOYARD-FABRE (S.), « Légitimité », in ALLAND (D.) et RIALS (S.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 2003, 1649 p., pp. 929-933, spéc. p. 931 se référant à Charles Eisenmann. L'auteur souligne que, tout en déployant une dimension juridique forte, la légitimité ne peut s'affranchir d'un « rapport avec la dimension extra-juridique de l'expérience humaine et avec l'horizon méta-juridique d'une exigence axiologique ». Voir aussi DE LUCAS (F.J.), « Légitimité », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 343-345. Pour une étude multidisciplinaire de la légitimité en fiscalité internationale, voir PETERS (C.), *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral series, 2013, 452 p.

¹⁶¹⁴ Pour une présentation de cette tendance, voir les commentaires de DE LUCAS (F.J.), « Légitimité », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 343-345 ; GOYARD-FABRE (S.), « Légitimité », in ALLAND (D.) et RIALS (S.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 2003, 1649 p., pp. 929-933 ; BOBBIO (N.), « Sur le principe de légitimité », *Droits*, 2000, n° 32, pp. 147-155, spéc.

l'effectivité et donc de la performance¹⁶¹⁵. Enfin, d'un point de vue matériel rejoignant la sensibilité jusnaturaliste, la légitimité découle du respect des principes ou valeurs éthiques de la société sur laquelle s'exerce le pouvoir¹⁶¹⁶ ou, autrement dit, de la capacité de l'ordre juridique étudié à garantir la justice¹⁶¹⁷.

C'est l'approche matérielle que nous suivrons. En matière fiscale, elle se présente comme un complément voire un contrepoint au dogme d'une légitimité procédurale fondée sur le consentement à l'impôt et la représentation parlementaire (selon la célèbre maxime « *no taxation without representation* »)¹⁶¹⁸. Elle ouvre ainsi une perspective intéressante dans le contexte de la construction fiscale européenne dès lors qu'elle permet de dépasser l'argumentation procédurale tenant au déficit démocratique dont souffre l'Union, d'autant plus prononcé que la procédure législative spéciale de l'article 115 TFUE n'attribue au Parlement européen qu'un rôle résiduel¹⁶¹⁹.

pp. 149 et s. ; OST (F.), « La légitimité dans le discours juridique : cohérence, performance, consensus ou dissensus ? », in *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie / Archives de Philosophie du droit et de philosophie sociale*, 1985, vol. 25, pp. 191-204. Ces auteurs soulignent toutefois que la pensée kelsénienne est, en réalité, beaucoup plus nuancée. Pour une approche résolument divergente, voir la contribution précitée du Professeur François Ost : l'auteur distingue la légalité et la légitimité qui toutes deux participent, avec l'efficacité, à la validité d'une norme ou d'un système de normes.

¹⁶¹⁵ LUHMANN (N.), *La légitimation par la procédure*, Laval, Presses de l'Université de Laval, coll. Passages, 2001, 247 p. trad. de *Legitimation durch Verfahren*, Darmstadt, Neuwied, 1975, cité par OST (F.), « La légitimité dans le discours juridique : cohérence, performance, consensus ou dissensus ? », in *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie / Archives de Philosophie du droit et de philosophie sociale*, 1985, vol. 25, pp. 191-204. Pour une exploration de l'approche par les résultats dans le contexte de la construction européenne, voir HALLER (M.), « Quelle légitimité pour l'Union européenne ? », *Revue internationale des sciences sociales*, 2010, n° 2, pp. 55-68.

¹⁶¹⁶ OST (F.), « La légitimité dans le discours juridique : cohérence, performance, consensus ou dissensus ? », in *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie / Archives de Philosophie du droit et de philosophie sociale*, 1985, vol. 25, pp. 191-204.

¹⁶¹⁷ En ce sens, voir BOBBIO (N.), « Sur le principe de légitimité », *Droits*, 2000, n° 32, pp. 147-155. À cet égard, on remarquera d'ailleurs que le *Petit Larousse* définit la légitimité comme « la qualité de ce qui est fondé en droit, en justice, ou en équité ». Voir aussi, pour un tel lien, CANDELA CASTILLO (J.), « La bonne gouvernance comprise comme intégration des principes de légitimité, efficacité et justice (référence spéciale à l'Union européenne) », *Revue du droit de l'Union européenne*, 2005, n° 2, pp. 239-271, spéc. pp. 244 et s. Sur l'importance du lien entre justice et légitimité en matière d'impôt, voir QUÉROL (F.), « Gaston Jèze et la théorie du partage équitable de l'effort fiscal », in RAIMBAULT DE FONTAINE (S.) (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, 266 p., pp. 11-39, spéc. p. 15.

¹⁶¹⁸ Sur la rareté des contributions examinant la question de la légitimité dans le contexte de la fiscalité internationale, voir PETERS (C.), *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral series, 2013, 452 p., spéc. p. 7.

¹⁶¹⁹ Pour une approche critique du « tropisme de la légitimité démocratique » en droit de l'Union européenne, voir ROLAND (S.), « La légitimité du juge comme auteur du/de droit. L'exemple du juge communautaire ou comment poser la question de la légitimité du juge communautaire ? », in FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 191-230, spéc. p. 193.

349. Légitimité et justice.- Les systèmes juridiques modernes ont hérité de la tradition romaine l'idée que le droit est la concrétisation de l'idéal moral de justice¹⁶²⁰. Vertu cardinale¹⁶²¹ de la philosophie grecque qu'Aristote décline en trois formes étroitement liées à l'idée d'égalité – la justice commutative, la justice distributive et la justice légale¹⁶²² – et qui sera ensuite reprise et développée par les penseurs médiévaux¹⁶²³, les philosophes des Lumières¹⁶²⁴ puis les juristes et les économistes modernes¹⁶²⁵, la justice postule essentiellement deux idées fondamentales : *l'application juste* des règles établies, ce en quoi elle recoupe en partie la légalité, mais également, dans une approche plus substantielle, la création de règles *intrinsèquement justes*¹⁶²⁶. Ce dernier aspect vaut à la notion de justice son caractère « irrémédiablement confus »¹⁶²⁷ tant sa concrétisation apparaît subjective et variable selon les temps et les lieux¹⁶²⁸.

¹⁶²⁰ En latin, le droit (*jus*) et la justice (*justitia*) partagent la même étymologie ; de même en grec ancien où le droit (*δίκαιο*) et la justice (*δίκη*) se confondent.

¹⁶²¹ Importée à l'origine par Pythagore au retour de ses séjours au Proche-Orient, la théorie des vertus est reprise progressivement par la plupart des philosophes grecs. Les vertus cardinales sont au nombre de quatre et comprennent la prudence, la tempérance, la force d'âme et la justice ; voir notamment PLATON, *La République*. La justice est étudiée au Livre IV.

¹⁶²² ARISTOTE, *Les Politiques*, Livre III ; ARISTOTE, *Éthique à Nicomaque*, Livre V. Dans sa forme la plus élémentaire, la justice peut être appliquée aux individus sous la forme d'une égalité arithmétique, c'est-à-dire que chacun reçoit exactement la même chose (justice commutative). Toutefois, lorsqu'elle s'applique aux relations entre une collectivité et un membre de cette collectivité (par exemple l'État et le citoyen), la justice se présente davantage comme une proportion équivalente liée à un critère – le mérite ou le besoin, par exemple – en fonction duquel est paramétré ce qui est dû *par la société* (justice distributive). Dans le prolongement naturel de la justice distributive, il convient de déterminer ce qui est dû *par les membres de la collectivité*, toujours sous la forme d'une équivalence (justice légale). Pour une synthèse, voir PERELMAN (Ch.), *Droit, morale et philosophie*, Paris, L.G.D.J., 1968, 147 p., spéc. p. 16.

¹⁶²³ Le thème de la justice est particulièrement approfondi par Saint Thomas d'Aquin, notamment dans sa *Somme Théologique*, qui adapte la conception aristotélicienne au contexte chrétien.

¹⁶²⁴ Nombreux sont les penseurs qui explorent ce thème : Jean-Jacques Rousseau, Montesquieu, Alexis de Tocqueville, mais aussi Adam Smith, Jeremy Bentham, John Stuart Mill.

¹⁶²⁵ Voir notamment RAWLS (J.), *A Theory of Justice*, Cambridge Massachusetts, Harvard University Press, 1971, 607 p. ; RAWLS (J.), *Justice as Fairness: A Restatement*, Cambridge Massachusetts, Harvard University Press, 2001, 214 p. ; PERELMAN (Ch.), *Justice et raison*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 1963, 255 p.

¹⁶²⁶ Sur cette double dimension, voir PERELMAN (Ch.), *Droit, morale et philosophie*, Paris, L.G.D.J., 1968, 147 p., spéc. p. 16.

¹⁶²⁷ Voir *ex multis* PERELMAN (Ch.), *Justice et raison*, précité, p. 13 : « parmi toutes les notions prestigieuses, celle de justice paraît une des plus éminentes et la plus irrémédiablement confuse ».

¹⁶²⁸ PERELMAN (Ch.), « Égalité et justice », in DEKKERS (R.), FORIERS (P.) et PERELMAN (Ch.) (dir.), in *L'égalité*, vol. 5, Bruxelles, Bruylant, coll. Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, 1977, 332 p., pp. 324-330, spéc. p. 324 : « la notion de justice semble l'une des plus controversées qu'il soit » ; GRIFFIN-COLLART (E.), *L'égalité – Égalité et justice dans l'utilitarisme*, vol. 2, Bruxelles, Bruylant, coll. Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, 1974, 379 p., spéc. p. 9 : « il existe un nombre impressionnant de conceptions de justice et elles divergent fréquemment » ; PESCATORE (P.), *Introduction à la science du droit*, Luxembourg et Bruxelles, Éditions de l'Université du

La réflexion fiscale n'échappe d'ailleurs pas à ces difficultés conceptuelles. En effet, dans la mesure où la justice fiscale (*fair taxation*, en anglais, que l'on traduit tantôt par « justice fiscale » et tantôt par « équité fiscale »¹⁶²⁹) correspond à la conformité du système fiscal (ou d'un impôt¹⁶³⁰) aux normes éthiques et politiques d'une société donnée¹⁶³¹, lesquelles sont variables et évolutives¹⁶³², il est difficile d'attribuer à cette expression une valeur absolue¹⁶³³. Le concept est donc « volatile [voire] indéfinissable »¹⁶³⁴. Il peut alors être tentant de lui attribuer un sens différent selon le

Luxembourg et Bruylant, 2^{ème} réimpression, 2009, 592 p., spéc. pp. 436 et s. : « cette notion ne dépasse guère l'état d'une intuition diffuse » ; DE LA MARDIÈRE (Ch.), « L'impossible égalité devant l'impôt », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 133-140, spéc. p. 133.

¹⁶²⁹ Dans la mesure où l'anglais s'est imposé désormais comme langue de travail dans les enceintes européennes et internationales, c'est à travers le prisme de cette langue que les institutions « pensent » leurs politiques. L'action européenne en matière fiscale est aujourd'hui centrée autour de l'idée de *fairness* (selon les documents, on peut lire *fair taxation*, *tax fairness*, *fairness in taxation*). Selon le contexte, les institutions traduisent l'adjectif *fair* tantôt par « équitable » et tantôt par « juste ». Ce terme est toutefois rarement défini par ceux qui l'emploient et l'on peine bien souvent à comprendre s'il est conçu dans son acception philosophique, économique ou légale ; voir en ce sens BURGERS (I.), MOSQUERA VALDERRAMA (I.), « Fairness: A Dire International Tax Standard with No Meaning? », *Intertax*, 2017, n° 12, pp. 767-783.

¹⁶³⁰ Si la justice fiscale est un idéal que l'on envisage théoriquement d'appliquer au système fiscal dans son ensemble, l'évaluation concrète de sa mise en œuvre et de son respect s'opère généralement impôt par impôt, pour des raisons de pur pragmatisme. Voir en ce sens HOUARDY (Y.), « La capacité contributive », in TRAVERSA (E.) et DECKERS (V.) (dir.), *Promenade sous les portiques de la fiscalité : Liber amicorum Jacques Autenne*, Bruxelles, Bruylant, 2010, 563 p., pp. 135-148, spéc. p. 139.

¹⁶³¹ BELTRAME (P.) et MEHL (L.), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 2^{ème} éd., 1997, 700 p., spéc. p. 634. À rapprocher de la remarque formulée par Gino Borgatta en 1935 qui affirmait que « le principe de répartition des impositions est un problème avant tout politique, scientifiquement indéterminé, parce que sa solution est fonction de présupposés historiquement variables découlant de l'ensemble des conditions économiques et politiques, des forces et des sentiments opérant dans un groupe social donné » (notre traduction du texte « *il principio di ripartizione delle imposte è un problema prima di tutto politico, scientificamente indeterminato, perché la sua soluzione è in funzione di presupposti, storicamente mutevoli, forniti dal complesso delle condizioni economiche e politiche, delle forze e sentimenti operanti in un dato aggregato sociale* ») ; voir BORGATTA (G.), *Appunti di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, Giuffrè, 1935, 428 p. spéc. p. 82.

¹⁶³² DE LA MARDIÈRE (Ch.), « L'impossible égalité devant l'impôt », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 133-140, spéc. p. 133. Voir aussi QUÉROL (F.), « Gaston Jèze et la théorie du partage équitable de l'effort fiscal », in RAIMBAULT DE FONTAINE (S.) (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, 266 p., pp. 11-39 ; BURGERS (I.), MOSQUERA VALDERRAMA (I.), « Fairness: A Dire International Tax Standard with No Meaning? », *Intertax*, 2017, n° 12, pp. 767-783.

¹⁶³³ En ce sens, voir JÈZE (G.), *Cours de finances publiques*, Paris, Éditions Giard, 1931, 528 p., spéc. p. 2. L'auteur observe que la perception de la justice varie aussi selon les intérêts de l'acteur qui l'apprécie. Plus récemment, voir DE LA MARDIÈRE (Ch.), « L'impossible égalité devant l'impôt », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 133-140, spéc. p. 134.

¹⁶³⁴ BOUVIER (M.), « Quelle justice fiscale pour un monde en mutation ? », in DE CROUY-CHANEL (E.), GLINEUR (C.) et HUSSON-ROCHONGAR (C.) (dir.), *La justice fiscale (X^e- XXI^e s.)*, Bruxelles, Bruylant, 2020, 458 p., pp. 441-450 ; voir aussi PHILIP (L.), « Justice fiscale », in ORSONI (G.) (dir.), *Finances publiques, Dictionnaire encyclopédique*, Paris, Economica, 2^{ème} éd., 2017, 983 p., pp. 570-571, qui souligne que le concept n'est « pas facile à définir ». Pour une étude approfondie de la notion de justice fiscale en droit fiscal international, des ses racines philosophiques et de ses conséquences techniques, voir HONGLER (P.),

contexte dans lequel on se place¹⁶³⁵. Mais parce que cette démarche nous semble simplifier artificiellement le problème, nous nous en tiendrons, à ce stade du raisonnement, à une définition certes très générale mais non contingente : substantiellement, la justice fiscale exige que la charge fiscale soit raisonnable et équitablement répartie. Dans une étude qui n'est pas limitée à une perspective purement nationale, cette consigne doit être comprise comme s'appliquant tant du point de vue des contribuables (justice interindividuelle) que de celui des États (justice interétatique)¹⁶³⁶, en gardant à l'esprit que ces deux dimensions sont inévitablement imbriquées.

350. Légitimité, justice, rationalité, cohérence.- Partant du principe que la légitimité d'un système (fiscal) procède de son adéquation avec l'idéal de justice (fiscale)¹⁶³⁷, la question qui se pose à présent est d'identifier le rôle que peut revêtir la cohérence dans cette équation. D'un point de vue théorique, la combinaison de la cohérence formelle et matérielle implique en principe une certaine rationalité¹⁶³⁸, qui rend l'ordre juridique intelligible mais permet, surtout, que les normes puissent être

Justice in International Tax Law: A Normative Review of the International Tax Regime, Amsterdam, IBFD, 2019, 581 p.

¹⁶³⁵ Voir par exemple VIESSANT (C.), « Justice fiscale et Union européenne », in DE CROUY-CHANEL (E.), GLINEUR (C.) et HUSSON-ROCHCONGAR (C.) (dir.), *La justice fiscale (Xe- XXI^e s.)*, Bruxelles, Bruylant, 2020, 458 p., pp. 361-378, qui considère que l'Union a sa propre conception de la justice fiscale, laquelle tient plus à l'universalité qu'à l'égalité, en impliquant avant tout la transparence, l'imposition effective et la bonne gouvernance.

¹⁶³⁶ Sur ces deux formes de justice, VOGEL (K.), « World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments (Part III) », *Intertax*, 1988, n° 11, pp. 394-402. Pour des études récentes abordant ce point, voir par exemple DE WILDE (M.), *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Amsterdam, IBFD, 2017, 770 p., spéc. pp. 64 et s. ; GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, 2018, 385 p., spéc. p. 199 et s. ; VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 60. Cette dichotomie est reprise dans plusieurs documents institutionnels européens, voir notamment le rapport du Comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises (ci-après « rapport Ruding »), 1992, p. 39 ; Commission européenne, 23 octobre 2001, *La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*, SEC(2001) 1681, p. 13 et p. 434.

¹⁶³⁷ Sur le lien entre justice fiscale et légitimité substantielle, voir par exemple la réflexion proposée par KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 671 ainsi que par PETERS (C.), *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral series, 2013, 452 p.

¹⁶³⁸ Sur ce point, voir CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. p. 125.

connues, anticipées et le cas échéant discutées¹⁶³⁹. Ainsi, la cohérence confère à cet ordre, au minimum, une légitimité *formelle*. Mais la rationalité d'un système juridique peut également contribuer à sa légitimité *matérielle* si elle permet un alignement – souvent progressif et toujours perfectible – sur l'idéal de justice.

Appliqué aux questions fiscales européennes qui nous occupent, cet axe de raisonnement postule que la cohérence de l'« ordre fiscal commun »¹⁶⁴⁰, qui résulte des dynamiques exposées dans la première partie de la thèse, contribue à sa légitimité (matérielle) – et, plus largement, à celle de l'ordre juridique de l'Union européenne en général – si elle permet de réaliser la justice fiscale dans ses deux dimensions : la justice fiscale interindividuelle (Chapitre 1) et la justice fiscale interétatique (Chapitre 2).

¹⁶³⁹ MAULIN (É.), « Cohérence et ordre juridique », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collections de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, pp. 9-24.

¹⁶⁴⁰ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 49 et s.

Chapitre 1 – La cohérence pour la justice fiscale interindividuelle

351. Justice fiscale interindividuelle.- La justice fiscale interindividuelle est, avec le rendement, la principale préoccupation aujourd'hui associée à l'impôt¹⁶⁴¹. Pourtant, parce que l'idée de justice dépend largement des normes éthiques et politiques d'une société donnée, lesquelles sont variables et évolutives, il est impossible d'attribuer à la justice fiscale une valeur absolue¹⁶⁴². On indiquera simplement, en première approche, que la justice fiscale exige non seulement une *juste application* des règles fiscales établies mais aussi – et surtout – que les règles établies soient *matériellement justes*. Ceci implique d'une part, que chaque contribuable apporte une *juste contribution* aux dépenses publiques, c'est-à-dire une contribution « appropriée » ou « raisonnable » qui, pour reprendre la théorie du « juste milieu »¹⁶⁴³ d'Aristote, consistera en un paiement ni trop faible ni trop élevé¹⁶⁴⁴. Il s'agit, d'autre part, d'organiser une *juste*

¹⁶⁴¹ Sur le balancement entre justice et rendement, voir *ex multis* LHOMME (J.), « La notion de justice fiscale », in *Mélanges économiques dédiés à M. le Professeur René Gonnard*, Paris, L.G.D.J., 1946, 426 p., pp. 219-229 ; également GUTMANN (D.), « Du droit à la philosophie de l'impôt », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 7-13, spéc. p. 9. Le danger social résultant de l'injustice fiscale et de l'inégalité fiscale est d'ailleurs souligné par DETOCQUEVILLE (A.), *L'ancien régime et la Révolution*, 1856, Livre II, Chapitre IX qui affirme « de toutes les manières de distinguer les hommes et de marquer les classes, l'inégalité d'impôt est la plus pernicieuse et la plus propre à ajouter l'isolement à l'inégalité ». En France, le thème de la justice fiscale fait l'objet de réflexions fondatrices de la part de G. Jèze ou P.-J. Proudhon : voir PROUDHON (P.-J.), *Théorie de l'impôt - Question mise au concours par le Conseil d'État de Vaud en 1860*, Paris, L'Harmattan, coll. Logiques juridiques, 1995, 328 p. ; JÈZE (G.), « Esquisse d'une théorie générale de l'impôt dans les États modernes », *Revue de Science et de Législation financières*, 1938, n° 4, pp. 489-499. Le consentement à l'impôt est également un thème clé, surtout dans les réflexions plus anciennes. Pourtant, on observera que la notion de justice fiscale fait l'objet d'un intérêt relativement limité de la part des juristes ; voir en ce sens ROSA (A.), « L'intérêt relatif des juristes pour la justice fiscale », in DE CROUY-CHANEL (E.), GLINEUR (C.) et HUSSON-ROCHCONGAR (C.) (dir.), *La justice fiscale (X^e- XXI^e s.)*, Bruxelles, Bruylant, 2020, 458 p., pp. 379-396. Sur la question de la justice fiscale, voir néanmoins la thèse de DUMONT (A.), *La justice en droit fiscal*, thèse, Paris I, 2016, 402 p. ainsi que le colloque DE CROUY-CHANEL (E.), GLINEUR (C.) et HUSSON-ROCHCONGAR (C.) (dir.), *La justice fiscale (X^e- XXI^e s.)*, Bruxelles, Bruylant, 2020, 458 p.

¹⁶⁴² En ce sens, voir JÈZE (G.), *Cours de finances publiques*, Paris, Éditions Giard, 1931, 528 p., spéc. p. 2. L'auteur observe que la perception de la justice varie aussi selon les intérêts de l'acteur qui l'apprécie. Plus récemment, voir DE LA MARDIÈRE (Ch.), « L'impossible égalité devant l'impôt », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 133-140, spéc. p. 134.

¹⁶⁴³ ARISTOTE, *Éthique à Nicomaque*, Livre II, Chapitre 6 : « L'égal est intermédiaire entre l'excès et le défaut. [...] J'appelle mesure ce qui ne comporte ni exagération ni défaut. [...] L'excès est une faute et le manque provoque le blâme ; en revanche, la juste moyenne obtient des éloges et le succès, double résultat propre à la vertu. La vertu est donc une sorte de moyenne, puisque le but qu'elle se propose est un équilibre entre deux extrêmes [...] ».

¹⁶⁴⁴ On lit parfois qu'Aristote applique clairement sa théorie du juste milieu à la fiscalité (aux charges d'intérêt public) mais il semble qu'il s'agisse d'une approximation. Quoi qu'il en soit cette consigne présente un intérêt du point de vue du contribuable mais également du point de vue de la collectivité dès lors que, si l'impôt est

répartition du fardeau fiscal entre les contribuables. En raison de la tendance générale à percevoir l'égalité comme un « substitut de la justice »¹⁶⁴⁵, ces deux consignes matérielles ont progressivement été agrégées – dans la doctrine francophone, du moins – sous l'idée d'« égalité fiscale »¹⁶⁴⁶ (ou « égalité devant l'impôt ») que l'on conçoit comme le critère central de la justice fiscale, voire comme son équivalent pur et simple¹⁶⁴⁷.

352. Définition de l'égalité fiscale. - Comme le relevait l'Avocat général Lagrange, « rien n'est plus fascinant et plus trompeur que l'égalité, et la justice est souvent à base d'inégalité »¹⁶⁴⁸. La discipline fiscale n'échappe pas à ce constat et l'égalité fiscale, en tant qu'instrument de la justice fiscale, déploie deux dimensions complémentaires¹⁶⁴⁹.

trop faible, la collectivité n'amasse pas assez de recettes mais, si l'impôt est trop élevé, il devient dissuasif et les contribuables tentent par divers moyens de s'y soustraire, ainsi que l'a démontré Arthur Laffer.

¹⁶⁴⁵ De façon générale, comme le relève Chaïm Perelman, « notre civilisation est caractérisée par l'insistance avec laquelle, depuis le XVIII^{ème} siècle, l'égalité est présentée comme un substitut de la justice » (voir VILLEY (M.), ARNAUD (A.-J.), PETZOLD PERNIA (H.) et OST (F.), « Justice », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 327-331.

¹⁶⁴⁶ L'expression « égalité fiscale » est essentiellement doctrinale ; voir CASTAGNÈDE (B.), « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *Les petites affiches*, 1^{er}-2 mai 2001, n° 86-87, pp. 4-14. ; RIBES (D.), « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *Revue juridique de l'économie publique*, 2008, n° 650, pp. 3-9 ; PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p. On trouve aussi en doctrine l'expression « équité fiscale » pour désigner sensiblement la même idée ; voir LHOMME (J.), « La notion de justice fiscale », in *Mélanges économiques dédiés à M. le Professeur René Gonnard*, Paris, L.G.D.J., 1946, 426 p., pp. 219-229, spéc. p. 225 ainsi que PICAVET (E.), « Les fondements théoriques de l'intervention publique : L'équité dans l'impôt : principes généraux », *Le Budget de l'État, Cahiers français*, 1993, n° 261, pp. 93-97.

¹⁶⁴⁷ En matière fiscale, la confusion conceptuelle entre égalité fiscale et justice fiscale est très apparente ; voir en ce sens, *ex multis*, DE LA MARDIÈRE (Ch.), « L'impossible égalité devant l'impôt », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 133-140 ; GUTMANN (D.), « Du droit à la philosophie de l'impôt », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 7-13 ; BOUVIER (M.), « La question de l'impôt idéal », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 15-23, spéc. p. 19 ; TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 8^{ème} éd., 1997, 434 p., spéc. p. 81. Pour une approche critique de cette tendance, voir PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 162 et s.

¹⁶⁴⁸ Conclusions de l'Avocat général Lagrange dans l'affaire CJCE, 17 juillet 1963, *Italie c. Commission*, aff. 13/63, *Rec.* p. 337.

¹⁶⁴⁹ En France, on fait souvent référence à deux « branches » de l'égalité, à savoir l'égalité devant la loi et l'égalité devant les charges publiques ; voir *ex multis* LAMARQUE (J.), NÉGRIN (O.), AYRAULT (L.), *Droit fiscal général*, Paris, Lexis Nexis, coll. Manuels, 4^{ème} éd., 2016, 1642 p., spéc. p. 440 ; AYRAULT (L.), « Le principe d'égalité en matière fiscale », *Titre VII*, avril 2020, n° 4, consultable à l'adresse suivante : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-d-egalite-en-matiere-fiscale> ; FOUQUET (O.), « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, vol. 33, pp. 7-13. Voir aussi RIBES (D.), « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *Revue juridique de l'économie publique*, 2008, n° 650, pp. 3-9 ; DE LA MARDIÈRE (Ch.), « L'impossible égalité devant l'impôt », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 133-140.

Tout d'abord, dans une approche horizontale, l'égalité fiscale se présente comme une règle de non-discrimination¹⁶⁵⁰ : elle exige que le législateur ne traite pas différemment des contribuables se trouvant dans des situations comparables (sauf si l'intérêt général l'exige)¹⁶⁵¹. Ensuite, dans une approche verticale, le concept recoupe un principe de différenciation¹⁶⁵² ; il requiert une répartition « équitable »¹⁶⁵³ du fardeau fiscal entre les contribuables, c'est-à-dire une répartition différenciée en fonction de certains paramètres que le pouvoir fiscal juge déterminants (par exemple, selon l'importance des bénéfices que le contribuable retire des infrastructures mises à sa disposition ou encore selon sa capacité financière qui peut être plus ou moins importante¹⁶⁵⁴).

L'égalité fiscale exige en outre que l'équilibre des règles élaborées dans le respect de ces consignes ne soit pas compromis par des comportements malhonnêtes (frauduleux ou abusifs) des contribuables – le cas échéant, encouragés par des législateurs ou des

¹⁶⁵⁰ En ce sens, voir RIBES (D.), « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *Revue juridique de l'économie publique*, 2008, n° 650, pp. 3-9, spéc. p. 4.

¹⁶⁵¹ D'un point de vue théorique, les notions d'égalité et non-discrimination doivent toutefois être distinguées. Comme le remarque le Professeur Pietro Adonnino, la non-discrimination est une obligation négative tandis que l'égalité est une obligation positive (voir ADONNINO (P.), « Rapport général », in IFA, *Règles de non-discrimination en matière d'imposition internationale*, Cahiers de droit fiscal international, vol 78b, 1993, 760 p., pp. 73-130, spéc. p. 81), de sorte que la question de l'égalité dépasserait le contrôle de l'absence de discrimination (HERNU (R.), *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit public, 2003, 555 p.). D'ailleurs, dans la plupart des ordres constitutionnels nationaux, l'égalité est un principe général dont les interdictions particulières des discriminations sont des concrétisations ciblées (voir en ce sens ANDOLFATTO (D.) et alii, *Le principe de non-discrimination: l'analyse des discours (Rapport final)*, Université de Bourgogne, Mission de recherche Droit et Justice, 2016, 472 p.). Les juges nationaux tendent toutefois à traiter avec une approche similaire les moyens basés sur les principes (internes) d'égalité et les clauses (internationales, *lato sensu*) de non-discrimination.

¹⁶⁵² RIBES (D.), « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *Revue juridique de l'économie publique*, 2008, n° 650, pp. 3-9. Voir dans le même sens DE LA MARDIÈRE (Ch.), « L'impossible égalité devant l'impôt », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 133-140, spéc. p. 138.

¹⁶⁵³ En ce sens, l'égalité fiscale interindividuelle verticale est parfois qualifiée d'« équité », pour souligner le fait qu'il ne s'agit pas d'une égalité arithmétique ; voir par exemple PICAUVET (E.), « Les fondements théoriques de l'intervention publique : L'équité dans l'impôt : principes généraux », *Le Budget de l'État, Cahiers français*, 1993, n° 261, pp. 93-97 ; VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 60. Pour une présentation générale de cette tendance, voir ROSA (A.), « L'intérêt relatif des juristes pour la justice fiscale », in DE CROUY-CHANEL (E.), GLINEUR (C.) et HUSSON-ROCHCONGAR (C.) (dir.), *La justice fiscale (X^e- XXI^e s.)*, Bruxelles, Bruylant, 2020, 458 p., pp. 379-396. Dans cette thèse, afin d'éviter les confusions, nous nous en tiendrons au terme « égalité » (en précisant le cas échéant qu'il s'agit d'une égalité verticale ou pondérée) pour les rapports interindividuels. Le terme « équité » sera réservé aux rapports interétatiques abordés dans le chapitre suivant, *infra* §§ 416 et s.

¹⁶⁵⁴ Sur les différentes manières de se représenter la justice fiscale, voir nos développements *infra* §§ 357 et s.

administrations peu regardants – dont on sait qu'ils portent atteinte à la justice fiscale¹⁶⁵⁵.

353. Fonction de la cohérence fiscale pour la justice fiscale interindividuelle dans le contexte européen.- Historiquement conceptualisée dans le contexte d'une relation étroite et exclusive entre le contribuable et la collectivité publique dont il dépend, l'égalité fiscale fait généralement l'objet de garanties nationales, le plus souvent d'ordre constitutionnel¹⁶⁵⁶. Envisagée ici dans un contexte « internationalisé »¹⁶⁵⁷ ou, plutôt, « européenisé », la justice fiscale requiert d'assurer l'égalité fiscale au-delà du « vase clos » des rapports entre les résidents d'un même État en tenant compte du fait qu'une partie des revenus générés dans une juridiction fiscale peut l'être par des non-résidents et, inversement, que des résidents de cette même juridiction fiscale peuvent obtenir des revenus dans une autre juridiction. Or les règles domestiques – ou, du moins, l'interprétation qui en est faite – peuvent parfois se révéler insuffisantes pour saisir pleinement et efficacement ces problématiques transfrontalières. C'est alors que l'intérêt d'une cohérence fiscale aboutie au niveau européen apparaît. En effet, les règles d'articulation (cohérence formelle) et des principes de convergence (cohérence matérielle) exposés dans la première partie de cette thèse contribuent significativement à la réalisation d'un « espace européen fondé sur des principes de justice fiscale »¹⁶⁵⁸ et, par voie de conséquence, à la légitimité du système européen : non seulement la cohérence fiscale participe à la promotion d'une version européenisée de l'égalité

¹⁶⁵⁵ Sur l'impact négatif de la fraude sur la justice fiscale, voir notamment LHOMME (J.), « La notion de justice fiscale », in *Mélanges économiques dédiés à M. le Professeur René Gonnard*, Paris, L.G.D.J., 1946, 426 p., pp. 219-229, spéc. p. 225 ; PIÉTRI (F.), *Justice et injustice fiscale*, Paris, Tallandier, coll. Du temps présent, 1993, 196 p., spéc. p. 60.

¹⁶⁵⁶ Sur les garanties nationales d'égalité, voir l'étude de MEUSSEN (G.) (dir.), *The Principle of Equality in European Taxation*, La Hague, Kluwer Law International, coll. Eucotax Series on European taxation, 1999, 279 p. Ces garanties sont contrôlées par le juge, le cas échéant. À noter que le contrôle du juge a pu être critiqué pour ses résultats trop manichéens (voir en ce sens DE LA MARDIÈRE (Ch.), « L'impossible égalité devant l'impôt », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 133-140, spéc. p. 133) ou pas assez audacieux (voir en ce sens TRIANTAFYLLOU (D.), « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Bruxelles, Bruylant, 2004, 810 p., pp. 377-392, spéc. p. 382 et s.).

¹⁶⁵⁷ Le terme est employé par le Professeur Daniel Gutmann dans GUTMANN (D.), « Du droit à la philosophie de l'impôt », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 7-13, spéc. p. 13.

¹⁶⁵⁸ GUTMANN (D.), « Du droit à la philosophie de l'impôt », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 7-13, *in fine*, spéc. p. 13. Dans cette contribution datée du début des années 2000, l'auteur s'interroge justement sur la réalité d'un tel objectif.

fiscale (Section 1) mais elle permet également de protéger l'équilibre des règles ainsi établies en contenant la fraude et l'évasion fiscales (Section 2).

Section 1 – La réalisation de l'égalité fiscale

354. Préoccupation originelle.- Le thème de la justice fiscale interindividuelle s'intègre assez tôt dans le discours européen puisque, dès le rapport Neumark (1962), les institutions européennes se sont référées à cette idée pour promouvoir la mise en place de traitements fiscaux « justes » fondés sur le principe d'une imposition selon la capacité contributive dans l'État de résidence¹⁶⁵⁹. La justice fiscale, telle que concrétisée par l'égalité fiscale ne cessera d'ailleurs pas de nourrir les réflexions au niveau européen, longtemps implicitement puis beaucoup plus clairement dans l'ère post-BEPS¹⁶⁶⁰. Pour autant, la protection de l'égalité fiscale au niveau européen soulève plusieurs défis (§ 1). Ce sont alors les règles et principes de cohérence étudiés dans la première partie de cette thèse qui permettent de les relever en contribuant significativement à réaliser une égalité fiscale « européanisée » (§ 2).

¹⁶⁵⁹ Rapport du Comité fiscal et financier (ci-après « rapport Neumark »), 1962, pp. 75 et s. : « Il est juste que les doubles impositions soient complètement évitées, mais qu'en revanche chaque redevable soit imposé finalement selon ses capacités contributives telles qu'elles sont assurées et taxées par la législation du pays de son domicile. [...] En pratique cependant, il paraît évident qu'un régime d'imposition "juste" ne pourra s'instaurer qu'à la suite d'un rapprochement des législations nationales et qu'à la condition d'un échange de renseignements correct et efficace ».

¹⁶⁶⁰ L'absence de discussion explicite avant les années 2000 est soulignée par VIESSANT (C.), « Justice fiscale et Union européenne », in DE CROUY-CHANEL (E.), GLINEUR (C.) et HUSSON-ROCHCONGAR (C.) (dir.), *La justice fiscale (X^e- XXI^e s.)*, Bruxelles, Bruylant, 2020, 458 p., pp. 361-378.

La *fair taxation* (parfois *tax fairness* ou encore *fairness in taxation*) que l'on traduit tantôt par « justice fiscale » et tantôt par « équité fiscale » fait l'objet de discussions récurrentes. Pour des exemples récents, voir le communiqué de presse publié par la Commission européenne le 21 mars 2018 intitulé : « Fair Taxation: Commission puts in place first EU counter-measures on listed non-cooperative tax jurisdictions » (disponible au lien suivant : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2245_en.htm) ou encore le communiqué de presse publié par la Commission européenne le 21 mars 2018 intitulé : « Imposition de l'économie numérique: la Commission propose de nouvelles mesures pour garantir que toutes les entreprises paient leur juste part d'impôt dans l'UE » (disponible au lien suivant : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_en.htm).

§ 1. Les défis d'une mise en œuvre effective de l'égalité fiscale

355. Complexité notionnelle et contextuelle.- La réalisation de l'égalité fiscale au niveau européen implique que soient garanties, entre les contribuables, tant l'égalité horizontale (non-discrimination ou égalité formelle) que l'égalité verticale (différenciation ou égalité substantielle). Parce que le premier aspect implique de ne pas traiter différemment des situations *comparables* et le second de moduler l'impôt en fonction de certaines *différences jugées pertinentes*, la réalisation de l'égalité fiscale impose de s'accorder, à titre liminaire, sur le(s) critère(s) de différenciation que l'on juge pertinent(s) et sur le(s)quel(s) l'égalité fiscale sera indexée. À cet égard, le standard pertinent devrait être la capacité contributive (A) mais sa protection dans le contexte de l'intégration européenne est soumise à certaines contraintes (B).

A. L'identification du standard pertinent : le principe de capacité contributive

356. Variété des formes d'égalité matérielle.- Si, *formellement*, l'égalité semble univoque puisqu'elle exige simplement de traiter de manière égale les situations identiques ou comparables (voire, dans certains ordres juridiques, de traiter différemment les situations différentes), la concrétisation *matérielle* de cette consigne est protéiforme dès lors que les critères de comparabilité ou de différenciation peuvent être très variables selon l'époque, le lieu ou l'objectif considéré¹⁶⁶¹. À cet égard, Chaïm Perelman avance cinq options censées couvrir toutes les approches possibles de l'égalité : à chacun selon son rang, à chacun la même chose, à chacun selon ses œuvres, à chacun selon ses besoins et à chacun selon ses mérites¹⁶⁶². La matière fiscale

¹⁶⁶¹ Souglinant la difficulté à saisir le contenu concrète de l'égalité, voir PERELMAN (Ch.), « Égalité et justice », in DEKKERS (R.), FORIERS (P.) et PERELMAN (Ch.) (dir.), in *L'égalité*, vol. 5, Bruxelles, Bruylant, coll. Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, 1977, 332 p., pp. 324-330 ; voir aussi STARCK (Ch.), « L'égalité en tant que mesure du droit (Problèmes d'application du principe d'égalité) », in PERELMAN (Ch.) et VANDER ELST (R.) (dir.), *Les notions à contenu variable en droit : études publiées*, Bruxelles, Bruylant, 1984, pp. 181-199.

¹⁶⁶² PERELMAN (Ch.), « Égalité et justice », in DEKKERS (R.), FORIERS (P.) et PERELMAN (Ch.) (dir.), in *L'égalité*, vol. 5, Bruxelles, Bruylant, coll. Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, 1977, 332 p., pp. 324-330, spéc. p. 325. Pour une application en matière fiscale, voir STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p., spéc. pp. 70 et s.

n'échappe pas à cette équivocité et il existe ainsi « différentes manières de se représenter » l'égalité fiscale¹⁶⁶³ (1). Parmi elles, le principe de capacité contributive est aujourd'hui dominant, y compris au niveau européen (2). Nous en précisons les implications les plus saillantes (3).

1. Différentes conceptions de l'égalité fiscale

357. À chacun la même chose¹⁶⁶⁴ : l'égalité stricte.- La façon la plus simple de concevoir l'égalité est arithmétique : appliquée à l'impôt, elle implique que chacun devrait payer exactement la même chose¹⁶⁶⁵. Cette conception, somme toute assez rudimentaire, a très tôt été complétée voire concurrencée par des représentations pondérées de l'égalité¹⁶⁶⁶.

358. À chacun selon ses mérites¹⁶⁶⁷ : le principe du bénéfice (ou principe d'équivalence).- Puisque l'une des justifications originelles de l'impôt trouve sa

¹⁶⁶³ BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J. Lextenso, 14^{ème} éd., 2020, 268 p., spéc. p. 244 et s. ; STEICHEN (A.), « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 243-279, spéc. p. 246 et s. ; GUTMANN (D.), « Du droit à la philosophie de l'impôt », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 7-13 ; LHOMME (J.), « La notion de justice fiscale », in *Mélanges économiques dédiés à M. le Professeur René Gonnard*, Paris, L.G.D.J., 1946, 426 p., pp. 219-229, spéc. p. 225 ; PICAVET (E.), « Les fondements théoriques de l'intervention publique : L'équité dans l'impôt : principes généraux », *Le Budget de l'État, Cahiers français*, 1993, n° 261, pp. 93-97 ; VON DER PFORDTEN (D.), « Justice, Equality and Taxation », in GAISBAUER (H.) et alii, *Philosophical Explorations of Justice and Taxation – National and Global Issues*, Cham, Springer, 2015, pp. 47-65.

¹⁶⁶⁴ Sur cette première hypothèse, voir *ex multis* BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, précité, p. 240.

¹⁶⁶⁵ C'est la logique qui inspirait, par exemple, la capitation (impôt par tête), pratiquée dans l'Antiquité ou sous l'Ancien régime en France. C'est également, d'une certaine manière, la logique qui sous-tend les impôts indirects comme la TVA : tous les consommateurs finals payent la même taxe pour le même bien ou service.

¹⁶⁶⁶ Sur la répartition de l'approche arithmétique au profit d'une conception « pondérée » de l'égalité, voir *ex multis* BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J. Lextenso, 14^{ème} éd., 2020, 268 p., spéc. p. 244 ; TRIANTAFYLLOU (D.), « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Bruxelles, Bruylant, 2004, 810 p., pp. 377-392, spéc. p. 378 ; LHOMME (J.), « La notion de justice fiscale », in *Mélanges économiques dédiés à M. le Professeur René Gonnard*, Paris, L.G.D.J., 1946, 426 p., pp. 219-229, spéc. p. 225 ; PICAVET (E.), « Les fondements théoriques de l'intervention publique : L'équité dans l'impôt : principes généraux », *Le Budget de l'État, Cahiers français*, 1993, n° 261, pp. 93-97.

¹⁶⁶⁷ Sur le rattachement du principe du bénéfice à la formule « à chacun selon ses mérites », voir BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J. Lextenso, 14^{ème} éd., 2020, 268 p., spéc. p. 244.

source dans une logique *d'échange* selon laquelle l'impôt vient rétribuer le « confort » économique et structurel dont le contribuable bénéficie de la part de la collectivité, il est possible de considérer que chacun devrait alors contribuer aux charges publiques à hauteur de ce qu'il en retire¹⁶⁶⁸, selon un principe dit « du bénéfice » (ou d'équivalence)¹⁶⁶⁹. Malgré son apparente simplicité, cette approche est techniquement délicate à mettre en œuvre dans la mesure où son application rigoureuse nécessiterait d'associer à chaque prélèvement une dépense étatique précise, dûment évaluée¹⁶⁷⁰ au regard de la fraction de cette dépense qui bénéficie au contribuable, pris individuellement.

359. À chacun selon ses possibilités¹⁶⁷¹ : le principe de la capacité contributive.-

En complément ou en opposition¹⁶⁷² au principe du bénéfice, une autre approche postule que les contribuables doivent participer aux charges publiques à hauteur de leurs possibilités financières selon un principe dit « de la capacité contributive »¹⁶⁷³.

¹⁶⁶⁸ C'est une conception qui se rapproche de ce que nous connaissons aujourd'hui sous la forme de la redevance pour service rendu.

¹⁶⁶⁹ Sur des présentations générales de ce principe et de ses fondements, voir *ex multis* STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p., spéc. pp. 76 et s. ; KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. pp. 257 à 266. Voir aussi PICAVET (E.), « Capital et imposition selon les critères de justice », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 291-310, spéc. pp. 294 et s. qui évoque le lien avec la doctrine du contrat social développée par Jean-Jaques Rousseau.

¹⁶⁷⁰ En ce sens, voir STEICHEN (A.), « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 243-279, spéc. p. 264 et s.

¹⁶⁷¹ Sur le rattachement du principe de la capacité contributive à la formule « à chacun selon ses possibilités », voir BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J. Lextenso, 14^{ème} éd., 2020, 268 p., spéc. p. 244.

¹⁶⁷² Comme l'observe très justement Andréas Kallergis, ces deux principes ne se placent pas, à l'origine – et notamment dans la pensée d'Adam Smith –, dans une opposition aussi marquée qu'aujourd'hui ; voir KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 257 *in fine* et note 205. Voir aussi, sur la complémentarité des deux principes, GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBDF, coll. Doctoral series, 2018, 385 p., spéc. p. 203.

¹⁶⁷³ Sur ce principe, voir VON DER PFORDTEN (D.), « Justice, Equality and Taxation », in GAISBAUER (H.) *et alii*, *Philosophical Explorations of Justice and Taxation – National and Global Issues*, Cham, Springer, 2015, pp. 47-65, spéc. p. 57 ; également BARDINI (C.), « The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ », *Intertax*, 2010, n° 1, pp. 2-20, spéc. note 11 ; STEICHEN (A.), « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 243-279, spéc. p. 251 ; ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464.

Présente dans des textes antiques et médiévaux¹⁶⁷⁴, cette idée connaît un essor particulier dans la philosophie des Lumières, notamment grâce à l'œuvre d'Adam Smith¹⁶⁷⁵. La doctrine anglo-saxonne l'associe à l'idée d'un égal sacrifice au profit de la collectivité qui, apprécié en valeur relative et non absolue, « laisser[ait] les sujets, une fois l'impôt prélevé, précisément dans la même situation les uns par rapport aux autres que celle dans laquelle ils se trouvaient avant que l'impôt ne soit payé »¹⁶⁷⁶.

Plus personnel, le principe de la capacité contributive devient prépondérant avec le développement de l'État providence¹⁶⁷⁷ et se présente aujourd'hui comme « l'expression particulière du principe d'égalité en matière fiscale »¹⁶⁷⁸.

¹⁶⁷⁴ Pour une présentation des origines anciennes de ce principe, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 62. L'auteur écrit : « On en retrouve des traces dans des écrits datant du XIII^{ème} ou XIV^{ème} siècles av. J.C. au sein du Mānava-Dharmaśāstra qui défend le caractère sacrificiel (et donc progressif) de l'impôt. Elle apparaît également dans certains passages de la Bible qui prescrivent que les personnes les plus démunies doivent être exonérées de tout prélèvement fiscal, mais également dans les écrits de Cicéron, dans le code Justinien ou encore au sein de plusieurs textes de la doctrine et la législation fiscales issues de la période médiévale ». Voir aussi HONGLER (P.), *Justice in International Tax Law: A Normative Review of the International Tax Regime*, Amsterdam, IBFD, 2019, 581 p., spéc. pp. 385-406 ; ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464 se référant à SAINT THOMAS D'AQUIN, *Somme théologique*, Partie 2 : « *secundum suum possilitatem et secundum aequilitatem proportionis* ».

¹⁶⁷⁵ SMITH (A.), *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, 1776, spéc. Livre V, ch. 2, deuxième partie « Des impôts ». Selon le philosophe, « les sujets d'un État doivent contribuer au soutien du gouvernement, chacun le plus possible en proportion de ses facultés, c'est-à-dire en proportion du revenu dont il jouit sous la protection de l'État ». Voir aussi MONTESQUIEU, *De l'Esprit des lois*, 1748, Livre XIII, ch. XIV.

¹⁶⁷⁶ FREND (W.), *Principles of Taxation*, Londres, 1799, p. 11, notre traduction de : « [taxation, to be equitable, must] leave the subjects, when the tax is taken from them, precisely in the same relative situation to each other, in which they were the moment before the tax was paid ». Voir dans le même sens MILLS (J.S.), *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*, 1885, Livre V, ch. II : « Equality of taxation [...] as a maxim of politics, means equality of sacrifice ». Sur l'idée d'égal sacrifice, voir aussi STEICHEN (A.), « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 243-279, spéc. pp. 83-84.

¹⁶⁷⁷ STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p., spéc. p. 137.

¹⁶⁷⁸ Voir en ce sens KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 241 se référant à DELVOLVÉ (P.), *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit public, tome 88, 1969, 467 p.

2. Prépondérance du standard de capacité contributive

360. Essor constitutionnel.- La plupart des États européens accordent aujourd'hui au principe de la capacité contributive une protection constitutionnelle ou législative de premier ordre. L'Espagne¹⁶⁷⁹, la France¹⁶⁸⁰, la Grèce¹⁶⁸¹ ou encore l'Italie¹⁶⁸² incluent des références explicites à ce principe dans leurs textes constitutionnels. À titre d'exemple, on mentionnera le cas français : l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen dispose en effet que « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, *en raison de leurs facultés* »¹⁶⁸³ (nous soulignons). De nombreux autres États membres, dont les constitutions ne sont pas si explicites, reconnaissent tout de même au principe de la capacité contributive une valeur constitutionnelle ou législative par le biais de leur jurisprudence ou de leur doctrine¹⁶⁸⁴.

¹⁶⁷⁹ Art. 31 § 1 de la Constitution espagnole.

¹⁶⁸⁰ Art. 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen.

¹⁶⁸¹ Art. 4 § 5 de la Constitution grecque.

¹⁶⁸² Art. 53 de la Constitution italienne.

¹⁶⁸³ Art. 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen. À noter que cet article, qui pose le principe d'égalité devant les charges publiques, doit être appréhendé en conjonction avec l'art. 6 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen qui consacre le principe d'égalité devant la loi (y compris fiscale).

¹⁶⁸⁴ Pour une étude détaillée de la protection de ce principe dans les différents États membres, voir ENGLISH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464, spéc. pp. 451 et s. L'auteur expose que le principe de capacité contributive est expressément mentionné dans les textes constitutionnels de six États membres (Croatie, Chypre, Espagne, France, Grèce et Italie) auxquels on peut ajouter la Bulgarie, la Hongrie et le Portugal qui possèdent dans leurs constitutions des garanties fiscales en ce sens, même si la référence à la capacité contributive, elle-même, n'est pas explicite. En Allemagne, en Autriche et en Pologne, la jurisprudence constitutionnelle extrait la protection de ce principe à partir de garanties plus générales comme l'égalité et la solidarité. Aux Pays-Bas et en Estonie, c'est plutôt la doctrine majoritaire qui considère que ce principe est implicitement protégé par la constitution, mais cela n'a pas été confirmé par le juge constitutionnel. À ces quatorze États qui confèrent à la capacité contributive une importance constitutionnelle s'ajoutent cinq autres pays dans lesquels il s'agit indubitablement d'un standard législatif important (Danemark, Finlande, Luxembourg, Roumanie et Suède). En revanche, la capacité contributive occuperait, selon le Professeur Joachim English, assez peu les débats en Belgique, en Irlande, à Malte, en République tchèque et au Royaume-Uni. L'auteur indique ne pas disposer d'informations pour la Lettonie, la Lituanie, la Slovaquie et la Slovénie. À noter que la position de la Belgique dans ce classement peut éventuellement être discutée, dans la mesure où certains auteurs estiment que la capacité contributive est protégée en droit belge (voir en ce sens HOUARDY (Y.), « La capacité contributive », in TRAVERSA (E.) et DECKERS (V.) (dir.), *Promenade sous les portiques de la fiscalité : Liber amicorum Jacques Autenne*, Bruxelles, Bruylant, 2010, 563 p., pp. 135-148 ; LACHAPPELLE (A.), « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *Revue générale du contentieux fiscal*, 2013, n° 5-6, pp. 331-372. Pour un autre panorama des garanties constitutionnelles de la capacité contributive (partiellement concordant, sauf pour le cas du Portugal), voir KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 267, note 257.

En pratique, la capacité contributive peut être évaluée et prise en compte de différentes façons et par divers moyens dont la pertinence et la combinaison varient d'un système à l'autre, dans le temps et selon l'imposition considérée. Nous présenterons alors quelques implications *possibles* du principe de capacité contributive.

3. Implications concrètes

361. Choix de l'indicateur pertinent.- La capacité contributive, c'est-à-dire le niveau d'aisance financière du contribuable, peut ressortir de différents indicateurs – la dépense, le patrimoine ou encore le revenu¹⁶⁸⁵ – qui constituent autant de prismes pour son évaluation. À cet égard, si le premier marqueur est privilégié en fiscalité indirecte, les deux autres sont plus adaptés à la fiscalité directe. C'est donc sur ces derniers – notamment le revenu – que nous axerons nos prochains développements.

362. Personnes physiques et personnes morales.- Dans la mesure où les réflexions historiques sur l'impôt et la justice fiscale s'intéressent avant tout à l'individu, elles ignorent assez largement la question – bien plus tardive – de la fiscalité qui pourrait être appliquée aux personnes morales, de sorte que le standard d'imposition selon la capacité contributive se conçoit traditionnellement pour les personnes physiques. Au contraire, parce que les sociétés ne sont que des constructions juridiques constituées directement ou indirectement par des actionnaires physiques, on a longtemps considéré qu'elles ne pouvaient pas subir de sacrifice « personnel » et n'étaient donc pas concernées par le principe de capacité contributive¹⁶⁸⁶. Dans la pratique contemporaine, pourtant, la situation financière des personnes morales est également minutieusement

¹⁶⁸⁵ Pour une présentation détaillée des différents indicateurs envisagés au cours de l'histoire (patrimoine, dépense, produit, revenu, etc.), voir LHOMME (J.), « La notion de justice fiscale », in *Mélanges économiques dédiés à M. le Professeur René Gonnard*, Paris, L.G.D.J., 1946, 426 p., pp. 219-229, spéc. p. 220 et s. ; voir aussi STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p., spéc. p. 265 et s.

¹⁶⁸⁶ Voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 238 et s. ainsi que p. 234 citant BIRD (R.), « Why tax corporations », *Bulletin for International Taxation*, 2002, n° 5, pp. 194-203, spéc. p. 195. Voir aussi *ex multis* CASTAGNÈDE (B.), « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *Les petites affiches*, 1^{er}-2 mai 2001, n° 86-87, pp. 4-14 ; BARDINI (C.), « The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ », *Intertax*, 2010, n° 1, pp. 2-20, spéc. p. 3.

évaluée aux fins de la détermination de l'impôt¹⁶⁸⁷. C'est ainsi que sont parfois distinguées en doctrine la capacité *objective*, qui correspond à la détermination du revenu imposable et qui concerne tant les personnes physiques que les personnes morales, et la capacité *subjective* qui renvoie à la prise en compte de la situation personnelle du contribuable personne physique et qui apparaît ainsi comme l'une des dimensions de la première¹⁶⁸⁸.

Si l'amplitude du principe de capacité contributive a poussé certains auteurs à y voir un concept « aussi prometteur dans l'absolu que décevant dans la réalité »¹⁶⁸⁹, il est néanmoins possible d'identifier, en pratique, plusieurs mécanismes de garantie typiques – dont aucun n'est, à lui seul, ni suffisant ni forcément nécessaire au respect de la capacité contributive mais qui se présentent tous comme des *indices* d'une taxation conforme à ce standard¹⁶⁹⁰. Par exemple, pour ce qui est de la capacité contributive subjective, les systèmes fiscaux personnalisent l'impôt en fonction de la situation personnelle du contribuable¹⁶⁹¹ en tenant compte notamment de son statut marital, des personnes à charge, de certaines dépenses particulières¹⁶⁹². De même, un impôt sur le revenu progressif – avec, le cas échéant, une première tranche non imposable car correspondant à la somme nécessaire à la subsistance du contribuable –

¹⁶⁸⁷ BARDINI (C.), « The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ », *Intertax*, 2010, n° 1, pp. 2-20, spéc. 14 et s. ; CERIONI (L.), « The Never-Ending Issue of Cross-Border Loss Compensation within the EU: Reconciling Balanced Allocation of Taxing Rights and Cross-Border Ability-to-Pay », *EC Tax Review*, 2015, n° 5, pp. 268-280.

¹⁶⁸⁸ BARDINI (C.), « The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ », *Intertax*, 2010, n° 1, pp. 2-20, spéc. p. 4.

¹⁶⁸⁹ HOUGARDY (Y.), « La capacité contributive », in TRAVERSA (E.) et DECKERS (V.) (dir.), *Promenade sous les portiques de la fiscalité : Liber amicorum Jacques Autenne*, Bruxelles, Bruylant, 2010, 563 p., pp. 135-148, spéc. p. 147.

¹⁶⁹⁰ L'existence de tel ou tel mécanisme typique ne saurait emporter, à elle seule, le respect de la capacité contributive ; *a contrario*, l'absence de tel ou tel mécanisme typique ne préjuge pas de la méconnaissance de ce principe.

¹⁶⁹¹ La prise en compte de la situation personnelle et familiale fait l'objet d'un consensus quant à son intérêt pour le respect de la capacité contributive. Voir *ex multis* ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464 ; VANISTENDAEL (F.), « Ability to Pay in European Community Law », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 121-134 ; BARDINI (C.), « The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ », *Intertax*, 2010, n° 1, pp. 2-20.

¹⁶⁹² Les différents éléments pouvant être pris en compte au titre de la situation personnelle et familiale varient d'un système à l'autre. Si le statut marital et les personnes à charge sont presque toujours pris en compte, les dépenses particulières déductibles sont variables et il n'y a pas forcément de consensus d'un système à l'autre. Il peut s'agir de frais médicaux, d'intérêts sur prêt immobilier, de prestations payées avec des titres-services, de dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation etc. Les modalités de prise en compte de ces charges peuvent également être très variables d'un système à l'autre.

est une méthode couramment employée pour atteindre l'égalisation du sacrifice fiscal¹⁶⁹³. Sur le terrain de la capacité objective, la détermination minutieuse de la base taxable exige normalement la déductibilité des charges et des pertes (le cas échéant, leur report en avant ou en arrière)¹⁶⁹⁴. Plus généralement, on lie au respect de la capacité contributive le rejet des impositions excessives ou confiscatoires¹⁶⁹⁵ ou encore l'idée

¹⁶⁹³ On retrouve déjà cette idée dans la pensée de Jean-Jacques Rousseau, Jeremy Bentham et John Stuart Mill. Plus récemment, la progressivité et la non-imposition du minimum de substance sont également évoquées par presque tous les auteurs, même si certains émettent quelques réserves sur la pertinence du lien entre ce mécanisme et le principe de la capacité contributive. Sur la progressivité, voir en jurisprudence constitutionnelle française : Cons. const., 28 décembre 2017, n° 2017-758 DC, *JORF* n° 305 du 31 décembre 2017, texte n° 11, cons. 30 à 32 ; Cons. const., 21 juin 1993, n° 93-320 DC, *JORF* du 23 juin 1993, p. 8869, cons. 28 et s. ; Cons. const., 30 décembre 1997, n° 97-395 DC, *JORF* n° 303 du 31 décembre 1997, p. 19313, cons. 29 à 32. Voir en doctrine, *ex multis*, SELIGMAN (E.), *L'impôt progressif en théorie et en pratique*, Paris, Éditions Giard et Brière, coll. Bibliothèque internationale de science et de législation financières, 1909, 345 p. ; HONGLER (P.), *Justice in International Tax Law: A Normative Review of the International Tax Regime*, Amsterdam, IBFD, 2019, 581 p., spéc. pp. 387-406 ; CASTAGNÈDE (B.), « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *Les petites affiches*, 1^{er}-2 mai 2001, n° 86-87, pp. 4-14 ; ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464 ; VANISTENDAEL (F.), « Ability to Pay in European Community Law », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 121-134 ; BARDINI (C.), « The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ », *Intertax*, 2010, n° 1, pp. 2-20 ; FALSITTA (G.), *Il principio della capacità contributiva: nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana. Schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*, Milan, Guiffirè, coll. L'ordinamento tributario italiano, 2014, 429 p., spéc. p. 52.

¹⁶⁹⁴ La déductibilité des charges (et, le cas échéant, la déduction ou le report des pertes) font également l'objet d'un consensus. Voir *ex multis* STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p., spéc. pp. 389 et s. ; VANISTENDAEL (F.), « Ability to Pay in European Community Law », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 121-134 ; BARDINI (C.), « The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ », *Intertax*, 2010, n° 1, pp. 2-20 ; également, bien qu'avec des réserves, ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464. Ce positionnement est également repris en pratique ; en témoigne par exemple l'affaire de la clause d'assainissement allemande (Trib. UE, 4 février 2016, *GFKL Financial Services c. Commission*, aff. T-620/11, ECLI:EU:T:2016:60 ; Trib. UE, 4 février 2016, *Heitkamp Bauholding c. Commission*, aff. T-287/11, ECLI:EU:T:2016:59 ; CJUE, 28 juin 2018, *Dirk Andres*, aff. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505). Dans cette affaire, le gouvernement allemand fondait sa défense sur l'idée que la règle du report des pertes constituait « l'expression du principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive ». Pour plus de détails sur cette affaire, se reporter à nos développements proposés *supra* § 294.

¹⁶⁹⁵ Le lien entre le respect de la capacité contributive et l'interdiction des impositions confiscatoires est classique. Voir *ex multis* PIÉTRI (F.), *Justice et injustice fiscale*, Paris, Tallandier, coll. Du temps présent, 1993, 196 p., spéc. p. 36 : « [une fiscalité trop lourde est] injuste par son poids même, si équitablement qu'elle puisse être répartie entre les intéressés » ; ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464, spéc. p. 445. À cet égard, le taux de l'impôt se présente comme un indicateur essentiel, même s'il est impossible d'identifier un seuil limite dans la mesure où le critère du taux ne peut pas être apprécié seul, indépendamment de la base sur laquelle il s'applique (tout le revenu ou simplement une fraction marginale de ce revenu). Quoi qu'il en soit, selon les juridictions et les affaires, ont été considérés confiscatoires des taux de 98% (CEDH, 14 mai 2013, *N.K.M c. Hongrie*, aff. n° 66529/11), de 75% voire de 68% (Cons. const., 29 décembre 2012, 2012-662 DC, *JORF* n° 304 du 30 décembre 2012, p. 20966, texte n° 3) ou encore 50% (BVerfGE, 22 juin 1995, 93, 121, *Einheitswerte II*). Sur le sujet des impositions confiscatoires, voir notamment le dossier paru à la *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2017, n° 2, pp. 127-188 ; voir aussi PASTOREL (J.-P.), « Qu'est-ce qu'un impôt confiscatoire ? », *Revue du droit public*, 2016, n° 2, pp. 685-705 ;

qu'on ne devrait taxer que les sommes effectivement disponibles et non les revenus latents¹⁶⁹⁶. À ce stade, précisons que s'il est parfois recouru à l'argument de la capacité contributive pour expliquer, en sens inverse, la stigmatisation des pratiques abusives ou des impositions trop faibles¹⁶⁹⁷, il nous semble que cette approche récente procède d'une philosophie nouvelle et spécifique que nous aborderons séparément dans la deuxième section de ce chapitre¹⁶⁹⁸.

Si le standard de la capacité contributive, qui demande de moduler l'impôt en fonction de la capacité financière du contribuable, se présente désormais comme le repère dominant pour réaliser l'égalité fiscale, il est soumis, dans le contexte européen, à certaines contraintes spécifiques.

B. Les contraintes spécifiques au contexte européen

363. Adhésion européenne au principe de capacité contributive.- Dès 1962, le rapport Neumark affirme l'adhésion européenne au principe de capacité contributive. On peut en effet y lire : « Il est juste que [...] chaque redevable soit imposé finalement selon ses capacités contributives telles qu'elles sont assurées et taxées par la législation

OLIVA (É.), « L'appréciation du caractère confiscatoire ou excessif de l'impôt par le Conseil constitutionnel », *Revue française de droit administratif*, 2013, n° 6, pp. 1273-1290.

¹⁶⁹⁶ Cet aspect-là est moins communément retenu que les précédents. D'ailleurs, la plupart des systèmes fiscaux ne se limitent pas à imposer les seuls revenus disponibles ou réalisés. Pour autant, il n'est pas exclu d'extraire du principe de capacité contributive une réprobation plus ou moins marquée à l'égard de l'imposition des revenus latents, dès lors qu'ils correspondent à des gains virtuels (par exemple une plus-value liée à l'augmentation de la valeur d'un bien qui n'a même pas encore été cédé) et qui, *a fortiori*, ne déclenchent pas l'encaissement de liquidités. Voir en ce sens ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464, spéc. p. 444 ; RICHELLE (I.), « Cross-Border Loss Compensation: State and Critique of the Judicature », in RICHELLE (I.), SCHÖN (W.) et TRAVERSA (E.) (dir.), *Allocating taxing powers within the European Union*, Heidelberg, Springer, coll. MPI Studies in tax law and public finance, 2013, 220 p., pp. 101-122, spéc. p. 103 où l'auteur évoque le concept de « *wherewithal to pay* » selon lequel un impôt ne peut être payé que si et quand le contribuable a les liquidités pour le régler. Sur l'imposition des revenus réalisés ou latents, voir aussi STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p., spéc. pp. 374 et s.

¹⁶⁹⁷ Voir par exemple ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464, spéc. p. 461 et surtout FALSITTA (G.), *Il principio della capacità contributiva: nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana. Schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*, Milan, Guiffrè, coll. L'ordinamento tributario italiano, 2014, 429 p., spéc. pp. 211 et s.

¹⁶⁹⁸ Voir *infra* §§ 388 et s.

du pays de son domicile »¹⁶⁹⁹. Plus tard, la Commission européenne estime qu'un « système "idéal" d'imposition des entreprises » devrait être sous-tendu par le principe d'équité (interindividuelle) dont la dimension verticale consiste à « procéder à une répartition de la pression fiscale entre les contribuables en fonction de leur capacité contributive »¹⁷⁰⁰. Pourtant, la protection de ce standard dans le contexte de la construction européenne est loin d'être évidente. D'une part, le droit de l'Union européenne n'offre aucune protection explicite en ce sens (1). D'autre part, la nature multiétatique de l'Union européenne génère une complexité particulière dans l'appropriation et l'application du principe de la capacité contributive au niveau européen (2).

1. Absence de protection explicite dans le droit de l'Union

364. Silence du droit primaire et dérivé.- Comme le relèvent plusieurs auteurs, le droit primaire écrit – c'est-à-dire les traités et la Charte de droits fondamentaux – ne contient aucune référence expresse au respect des facultés contributives¹⁷⁰¹. En outre, malgré son insertion dans les traditions constitutionnelles de la plupart des États membres¹⁷⁰², le principe de la capacité contributive n'est pas non plus protégé par le statut de principe général du droit¹⁷⁰³. Certes, l'Avocat général Campos Sanchez-Bordona a récemment affirmé dans ses conclusions sous l'arrêt *Bevola*¹⁷⁰⁴ (2018) qu'il existe « un *principe de justice fiscale* bien établi, qui lie le prélèvement des impôts à la capacité contributive »¹⁷⁰⁵, mais la Cour de justice n'a pas formellement consacré un

¹⁶⁹⁹ Rapport Neumark, 1962, précité, pp. 75 et s.

¹⁷⁰⁰ Commission européenne, 23 octobre 2001, *Company Taxation in the Internal Market*, SEC(2001) 1681, p. 434.

¹⁷⁰¹ VANISTENDAEL (F.), « Ability to Pay in European Community Law », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 121-134, spéc. p. 122 ; ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464, spéc. p. 447.

¹⁷⁰² Pour une étude détaillée de la protection de ce principe dans les différents États membres, voir ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464, spéc. pp. 451 et s.

¹⁷⁰³ Sur la possibilité d'extraire un principe général du droit de l'Union européenne à partir des « traditions constitutionnelles » des États membres, voir ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464, spéc. pp. 454 à 456.

¹⁷⁰⁴ CJUE (gde ch.), 12 juin 2018, *Bevola*, aff. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424.

¹⁷⁰⁵ *Ibid.*, points 37-38 des conclusions (emphase ajoutée par nos soins).

tel principe général. Enfin, aucune référence explicite ne figure dans le droit dérivé adopté en fiscalité directe¹⁷⁰⁶.

365. Rattachement au principe d'égalité ?- Comme en témoignent plusieurs expériences constitutionnelles nationales, l'absence de garantie supérieure (constitutionnelle) de la capacité contributive n'en empêche pas la protection efficace. En Allemagne, en Autriche et en Pologne, par exemple, ce standard est rattaché, par la jurisprudence constitutionnelle, à des garanties plus générales comme l'égalité et la solidarité¹⁷⁰⁷. Pareille approche pourrait alors être envisagée en droit fiscal de l'Union européenne puisque, si la notion d'égalité n'a fait son entrée explicite dans les traités constitutifs qu'avec la révision issue du traité de Lisbonne qui la fait figurer parmi les valeurs de l'Union à l'article 2 TUE – aux côtés de la justice d'ailleurs –, la jurisprudence a toutefois dégagé un principe général d'égalité dès les années 1970¹⁷⁰⁸.

On observera tout de même que ce principe général du droit, extrait des règles de non-discrimination contenues dans les traités¹⁷⁰⁹, peine à se présenter comme une règle

¹⁷⁰⁶ VANISTENDAEL (F.), « Ability to Pay in European Community Law », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 121-134, spéc. p. 122.

¹⁷⁰⁷ Sur cette approche, voir ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464, spéc. p. 448 ; VANISTENDAEL (F.), « Ability to Pay in European Community Law », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 121-134, spéc. p. 122 ; CERIONI (L.), « The Never-Ending Issue of Cross-Border Loss Compensation within the EU: Reconciling Balanced Allocation of Taxing Rights and Cross-Border Ability-to-Pay », *EC Tax Review*, 2015, n° 5, pp. 268-280, spéc. p. 276.

¹⁷⁰⁸ CJCE, 19 octobre 1977, *Ruckdeschle e.a.*, aff. jtes 117/76 et 16/77, *Rec.* p. 1753

¹⁷⁰⁹ Sur la distinction théorique entre les notions d'égalité et de non-discrimination, voir *supra* note 1652. Cette distinction a toutefois été considérée comme peu pertinente en droit de l'Union européenne. En effet, contrairement aux dynamiques nationales, c'est à partir des interdictions spécifiques des discriminations que la Cour de justice a façonné un principe général d'égalité, alors même que le substantif « égalité » était complètement absent des traités jusqu'à ce que la Charte des droits fondamentaux, encore dépourvue de force contraignante, ne le mentionne puis que le traité de Lisbonne n'en fasse une « valeur » de l'Union (sur la consécration du principe général d'égalité, voir l'arrêt CJCE, 19 octobre 1977, *Ruckdeschel e.a.*, aff. jtes 117/76 et 16/77, *Rec.* p. 1753 ; sur la différence avec les dynamiques nationales voir ANDOLFATTO (D.) *et alii*, *Le principe de non-discrimination: l'analyse des discours (Rapport final)*, Université de Bourgogne, Mission de recherche Droit et Justice, 2016, 472 p.). La Cour précise d'ailleurs, au sujet des principes d'égalité et de non-discrimination, qu'« il s'agit en effet de deux désignations d'un même principe général du droit communautaire » (voir CJCE, 27 janvier 2005, *Europe Chemi-Con (Deutschland) c. Conseil*, aff. C-422/02 P, *Rec.* p. I-791, point 33). C'est ainsi que les deux notions peuvent être assimilées dans le contexte du droit de l'Union européenne, comme l'expose le Professeur Édouard Dubout (DUBOUT (É.), *L'article 13 du traité CE : la clause communautaire de lutte contre les discriminations*, Bruxelles, Bruylant, 2006, 845 p., spéc. p. 17 : « diverses constructions propres au droit communautaire aboutissent à gommer les différences entre les deux concepts »). Dans le même sens, voir ROBIN-OLIVIER (S.), *Le principe d'égalité en droit communautaire : étude à partir des libertés économiques*, Aix-en-Provence, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1999, 552

efficace de *différenciation*. En effet, la réprobation des discriminations « passives », c'est-à-dire le traitement identique de situations différentes est d'application limitée en droit de l'Union européenne, *a fortiori* en matière fiscale¹⁷¹⁰.

366. Autres rattachements ?- D'autres rattachements sont envisagés par la doctrine et la pratique pour protéger (du moins) certaines implications du standard de capacité contributive. En ce sens, pour faire le lien avec la règle de non-imposition de la fraction dite « de subsistance » du revenu des personnes physiques, il a parfois été fait référence à la valeur de dignité humaine¹⁷¹¹ protégée par l'article 2 TUE ou encore à l'objectif de « bien-être » des peuples européens (article 3 § 1 TUE)¹⁷¹². Dans les deux cas, la démarche est intéressante mais il convient tout de même de souligner qu'il ne s'agit pas de dispositions directement invocables par les justiciables¹⁷¹³, de sorte que l'effectivité de cette option reste minimale. Quant à la protection contre les impositions confiscatoires, l'article 17 de la Charte des droits fondamentaux (droit de propriété) est une piste récurrente, dès lors qu'une approche équivalente est déjà proposée dans le système de la CEDH¹⁷¹⁴. Cependant, les incertitudes d'application de la Charte en

p. *Contra* : HERNU (R.), *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit public, 2003, 555 p. Sur les divisions doctrinales à cet égard (avant le traité de Lisbonne), voir ROBIN-OLIVIER (S.), *Le principe d'égalité en droit communautaire : étude à partir des libertés économiques*, Aix-en-Provence, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1999, 552 p., spéc. p. 18. À notre sens, il n'est toutefois pas exclu que la consécration d'une clause d'égalité et d'une clause de non-discrimination distinctes dans la Charte des droits fondamentaux ravive la pertinence de la distinction.

¹⁷¹⁰ Voir en ce sens nos observations proposées *supra* § 203 et § 222.

¹⁷¹¹ ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464, spéc. p. 449. Pour une réflexion autour de la justice fiscale en lien avec la dignité humaine dans un contexte extra-européen, voir CHRISTIANS (A.), « Fair Taxation as a Basic Human Right », *International Review of Constitutionalism*, 2009, n° 1, pp. 211-230. Voir en pratique institutionnelle, par exemple, une question parlementaire qui confronte le problème des impositions excessives aux valeurs de dignité humaine, liberté, démocratie, égalité et État de droit, ainsi qu'au droit de propriété (question du 8 mars 2018, n° E-001461-18).

¹⁷¹² CERIONI (L.), « The Never-Ending Issue of Cross-Border Loss Compensation within the EU: Reconciling Balanced Allocation of Taxing Rights and Cross-Border Ability-to-Pay », *EC Tax Review*, 2015, n° 5, pp. 268-280, spéc. p. 276.

¹⁷¹³ Si la justiciabilité des valeurs exprimées à l'art. 2 TUE semble possible (voir RIDEAU (J.), « Union européenne – Nature, valeurs et caractères généraux », *Jurisclasseur Europe Traité*, fasc. 110, date de fraîcheur : janvier 2015, point 35 ; voir en jurisprudence l'affaire CJUE (gde ch.), 19 novembre 2019, *A.K. e.a.*, aff. jtes C-585/18, C-624/18 et C-625/18, ECLI:EU:C:2019:982, qui évoque l'article et ne semble pas exclure son invocabilité), l'invocabilité directe d'une telle disposition par les contribuables semble en revanche peu probable dès lors qu'elle n'est pas assez précise.

¹⁷¹⁴ ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464, spéc. 450 ; FALSITTA (G.), *Il principio della capacità contributiva: nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*.

matière de fiscalité directe pourraient bien affaiblir cet argument¹⁷¹⁵. Certains auteurs se tournent alors plus simplement vers le principe de proportionnalité, qui représente un standard général de justice et d'équité¹⁷¹⁶ mais la concrétisation de cette approche est délicate. Dès lors, s'il nous faut reconnaître que le droit de l'Union européenne possède de nombreux « ingrédients juridiques » utiles pour faire de la capacité contributive un standard européen encadrant les législations nationales et le droit dérivé de l'Union européenne¹⁷¹⁷, on ne peut ignorer que leur efficacité technique est relativement incertaine. Pour l'heure, et sauf à ce que la Cour de justice ne consacre un principe en ce sens, l'appui sur les garanties nationales – à condition qu'elles existent –, le cas échéant ajustées, est alors inévitable.

En plus de peiner à trouver une place explicite dans l'ordre juridique de l'Union européenne, le principe de capacité contributive est soumis à des tensions spécifiques dans un contexte interétatique.

2. Contexte interétatique

367. Plusieurs juridictions ; une seule prise en compte.- Si l'Union européenne est une organisation régionale « supranationale » dont le droit aspire à déployer des conséquences directes sur les individus (*lato sensu*, c'est-à-dire personnes physiques et morales), elle n'en reste pas moins une association d'États-nations souverains qui,

Schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato, Milan, Guiffrè, coll. L'ordinamento tributario italiano, 2014, 429 p., spéc. p. 183. La protection contre les impositions confiscatoires par le biais du droit de propriété (art. 1^{er} du 1^{er} protocole) est pratiquée dans le système de la convention européenne des droits de l'Homme ; voir *ex multis* CEDH, 14 mai 2013, *N.K.M. c. Hongrie*, aff. n° 66529/11.

¹⁷¹⁵ Sur la Charte des droits fondamentaux, voir *supra* § 215.

¹⁷¹⁶ Sur le lien entre la proportionnalité et l'idée de justice, voir ARISTOTE, *Éthique à Nicomaque*, Livre V, Chapitre VII : « Le juste en question est ainsi la proportion, et l'injuste ce qui est en dehors de la proportion ». En doctrine fiscale, voir VAN DE VIJVER (A.), « International Double (Non-)Taxation: Comparative Guidance from European legal Principles », *EC Tax Review*, 2015, n° 5, pp. 240-257, spéc. p. 244 et, plus généralement, ROLIM (J.D.), *Proportionality and Fair Taxation*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolter Kluwer Law & Business, coll. Series on International taxation, 2014, 240 p.

¹⁷¹⁷ En ce sens voir ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464, spéc. p. 451 ; dans une moins mesure VANISTENDAEL (F.), « Ability to Pay in European Community Law », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 121-134, spéc. p. 123 ; FALSITTA (G.), *Il principio della capacità contributiva: nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana. Schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*, Milan, Guiffrè, coll. L'ordinamento tributario italiano, 2014, 429 p., spéc. p. 177.

aussi intégrée qu'elle puisse être, conserve aujourd'hui encore une structure interétatique. Or, ce contexte juridique génère une complexité accrue dans l'application du standard de capacité contributive : alors même que l'application raisonnée de ce principe exige que la capacité contributive du contribuable soit prise en compte une fois (ni plus, ni moins)¹⁷¹⁸, l'intervention de plusieurs pouvoirs fiscaux pourrait conduire à une prise en compte multiple ou, au contraire, inexistante, chaque État supposant qu'une prise en compte a lieu ailleurs, ce qui n'est pas forcément le cas.

En droit fiscal international, il est traditionnellement admis que la protection effective du principe de capacité contributive incombe à l'État de résidence, qui est le mieux à même de centraliser les informations sur la situation du contribuable¹⁷¹⁹. L'État de la source qui offre les structures nécessaires pour réaliser un revenu peut, quant à lui, légitimement imposer ce revenu, selon une réminiscence du principe du bénéfice, sans véritablement se préoccuper de la capacité contributive, à charge pour l'État de résidence de tenir compte de cette imposition. Il ne peut pour autant être exclu que l'équilibre de ces règles soit perturbé par un manque d'informations¹⁷²⁰ ou des situations transfrontalières dont les faits seraient particulièrement complexes. Il s'agit donc de développer, au niveau européen, une approche plus aboutie.

¹⁷¹⁸ Selon Maxime Chrétien, la justice fiscale commande que « toute richesse supporte l'impôt une fois et une fois seulement » ; voir CHRÉTIEN (M.), *Deux problèmes importants du droit fiscal international*, cours dispensé à l'Institut des hautes études internationales (IHEI), 1947-1948, 88 p., spéc. p. 25. Dans le même sens, voir GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. p. 22. Plus récemment, voir les travaux de AVI-YONAH (R.), « International Taxation of Electronic Commerce », *Tax Law Review*, 1997, n° 3, pp. 517-555. Cet article est le point de départ d'une réflexion sur l'existence d'un « *single taxation principle* » que l'auteur continue d'élaborer dans des articles ultérieurs ; voir AVI-YONAH (R.), « International Tax as International Law », *Tax Law Review*, 2004, n° 4, pp. 483-501 ; AVI-YONAH (R.), « Who Invented the Single Tax Principle? An Essay on the History of US Treaty Policy », *New York Law School Law Review*, 2014-2015, n° 2, pp. 305-315. Pour des études complètes sur ce sujet, voir DE LILLO (F.), « In search of Single Taxation: the Twilight of an Idol? », Université d'Amsterdam, 2017, 71 p. ; voir aussi DE LILLO (F.), « Chapitre 1 – In search of Single Taxation », in WHEELER (J.) (dir.), *Single Taxation*, Amsterdam, IBFD, 2018, 259 p., pp. 3-54.

¹⁷¹⁹ C'est du moins l'approche que retient la Cour de justice sur ce sujet ; voir CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec. p. I-225*, point 32 ; CJCE, 12 décembre 2002, *De Groot*, aff. C-385/00, *Rec. p. I-11819*, point 98. En ce sens, voir KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. pp. 272. Pour une remise en cause de cette interprétation du modèle de convention fiscale, voir LANG (M.), « Double Taxation Conventions in the Case Law of CJEU », *Intertax*, 2018, n° 3, pp. 181-193, spéc. notes 9 à 11.

¹⁷²⁰ Certes le développement des techniques d'échange d'informations a progressivement permis de purger ce problème mais il s'agit d'une amélioration relativement récente et encore perfectible.

Malgré ces difficultés inhérentes au contexte européen, la combinaison des dynamiques de cohérence identifiées dans la première partie de cette thèse permet d'optimiser la protection de la capacité contributive – et, par conséquent, de l'égalité fiscale – au niveau européen.

§ 2. L'apport de la cohérence fiscale pour assurer le respect de la capacité contributive

368. Métaphore du gâteau.- Dans la littérature anglophone récente, la question de la justice fiscale est souvent appréhendée à partir de la métaphore du gâteau. Les auteurs assimilent ainsi la masse des revenus du contribuable à un gâteau (*a cake* ou *a pie*, selon les contributions) dont il convient de définir les contours exacts (*defining the cake*) avant de le découper en parts que se partageront les États (*slicing the cake* ou *sharing the pie*)¹⁷²¹. Le second aspect correspond davantage à l'idée d'une juste répartition entre les États et nous le développerons dans le chapitre suivant. En revanche, en ce qu'il tient à l'évaluation de la masse imposable, le premier aspect recoupe très largement la problématique de la capacité contributive. En plus de cette question d'amont, le respect du principe de la capacité contributive demande d'appliquer, en aval (c'est-à-dire une fois le revenu déterminé et réparti entre les États), un traitement fiscal approprié de façon à « manger le gâteau » raisonnablement. À défaut d'une garantie explicite de ce standard et de ses implications, les règles et principes de cohérence identifiés dans la première partie de cette thèse permettent de garantir, malgré la complexité générée par le contexte transfrontalier, l'évaluation correcte de la capacité contributive (A) mais aussi l'application d'une imposition adaptée à la capacité financière identifiée (B).

¹⁷²¹ SCHÖN (W.), « International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I) », *World Tax Journal*, 2009, n° 1, pp. 67-114, spéc. p. 73 : « Ability to pay helps to define the cake but it does not help to slice it » ; DE WILDE (M.), *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Amsterdam, IBFD, 2017, 770 p. La métaphore est également reprise par les institutions ; voir par exemple la page dédiée par la commission européenne qui met clairement en scène un gâteau : https://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/missing-part-fr

A. La contribution de la cohérence à l'évaluation correcte de la capacité contributive

369. Analyse à travers trois mécanismes typiques.- La simple existence d'un élément de revenu ne suffit pas, en tant que telle, à matérialiser une capacité contributive permettant de lever un impôt. Au contraire, l'imposition en fonction de la capacité contributive requiert une évaluation de l'ampleur de cette capacité au moyen d'un examen minutieux de la situation financière du contribuable, c'est-à-dire de l'ensemble de ses revenus et des éventuelles charges ou contraintes qu'il supporte. À cet égard, les dynamiques de cohérence formelle et surtout matérielle sont d'une importance capitale. Elles permettent en effet d'assurer l'application, au niveau européen, des principaux mécanismes typiquement destinés à garantir le respect de la capacité contributive, notamment la déductibilité des charges (1), l'imputation des pertes (2) et la prise en compte de la situation personnelle et familiale des contribuables personnes physiques (3).

1. Déductibilité des charges

370. Position du problème.- Comme évoqué précédemment, le respect de la capacité contributive du contribuable requiert en principe que les charges liées à la production du revenu soient déduites afin de garantir une imposition sur une base nette. Or, dans le cas d'une situation transfrontalière, la pratique internationale est que l'imposition à la source est généralement réalisée par retenue sur une base brute¹⁷²², pour des raisons de commodité administrative et d'efficacité du recouvrement. Ceci peut se révéler attentatoire à la capacité contributive¹⁷²³, surtout lorsque le contribuable n'a pas non

¹⁷²² Voir en ce sens, par exemple, les art. 10 et 11 du modèle de convention OCDE ainsi que les commentaires y afférents. Voir aussi les développements de GARCIA PRATS (F. A.), « Revisiting "Schumacker" : Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case Law », in RICHELLE (I.), SCHÖN (W.) et TRAVERSA (E.) (dir.), *Allocating taxing powers within the European Union*, Heidelberg, Springer, coll. MPI Studies in Tax Law and Public Finance, 2013, 220 p., pp. 1-42, spéc. p. 7.

¹⁷²³ À ce sujet, on ne manquera pas de remarquer que la Commission européenne a exprimé très tôt une position critique à l'égard de l'imposition à la source sur revenus bruts. Dans les commentaires sous l'art. 12 (redevances) de l'avant-projet de modèle de convention multilatérale élaboré par les institutions européennes en 1968 (avant-projet de convention multilatérale tendant à éliminer les doubles impositions entre États membres, 1^{er} juillet 1968, réf. 11.414/XIV/68-F), la Commission européenne soulignait que, dès lors qu'une entreprise peut faire face à de très fortes dépenses pour générer une source de revenus (en l'occurrence ici, un brevet), le gain net est parfois très faible, voire inférieur à la retenue calculée sur le montant brut de la

plus de moyen de faire valoir ses charges dans son État de résidence (parce que les revenus en question y sont exonérés, par exemple).

371. Contribution de la cohérence matérielle par les libertés de circulation : prise en compte dans l'État de la source.- Face à ce type de problématique, les règles de répartition des droits d'imposer (cohérence formelle) ne sont pas d'une grande pertinence, même si l'on ne manquera pas d'observer qu'elles incluent parfois des précisions concernant la déductibilité des charges financières¹⁷²⁴. En revanche, les principes de cohérence matérielle fondés sur la non-discrimination, supportés par les mécanismes de coopération administrative, présentent un intérêt certain. En effet, la conséquence de la pratique internationale consistant en l'imposition sur une base brute par l'État de la source est la suivante : selon qu'il agit comme État de résidence ou État de source, un même État accordera ou n'accordera pas la déduction des charges afférentes à un revenu¹⁷²⁵. Or une telle différence de traitement entre en contradiction avec les libertés de circulation. Pour les personnes physiques comme pour les personnes morales, il résulte d'une jurisprudence constante, initiée avec l'arrêt *Gerritse*¹⁷²⁶ (2003), constamment réitérée et récemment confirmée dans l'affaire *Brisal*¹⁷²⁷ (2016), que le fait de soumettre les non-résidents à une imposition sur un montant brut et les résidents à une imposition sur un montant net est susceptible de générer une discrimination¹⁷²⁸. Aussi la déduction des dépenses *directement liées* à l'activité

redevance. Par conséquent, une redevance brute (à l'inverse du montant net) ne peut constituer une base appropriée d'assiette de l'imposition à la source.

¹⁷²⁴ Voir art. 4 § 2 de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9 aujourd'hui remplacée par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16 (art. 4 § 3).

¹⁷²⁵ Voir par exemple, en droit français, la différence de traitement générée par l'application de la retenue à la source (sur base brute) prévue à l'art. 182 B du CGI et validée par le Conseil constitutionnel dans la décision Cons. const., 24 mai 2019, *Sté Cosfibel Premium*, n° 2019-784 QPC, *JORF* n° 121 du 25 mai 2019 texte n° 125. À noter, que cette différence a, par la suite, été censurée par le Conseil d'État sur le fondement de la libre prestation de services, dans son arrêt CE, 22 novembre 2019, *Sté de gestion du Port Vauban*, n° 423698.

¹⁷²⁶ CJCE, 12 juin 2003, *Arnoud Gerritse*, aff. C-234/01, *Rec. p. I-5963*.

¹⁷²⁷ CJUE, 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland*, aff. C-18/15, *ECLI:EU:C:2016:549*.

¹⁷²⁸ CJCE, 12 juin 2003, *Arnoud Gerritse*, aff. C-234/01, précité ; voir aussi CJUE, 31 mars 2011, *Schröder*, aff. C-450/09, *Rec. p. I-2497* et CJCE, 19 janvier 2006, *Bouanich*, aff. C-265/05, *Rec. p. I-923* ; pour les personnes morales, voir CJCE, 15 février 2007, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, aff. C-345/04, *Rec. p. I-1425* ; CJUE, 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland*, aff. C-18/15, précité.

imposée doit-elle être accordée aux non-résidents lorsqu'une telle déduction est permise pour les résidents. Certes cela impose d'identifier les coûts directement liés à l'élément de revenu imposable dans l'État concerné mais, selon la Cour, cette tâche peut être raisonnablement accomplie¹⁷²⁹.

L'intérêt de la cohérence fondée sur la non-discrimination est particulièrement mis en lumière par la jurisprudence française rendue à propos de l'article 182 B du CGI qui institue une retenue à la source sur les sommes payées, en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France, par un débiteur exerçant une activité en France, à des personnes ou des sociétés qui relèvent de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés et qui n'ont pas, en France, d'installation professionnelle permanente. En effet, sur le fondement des garanties constitutionnelles le Conseil constitutionnel a considéré que la différence de traitement entre les personnes qui ne disposent pas d'installation en France (imposées sur le montant brut) et celles qui en possèdent une (admissibles à déduire les charges) n'était pas contraire à l'égalité devant la loi et devant les charges publiques¹⁷³⁰. En revanche, en appliquant la libre prestation de service, le Conseil d'État parvient à la solution opposée et étend la déductibilité des charges aux non-résidents¹⁷³¹. Cependant, et c'est là la limite de cette approche, si l'État qui impose refuse, par principe, la déduction des charges y compris pour ses résidents, le principe de non-discrimination contenu dans les libertés n'est d'aucun secours.

En plus des charges, l'évaluation complète de la situation financière du contribuable exige de tenir compte des pertes (ou moins-values) qu'il réalise.

2. *Imputation des pertes et moins-values*

372. Position du problème.- Les pertes que subit le contribuable sont un aspect essentiel à prendre en compte pour apprécier correctement sa capacité financière car

¹⁷²⁹ Ce point est notamment discuté dans l'affaire *Brisal*, CJUE, 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland*, aff. C-18/15, précité, points 41 et s.

¹⁷³⁰ Cons. const., 24 mai 2019, *Sté Cosfibel Premium*, n° 2019-784 QPC, *JORF* n° 121 du 25 mai 2019 texte n° 125.

¹⁷³¹ CE, 22 novembre 2019, *Sté de gestion du Port Vauban*, n° 423698.

elles traduisent un appauvrissement du contribuable¹⁷³². Aussi, ne pas en permettre l'imputation « risquerait [...] d'aboutir à l'imposition d'un appauvrissement global du contribuable »¹⁷³³, ce qui serait en contradiction avec le principe de capacité contributive. La corrélation entre la prise en compte des pertes et le principe de capacité contributive est d'ailleurs exprimée par l'Avocat général Campos Sanchez-Bordona dans ses conclusions sous l'arrêt *Bevola* (2018). Il existe, dit-il, « un principe de justice fiscale bien établi qui lie le prélèvement des impôts à la capacité contributive. Si un impôt frappe les bénéficiaires d'une personne morale au titre d'un exercice fiscal déterminé, il est logique que l'on ne puisse pas faire abstraction, pour les calculer, des pertes qu'elle a subies, puisque la capacité économique du contribuable (plus concrètement, sa capacité contributive) a diminué dans les mêmes proportions »¹⁷³⁴. Or, le contexte transfrontalier crée une difficulté : lorsque les revenus positifs sont générés dans un État et les revenus négatifs dans un autre, la tendance au cloisonnement des systèmes fiscaux en raison du principe de territorialité¹⁷³⁵ gêne l'imputation des seconds sur les premiers¹⁷³⁶. Le risque est alors que les pertes ne soient prises en compte nulle part (ni dans l'État où elles sont subies, faute de revenus positifs sur lesquels les imputer dans cet État, ni dans l'État où les revenus positifs sont générés car il se montre hermétique à ce qu'il advient en dehors de ses frontières), ce qui entamerait d'autant le principe de la capacité contributive.

¹⁷³² STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p., spéc. p. 393.

¹⁷³³ *Ibid.*

¹⁷³⁴ Conclusions de l'Avocat général Campos Sanchez-Bordona sous l'arrêt CJUE (gde ch.), 12 juin 2018, *Bevola*, aff. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424, points 37-38 des conclusions.

¹⁷³⁵ Au contraire, dans l'hypothèse d'un système d'imposition mondial, et non territorial, ce problème n'existe pas. En droit français, l'ancien régime du bénéfice mondial consolidé (anc. art. 209 *quinquies* du CGI, abrogé en 2011) permettait à certaines multinationales françaises d'intégrer, dans leur base imposable en France, les résultats (positifs et négatifs) des filiales étrangères qu'elles contrôlaient. Pour des éléments de présentation de ce régime, voir par exemple GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., pp. 344 et s. Pour une étude générale sur la dialectique « territorialité / mondialité », voir notamment MELOT (N.), *Territorialité et mondialité de l'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, 2004, 954 p.

¹⁷³⁶ En effet, lorsque les pertes sont subies dans l'État de la source, elles risquent d'être ignorées par l'État de résidence, *a fortiori* si celui-ci applique la méthode de l'exemption. Lorsque les pertes sont subies dans l'État de résidence, elles sont ignorées par l'État de la source dans lequel, conformément à la pratique internationale, le contribuable à une obligation fiscale limitée. Sur les difficultés que génèrent les divisions spatiales, temporelles ou matérielles de l'imposition, voir RICHELLE (I.), « Cross-Border Loss Compensation: State and Critique of the Judicature », in RICHELLE (I.), SCHÖN (W.) et TRAVERSA (E.) (dir.), *Allocating taxing powers within the European Union*, Heidelberg, Springer, coll. MPI Studies in tax law and public finance, 2013, 220 p., pp. 101-122, spéc. p. 103.

373. Précisions liminaires.- À ce stade du raisonnement, il nous faut préciser que la question de l'imputation des pertes sur d'autres résultats positifs se décline en des termes distincts selon la nature du contribuable. Le contribuable peut en effet être « unique » (comme une personne physique) ou « complexe » (comme une société possédant des établissements secondaires dans d'autres États membres, ou un groupe de sociétés). Alors que le premier cas ne pose pas de difficulté conceptuelle, le second suggère l'opportunité d'une capacité contributive appréciée non plus individuellement mais au niveau d'un groupe de sociétés.

374. Contribution de la cohérence matérielle par les libertés de circulation : exception *Marks & Spencer*.- Sur le sujet des pertes, on aurait pu penser que les initiatives de cohérence formelle fussent utiles dans la mesure où elles s'attachent largement à répartir les droits d'imposer. Pourtant, les conventions fiscales et les directives ne contiennent généralement pas de dispositions particulières pour la question de leur éventuelle imputation sur d'autres revenus. D'ailleurs, même lorsqu'elles envisagent la question, c'est pour mieux la renvoyer aux droits nationaux (voir par exemple l'article 6 de la directive « fusions »¹⁷³⁷). Quant aux projets législatifs spécifiques aux pertes, comme celui de 1984¹⁷³⁸, ils n'ont jamais abouti. Les dynamiques de cohérence matérielle contribuent en revanche assez largement à résoudre cette difficulté. Interprétant les libertés de circulation, la Cour de justice s'est progressivement employée à neutraliser au maximum ce problème au travers de plusieurs lignes de jurisprudence distinctes mais entremêlées correspondant à différentes configurations factuelles.

¹⁷³⁷ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (dite « fusions »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5 aujourd'hui remplacée par la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JOUE* n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46.

¹⁷³⁸ Proposition de directive du 11 septembre 1984 concernant l'harmonisation des législations des États membres relatives au régime fiscal du report des pertes des sociétés, COM(84) 404 final, *JOCE*, n° C 253 du 20 septembre 1984, pp. 5-6.

Consultée pour la première fois sur le thème des pertes dans une affaire qui concernait l'imputation, sur les résultats du siège, des pertes d'un *établissement stable* étranger¹⁷³⁹, la Cour de justice s'était initialement rangée, à la fin des années 1990, derrière le principe de territorialité pour tolérer les limitations aux transferts transfrontaliers¹⁷⁴⁰. Des années plus tard, à l'occasion de l'affaire *Marks & Spencer*¹⁷⁴¹ (2005), elle retiendra toutefois une approche plus audacieuse et plus protectrice des contribuables. Pour rappel, cette affaire concernait une société mère britannique qui souhaitait pouvoir imputer les pertes de ses *filiales* étrangères sur ses résultats mais cette possibilité lui était refusée dans la mesure où le régime anglais du *group relief* était réservé aux sociétés résidentes. Dans un premier temps du raisonnement, la Cour de justice avait concédé que les États pouvaient légitimement refuser la prise en compte des pertes étrangères sur le fondement de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, du risque d'évasion fiscale et du risque de double déduction des pertes. Elle avait toutefois pris soin de préciser, dans un second temps, qu'il en allait différemment lorsque les possibilités de faire valoir des pertes dans l'État où elles étaient subies étaient épuisées : selon la Cour, lorsque les déficits sont « finaux » (notion qui sera précisée ci-après), ils doivent pouvoir être pris en compte *quelque part* de façon à garantir l'adéquation entre la charge fiscale et la capacité économique réelle du contribuable qui les a subies¹⁷⁴² (« *always somewhere approach* »¹⁷⁴³).

¹⁷³⁹ Bien que l'on puisse être tenté de restreindre la question aux seules configurations impliquant des établissements stables (même personnalité juridique que le siège) à l'exclusion de celles impliquant des filiales (personnalité juridique distincte de la société mère), il nous semble que les deux aspects doivent être analysés au regard du principe de capacité contributive. En effet, même si les filiales ont une personnalité juridique distincte de leur société mère, leur situation déficitaire (lorsqu'elle est finale) affecte la capacité économique de la société mère ; voir en ce sens les conclusions de l'Avocat général Campos Sanchez-Bordona dans l'affaire CJUE (gde ch.), 12 juin 2018, *Bevola*, aff. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424, points 37-38 ; dans le même sens, en doctrine, voir CERIONI (L.), « The Never-Ending Issue of Cross-Border Loss Compensation within the EU: Reconciling Balanced Allocation of Taxing Rights and Cross-Border Ability-to-Pay », *EC Tax Review*, 2015, n° 5, pp. 268-280, spéc. p. 270.

¹⁷⁴⁰ CJCE, 15 mai 1997, *Futura Participations*, aff. C-250/95, *Rec.* p. I-2471.

¹⁷⁴¹ CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, *Rec.* p. I-10837.

¹⁷⁴² Nous reprenons ici les termes de l'Avocat général Campos Sanchez-Bordona dans l'affaire CJUE (gde ch.), 12 juin 2018, *Bevola*, aff. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424, points 37-38 des conclusions.

¹⁷⁴³ L'expression « *always somewhere approach* » est forgée par TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 7^{ème} éd., 2018, 982 p., spéc. p. 635 et p. 872.

Malgré quelques inconstances¹⁷⁴⁴, cette position jurisprudentielle est aujourd'hui bien établie¹⁷⁴⁵. Encore faut-il en préciser les contours. À cet égard, les décisions rendues depuis 2005 permettent d'établir que, bien que développée dans le contexte du *group relief* britannique, cette « exception » est très certainement applicable pour tous les régimes de groupe, même si l'on a pu parfois en douter¹⁷⁴⁶. En effet, aucune restriction d'application n'est formulée par la Cour de justice et l'arrêt *Yara International* (2017) de la Cour EFTA, orienté par l'intervention de la Commission européenne, va en ce sens¹⁷⁴⁷.

375. Limites.- En revanche, la contribution de la cohérence autour du principe de non-discrimination est limitée à deux égards. D'une part, comme on a pu l'évoquer précédemment¹⁷⁴⁸, le critère des « pertes finales » est interprété strictement. En effet, la jurisprudence *K.*¹⁷⁴⁹ (2013) établit que le caractère définitif ne peut pas être constaté lorsque l'État membre où les pertes sont subies ne prévoit aucune possibilité de prise en compte des pertes encourues¹⁷⁵⁰. En outre, le caractère définitif ne peut être constaté que si la filiale ne perçoit plus aucune recette dans son État de résidence¹⁷⁵¹ et, surtout,

¹⁷⁴⁴ Sur ces hésitations et inconstances, voir nos développements proposés *supra* § 248 et § 265.

¹⁷⁴⁵ Voir CJUE, 7 novembre 2013, *K.*, aff. C-322/11, ECLI:EU:C:2013:716 ; CJUE (gde ch.), 3 février 2015, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-172/13, ECLI:EU:C:2015:50 ; CJUE (gde ch.), 12 juin 2018, *Bevola*, aff. C-650/16, précité ; voir aussi CJUE, 4 juillet 2018, *NN*, aff. C-28/17, ECLI:EU:C:2018:526.

¹⁷⁴⁶ Ce doute était très présent dans la doctrine fiscale française au moment de l'affaire *Agapes*. On s'est longtemps fondé sur l'absence de mention de l'exception *Marks & Spencer* dans l'arrêt *X Holding* (CJUE, 25 février 2010, *X Holding*, aff. C-337/08, *Rec.* p. I-1215), relatif au régime néerlandais d'intégration fiscale (très proche du régime français), pour conclure que l'exception *Marks & Spencer* était limitée aux régimes de type *group relief*. Voir en ce sens les conclusions du rapporteur public Émilie Bokdam Tognetti sous CE, 15 avril 2015, *Sté Agapes*, n° 368135. Sur ce sujet voir notamment GUTMANN (D.), « De l'arrêt *Marks & Spencer* à la décision *Agapes* : quel bilan ? », in DE BISSY (A.) et DEBAT (O.), *Écrits de droit de l'entreprise. Mélanges en l'honneur de Patrick Serlooten*, Paris, Dalloz, 2015, 802 p., pp. 667-681, spéc. pp. 670-675. On remarquera également, dans la jurisprudence antérieure, l'absence de mention de l'exception *Marks & Spencer* dans l'arrêt *Oy AA*, qui portait sur le régime finlandais de contribution intra-groupe ; CJCE (gde ch.), 18 juillet 2007, *Oy AA*, aff. C-231/05, *Rec.* p. I-6373.

¹⁷⁴⁷ EFTA, 13 septembre 2017, *Yara International*, aff. E-15/16, *Rec.* EFTA p. II-434. La Commission européenne qui était intervenue à l'instance avait affirmé que « *the reasoning from the judgment in Marks & Spencer is just as relevant in a system of group contributions as it is in a simple loss transfer system* » (point 30). La Cour EFTA a suivi (point 45).

¹⁷⁴⁸ Voir nos développements proposés *supra* § 265.

¹⁷⁴⁹ CJUE, 7 novembre 2013, *K.*, aff. C-322/11, précité.

¹⁷⁵⁰ En pareil cas, selon la Cour, on ne saurait considérer que le contribuable a « épuisé les possibilités de prises en compte des pertes » puisqu'une telle possibilité n'a jamais existé (CJUE, 7 novembre 2013, *K.*, aff. C-322/11, précité, points 76-77).

¹⁷⁵¹ CJUE (gde ch.), 3 février 2015, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-172/13, précité. Dans cet arrêt – qui, pour être un avatar de l'affaire *Marks & Spencer* de 2005, traitait à nouveau du cas de la liquidation –, la Cour a considéré que l'exception *Marks & Spencer* dépend du fait que la filiale non résidente « *a cessé ses activités*

s'il est impossible de valoriser ces pertes en faisant en sorte, notamment au moyen d'une cession, qu'elles soient prises en compte par un tiers au titre d'exercices futurs¹⁷⁵². D'autre part, dès lors que l'on aborde le sujet par la non-discrimination, le droit de l'Union européenne ne saurait imposer à un État membre de permettre le transfert transfrontalier des pertes s'il le refuse déjà pour les configurations internes (hypothèse d'un État qui ne possède pas de régime de groupe¹⁷⁵³).

L'abondante jurisprudence développée en matière de pertes montre, malgré les encadrements que la Cour de justice a intensifiés ces dernières années, une propension – de principe, du moins – à tenir compte de la capacité contributive, y compris pour les groupes de sociétés. La cohérence matérielle autour de la libre circulation contribue donc, dans une certaine mesure, à assurer une meilleure adéquation entre la charge fiscale pesant sur le contribuable et sa situation économique réelle, de façon à protéger, autant que faire se peut, le principe de capacité contributive dans le contexte transfrontalier. La cohérence permet également la protection d'un troisième type de garantie, spécifique aux personnes physiques, cette fois : la prise en compte de leur situation personnelle et familiale.

3. *Prise en compte de la situation personnelle et familiale*

376. Position du problème.- Au titre de la capacité contributive subjective, il est admis que l'impôt doit être modulé en fonction de la « situation personnelle et familiale » du contribuable. Cette notion, dont chaque système fiscal définit en principe les implications exactes en fonction de sa sensibilité, renvoie généralement au statut marital ainsi qu'au nombre de personnes à charge mais aussi à l'existence de certaines

commerciales et a vendu ou éliminé tous ses actifs produisant des recettes ». Dans le même sens voir aussi EFTA, 13 septembre 2017, *Yara International*, aff. E-15/16, *Rec. EFTA*, book 2, p. 434

¹⁷⁵² CJUE, 19 juin 2019, *Holmen*, aff. C-608/17, ECLI:EU:C:2019:511, point 40 et CJUE, 19 juin 2019, *Memira*, aff. C-607/17, ECLI:EU:C:2019:510, point 28.

¹⁷⁵³ À l'heure actuelle, c'est le cas des États suivants : Bulgarie, République tchèque, Estonie, Grèce, Croatie, Chypre, Lettonie, Lituane, Slovaquie, Suède. Voir sur ce sujet les développements proposés *infra* §§ 507-508.

dépenses particulières comme des frais médicaux ou des intérêts sur prêt immobilier¹⁷⁵⁴.

Selon la pratique internationale, dont la pertinence est pleinement reconnue par la Cour de justice, cette personnalisation est assurée par l'État de résidence qui est normalement le mieux à même d'apprécier la capacité contributive puisque c'est sur son territoire que le contribuable concentre ses intérêts personnels et patrimoniaux¹⁷⁵⁵. Il peut toutefois arriver que cet État ne soit pas en mesure de le faire efficacement, soit parce que la dispersion des éléments de revenus dans différentes juridictions gêne la centralisation efficace des informations fiscales, soit parce que, même lorsque les informations fiscales circulent correctement, le contribuable ne génère pas assez de revenus taxables dans son État de résidence et n'y offre donc pas une base suffisante pour supporter une véritable modulation de l'impôt. Telle pourrait être par exemple la situation d'un résident d'un État A gagnant tous ses revenus (ou presque) dans un État B : dans l'État de résidence, l'absence ou la modicité de ses revenus ne permet pas de générer une imposition suffisamment conséquente pour permettre une personnalisation de son impôt tandis que, dans l'État de la source, le contribuable est assujéti au régime (par nature non personnalisé) des non-résidents.

377. Contribution de la cohérence matérielle par les libertés de circulation: prise en charge subsidiaire par l'État de la source.- En toute logique, les dynamiques de cohérence formelle ou matérielle ciblant spécifiquement la fiscalité des entreprises

¹⁷⁵⁴ Sur la nature des éléments pouvant être pris en compte, voir nos commentaires *supra* note 1692.

¹⁷⁵⁵ Cela est clairement exposé par la Cour de justice dans l'arrêt CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, précité, points 32-33 : « 32. Le revenu perçu sur le territoire d'un État par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence. Par ailleurs, la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux. Ce lieu correspond en général à la résidence habituelle de la personne concernée. Aussi le droit fiscal international, et notamment le modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en matière de double imposition, admet-il que c'est en principe à l'État de résidence qu'il incombe d'imposer le contribuable de manière globale, en prenant en considération les éléments inhérents à la situation personnelle et familiale de celui-ci. 33. La situation du résident est différente, dans la mesure où l'essentiel de ses revenus est normalement centralisé dans l'État de résidence. Par ailleurs, cet État dispose généralement de toutes les informations nécessaires pour apprécier la capacité contributive globale du contribuable, compte tenu de sa situation personnelle et familiale ». Plus récemment, voir CJUE, 14 mars 2019, *Jacob et Lennertz*, aff. C-174/18, ECLI:EU:C:2019:205, point 26 et jurisprudence citée.

(comme la plupart des directives ou le principe de libre concurrence) n'ont pas d'incidence sur la prise en compte de la capacité subjective du contribuable. En outre, les outils dont l'objectif est de répartir les droits d'imposer (typiquement les conventions fiscales) n'offrent, là encore, pas de solutions concrètes. En revanche, les règles d'échange d'informations et les libertés de circulation contribuent au respect du principe de capacité contributive au niveau européen, comme en témoigne la jurisprudence de la Cour de justice.

Le cas problématique décrit ci-dessus fut précisément soumis à la Cour de justice au début des années 1990. Dans son arrêt *Schumacker*¹⁷⁵⁶ (1995), elle estima qu'il « n'existe entre un [non-résident qui gagne tous ses revenus dans l'État B] et un résident [de l'État B] exerçant une activité salariée comparable aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement en ce qui concerne la prise en considération, aux fins de l'imposition, de la situation personnelle et familiale du contribuable »¹⁷⁵⁷. Dès lors, l'État de la source ne pouvait refuser de prendre en compte la situation personnelle de M. Schumacker. Ce positionnement – retenu dans une situation extrême et reposant sur le caractère comparable des résidents et des « quasi-résidents »¹⁷⁵⁸ – a progressivement été interprété de manière extensive pour exiger une prise en charge « subsidiaire »¹⁷⁵⁹ de la situation personnelle dans l'État de la source dès lors que la prise en charge (normale) dans l'État de résidence est impossible, *pour quelque raison que ce soit* (revenu trop faible comme dans le cas *Schumacker*, mais aussi revenu non imposable, comme dans le cas *Wallentin*¹⁷⁶⁰ (2004), le critère pertinent n'étant plus tant la qualité de « quasi-résident » dans l'État de la source mais plutôt celle de « quasi-non-résident » dans l'État de résidence¹⁷⁶¹).

¹⁷⁵⁶ CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, précité.

¹⁷⁵⁷ *Id.*, points 36-37.

¹⁷⁵⁸ Au contraire, n'est pas un quasi-résident un contribuable qui ne gagne pas l'essentiel de ses revenus dans l'État de la source ; voir CJCE, 14 septembre 1999, *Gschwind*, aff. C-391/91, *Rec.* p. I-5451 ainsi que CJUE, 18 juin 2015, *Kieback*, aff. C-9/14, ECLI:EU:C:2015:406.

¹⁷⁵⁹ Pour un examen critique de cette interprétation extensive, BARDINI (C.), « The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ », *Intertax*, 2010, n° 1, pp. 2-20, spéc. p. 5.

¹⁷⁶⁰ CJCE, 1^{er} juillet 2004, *Wallentin*, aff. C-196/03, *Rec.* p. I-6443. Dans le même sens : CJUE, 10 mai 2012, *Commission c. Estonie*, aff. C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282.

¹⁷⁶¹ C'est ce qu'il résulte du récent arrêt CJUE, 9 février 2017, *X.*, aff. C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, points 38-39. En l'espèce, le contribuable gagnait 60 % de son revenu dans l'État de la source mais, selon la Cour, ce pourcentage ne permet pas d'établir avec certitude que l'État de la résidence ne sera pas en mesure de prendre en compte la situation personnelle et familiale du contribuable : il faut donc démontrer que les revenus réalisés

L'arrêt *De Groot*¹⁷⁶² (2002) permet ensuite de comprendre que l'essentiel est finalement que la personnalisation de l'impôt soit effectuée « quelque part », dans l'un ou l'autre État. La Cour de justice y affirme : « l'État de résidence peut [...] se dispenser de l'exécution de cette obligation [*nda* : l'obligation d'assumer l'intégralité de la prise en considération de la situation personnelle et familiale des contribuables résidant sur son territoire] dans la mesure où il constate que, en dehors même de toute convention, un ou plusieurs États d'emploi accordent, sur les revenus qu'ils taxent, des avantages liés à la prise en compte de la situation personnelle et familiale des contribuables qui ne résident pas sur le territoire de ces États mais y perçoivent des revenus taxables »¹⁷⁶³. En revanche, précise l'arrêt *Imfeld et Garcet*¹⁷⁶⁴ (2013), cette dispense ne peut pas être automatique et doit être vérifiée¹⁷⁶⁵.

378. Vers la proratisation de la prise en compte ?- Enfin, la question de la proratisation, déjà évoquée dans l'arrêt *De Groot*¹⁷⁶⁶ (2002) est précisée dans le récent arrêt *X*.¹⁷⁶⁷ (2017). En l'espèce, un résident espagnol sans revenus dans cet État mais qui y payait des intérêts sur prêt immobiliers¹⁷⁶⁸, percevait 60 % de ses revenus aux Pays-Bas et les le reste en Suisse. Après avoir établi que les Pays-Bas étaient bien

dans l'État de résidence sont effectivement nuls ou trop modiques. À noter que l'affaire est tranchée au regard de la liberté d'établissement (alors que toutes les précédentes affaires de ce type l'étaient au regard de la libre circulation des travailleurs).

¹⁷⁶² CJCE, 12 décembre 2002, *De Groot*, aff. C-385/00, *Rec. p.* I-11819.

¹⁷⁶³ *Id.*, point 100.

¹⁷⁶⁴ CJUE, 12 décembre 2013, *Imfeld et Garcet*, aff. C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822.

¹⁷⁶⁵ CJUE, 12 décembre 2013, *Imfeld et Garcet*, aff. C-303/12, précité, point 62. Sur l'évolution de la jurisprudence en ce domaine, voir NIESTEN (H.), « Growing impetus for harmonization of personal and family allowances: Current state of affairs of the Schumacker-doctrine after Imfeld and Garcet », *International Tax Review*, 2015, n° 4, pp. 185-201.

¹⁷⁶⁶ CJCE, 12 décembre 2002, *De Groot*, aff. C-385/00, précité. Cet arrêt tranche les obligations de l'État de la résidence.

¹⁷⁶⁷ CJUE, 9 février 2017, *X*, aff. C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102. Cet arrêt tranche les obligations de l'État de la source. À noter que cette affaire a suscité l'intérêt des États membres puisque, outre les Pays-Bas (gouvernement défendeur), six autres États sont intervenus à l'instance, ce qui témoigne de l'enjeu du dossier. En doctrine, voir DE GROOT (I.), « Case X (C-283/15) and the myth of Schumacker's 90% rule », *Intertax*, 2017, n° 8-9, pp. 567-576.

¹⁷⁶⁸ D'un point de vue de pure technique fiscale, la question de savoir si les intérêts de prêt immobilier font partie des éléments à prendre en compte dans le cadre de l'évaluation de la situation personnelle du contribuable est sujette à controverse au niveau national (voir notamment NIESTEN (H.), « Case X. v. Staatssecretaris van Financiën: Fractional Allocation of Personal and Family Tax Benefits for EU Resident Individuals with Multi-State Income », *EC Tax Review*, 2017, n° 4, pp. 201-213, spéc. note 18). Dans la mesure où la Cour considère que tel est le cas, nous suivrons cette approche. Quoiqu'il en soit, la Cour de justice retient généralement une conception englobante de la situation personnelle et familiale ; voir CJUE, 14 mars 2019, *Jacob et Lennertz*, aff. C-174/18, précité, points 35-41.

contraints de prendre en charge la situation personnelle et familiale du contribuable (en l'occurrence la déduction des intérêts), la Cour de justice juge que « dans le cas où un travailleur indépendant perçoit ses revenus imposables sur le territoire de plusieurs États membres, autres que celui de sa résidence, [la conciliation entre la répartition des compétences fiscales et la nécessité de respecter la capacité contributive des contribuables] ne peut être atteinte qu'en lui permettant de faire valoir son droit à déduction des "revenus négatifs" auprès de chacun des États membres d'activité octroyant ce type d'avantage fiscal, à due proportion de la part de ses revenus perçus sur le territoire de chaque État membre, et à charge pour lui de fournir aux administrations nationales compétentes toute information sur ses revenus mondiaux leur permettant de déterminer ce *prorata* »¹⁷⁶⁹. La solution retenue invite toutefois à s'interroger sur l'hypothèse dans laquelle l'un ou les État(s) de source n'octroie(nt) pas ce type d'avantage ainsi que sur l'effectivité d'une telle solution lorsque, comme en l'espèce, l'un des États est un État tiers et qu'il n'est pas lié par les orientations de la Cour de justice.

À l'issue de ces développements, l'intérêt des dynamiques de cohérence pour la réalisation de l'égalité fiscale est nettement perceptible. Mais au-delà d'exiger la détermination minutieuse de la capacité financière du contribuable, le standard de la capacité contributive suppose une imposition adaptée à cette capacité. Là encore, les règles et principes de cohérence identifiés dans la première partie de la thèse participent significativement au respect de cette exigence.

B. La contribution de la cohérence au traitement approprié de la capacité contributive

379. Analyse à travers trois mécanismes typiques.- Une imposition respectueuse de la capacité contributive du contribuable exige tout d'abord que le traitement fiscal appliqué à la capacité financière identifiée soit approprié et raisonnable. À cet égard, les dynamiques de cohérence formelle et matérielle présentées dans la première partie

¹⁷⁶⁹ CJUE, 9 février 2017, X., aff. C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, point 48. L'approche fractionnée a été reprise en France par CAA Versailles, 16 mars 2017, *M. B.A.*, n° 16VE01457.

de cette thèse se révèlent particulièrement utiles puisqu'elles permettent la réalisation de cet objectif malgré les contraintes inhérentes au contexte transfrontalier. La démonstration sera menée en examinant trois mécanismes typiques destinés à mettre en œuvre le principe de capacité contributive : l'interdiction des impositions excessives ou confiscatoires (1), l'application de taux progressifs, notamment pour l'imposition des personnes physiques (2) et l'absence d'imposition des sociétés dont les résultats sont déficitaires (3).

1. Interdiction d'une imposition confiscatoire

380. Position du problème.- Comme évoqué ci-dessus, la prise en compte de la capacité contributive impose en principe de prémunir le contribuable contre une imposition trop élevée qui, confiscatoire, l'obligerait par exemple à céder une partie de son patrimoine pour acquitter sa dette fiscale ou qui, excessive, le priverait de la majeure partie de son gain. Or, dans les situations transfrontalières, la multiplication des prétentions d'imposition crée davantage de risques que cette garantie ne soit pas respectée.

381. Intérêt de la cohérence formelle éliminant les doubles impositions juridiques.- Face à ce type de problématique, il nous semble que les règles de répartition des droits d'imposer (cohérence formelle) présentent un grand intérêt dès lors qu'elles permettent d'éviter les doubles impositions, notamment juridiques. Cet argument repose sur la prémisse selon laquelle il n'est pas exclu de supposer que les doubles impositions pourraient constituer, en tant que telles, des entorses au principe de la capacité contributive en raison du caractère confiscatoire du cumul d'impositions. Certes, il est généralement admis que le principe de la capacité contributive n'interdit pas nécessairement les doubles impositions¹⁷⁷⁰. Mais il apparaît tout de même clairement que les doubles impositions ne favorisent pas le maintien de l'impôt dans

¹⁷⁷⁰ En droit fiscal français, par exemple, le Conseil Constitutionnel retient que « le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce qu'un même contribuable soit soumis à plusieurs impositions sur une même assiette » (Cons. const., 28 septembre 2017, *Sté BPCE*, n° 2017-654 QPC, *JORF* n° 229 du 30 septembre 2017, texte n° 141).

une proportion raisonnable. Comme le remarque le Professeur Manuel Pires, il ne peut en effet être exclu qu'en raison de la double imposition la taxation globale excède une proportion raisonnable du revenu, voire excède le montant du revenu¹⁷⁷¹ et devienne, ainsi, confiscatoire. Plus généralement, comme l'avance le Professeur Richard Happé, même si chaque État s'attache à respecter la capacité contributive, la double imposition juridique internationale aboutit à exiger du contribuable qu'il paye deux fois sa « juste part d'impôt »¹⁷⁷², ce qui ne saurait correspondre à l'esprit de ce standard. D'ailleurs, selon Maxime Chrétien, le fait que « toute richesse supporte l'impôt une fois et *une fois seulement* [...] est le but que *les principes les plus élémentaires et les plus incontestés de justice fiscale* nous command[ent] d'atteindre »¹⁷⁷³.

Pour mieux se convaincre du lien entre élimination des doubles impositions (juridiques) et respect de la capacité contributive, on observera par exemple que le Conseil constitutionnel français a jugé que le principe d'égalité devant les charges publiques s'oppose à ce qu'un même revenu soit imposé plusieurs fois *au titre d'un même impôt*¹⁷⁷⁴. On remarquera également que le système fiscal italien connaît, quant à lui,

¹⁷⁷¹ PIRES (M.), *International Juridical Double Taxation of Income*, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989, 340 p., spéc. pp. 86-87 : « [...] double taxation violates tax justice, because overall taxation is not applied according to taxable capacity. Although equal taxation may be applied in each state from the national point of view to taxpayers in equal situations, a second taxation will exist due to the fact that they receive income abroad. It may even be that both taxations exceed the amount of the related taxable income. There would therefore be inequity in distribution of tax burdens and penalization of those who are not guilty of tax evasion or avoidance ».

¹⁷⁷² Voir en ce sens VAN DE VIJVER (A.), « International Double (Non-)Taxation: Comparative Guidance from European legal Principles », *EC Tax Review*, 2015, n° 5, pp. 240-257, spéc. pp. 242 et s. se référant à HAPPÉ (R.H.), « Belastingethiek: een kwestie van fair share », in *Belastingen en ethiek, Geschriften voor de Vereniging voor Belastingwetenschap*, Deventer, Kluwer, 2011, 70 p.

¹⁷⁷³ CHRÉTIEN (M.), *Deux problèmes importants du droit fiscal international*, cours dispensé à l'Institut des hautes études internationales (IHEI), 1947-1948, 88 p., spéc. p. 25 (emphase ajoutée par nos soins). Le problème des doubles impositions au regard de l'équité fiscale interindividuelle fait également l'objet de préoccupations pour Gaston Jèze ; voir notamment la synthèse réalisée par QUÉROL (F.), « Gaston Jèze et la théorie du partage équitable de l'effort fiscal », in RAIMBAULT DE FONTAINE (S.) (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, 266 p., pp. 11-39, spéc. pp. 32-34.

¹⁷⁷⁴ Cons. const., 26 novembre 2010, *Pierre-Yves Moreau*, n° 2010-70 QPC, *JORF* n° 275 du 27 novembre 2010, p. 21118) : « dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que, sous cette réserve, l'art. 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ».

une règle d'interdiction des doubles impositions (juridiques) internes¹⁷⁷⁵ qui se présente comme un principe général dont la *ratio* est étroitement liée au principe de capacité contributive¹⁷⁷⁶. Le système fiscal suisse interdit également les doubles impositions intercantionales par le biais de l'article 127 al. 3 de la Constitution helvétique qui s'insère juste après l'énonciation du principe de capacité contributive (article 127 al. 2)¹⁷⁷⁷. Enfin, certains législateurs font expressément le lien entre double imposition et taxation excessive : par exemple, dans l'affaire *A-Brauerei*¹⁷⁷⁸ (2018) qui portait sur une problématique d'aide d'État, le gouvernement défendeur expliquait une exonération d'impôt sur les acquisitions immobilières – sélective car réservée aux seuls groupes de sociétés¹⁷⁷⁹ – par l'objectif d'« éviter une double imposition et, partant, une taxation excessive »¹⁷⁸⁰. La Cour de justice s'est d'ailleurs montrée réceptive à cet argument, alors même que la justification d'une mesure sélective est habituellement très difficile.

Par conséquent, s'il n'est pas question d'affirmer ici que le principe de la capacité contributive interdit complètement les doubles impositions, il semble en revanche assez

¹⁷⁷⁵ Voir l'art. 67 du décret présidentiel (d.P.R.) du 29 septembre 1973, n° 600, GU n° 268 du 16 octobre 1973 ainsi que l'art. 163 du d. P.R. du 22 décembre 1986, n° 917, portant adoption du code général des impôts italien (Testo unico delle imposte sui redditi ou « TUIR »), GU n° 302 du 31 décembre 1986. Ne sont visées que les doubles impositions juridiques (voir la décision de la Cour de cassation italienne du 25 mai 2016, n° 10793/2016 qui précise que « l'interdiction de la double imposition prévue à l'art. 67 du d.P.R. du 29 septembre 1973, n° 600 suppose l'application répétée du même impôt à la même situation. Cette condition ne se vérifie pas en cas de double imposition économique frappant le même revenu... » (notre traduction libre du texte : « *l'operatività del divieto di doppia imposizione, previsto dall'art. 67 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto. Tale condizione non si verifica in caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito* »).

¹⁷⁷⁶ Voir en ce sens STEVANATO (D.), « Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva », in PERRONE (L.) et BERLIRI (C.) (dir.), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 2006, pp. 69-80 ; BURELLI (S.), « Doppia imposizione interna e internazionale », *Enciclopedia Treccani*, 2015.

¹⁷⁷⁷ Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, art. 127 : « 1. Les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi. 2. Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. 3. La double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires ». Pour des éléments sur le droit fiscal suisse, voir OBERSON (X.), *Droit fiscal suisse*, Bâle-Genève-Munich, Helbing & Lichtenhahn, 3^{ème} éd. rev. et aug., 2007, 540 p., spéc. pp. 33 et s. sur la capacité contributive ainsi que pp. 405 et s. sur la double imposition intercantonale.

¹⁷⁷⁸ CJUE (gde ch.), 19 décembre 2018, *A-Brauerei*, aff. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, points 19 et s.

¹⁷⁷⁹ Sont éligibles les sociétés liées par un rapport de participation d'au moins 95 % pendant une période d'au moins 5 ans.

¹⁷⁸⁰ CJUE (gde ch.), 19 décembre 2018, *A-Brauerei*, aff. C-374/17, précité, points 45 à 50.

clair que l'élimination des doubles impositions juridiques participe à maintenir l'impôt dans une proportion raisonnable et évite que des impositions multiples aboutissent, ensemble, à une taxation globalement confiscatoire. Dès lors, les dynamiques de cohérence allant en ce sens contribuent à la justice fiscale.

382. Intérêt de la cohérence matérielle par les libertés de circulation : extension des garanties domestiques.- Quant à la cohérence matérielle, sa connexion avec le principe de non-discrimination permet d'assurer l'extension des garanties domestiques aux situations transfrontalières. C'est ainsi que les éventuels plafonnements d'imposition applicables aux situations domestiques doivent être étendus aux situations transfrontalières, comme en témoigne l'affaire *Bouanich*¹⁷⁸¹ (2006).

Si une cohérence fiscale aboutie permet de prémunir les contribuables contre une imposition excessive, elle est également utile en-deçà de cette limite. En particulier, la cohérence fiscale au sein de l'Union européenne favorise la progressivité de l'impôt.

2. Progressivité de l'impôt

383. Position du problème.- La mise en place d'un impôt sur le revenu progressif – avec, le plus souvent, une première tranche non imposable car correspondant à la somme nécessaire à la subsistance du contribuable – est une méthode récurrente de prise en compte de la capacité contributive, notamment dans sa dimension subjective même s'il ne peut être exclu qu'une progressivité soit aussi mise en place pour les personnes morales¹⁷⁸². Si cette méthode ne pose que peu de difficultés dans l'État de

¹⁷⁸¹ CJCE, 19 janvier 2006, *Bouanich*, aff. C-265/04, *Rec.* p. I-923. L'affaire concernait le « bouclier fiscal » français instaurant un droit à restitution des impositions directes excédant une certaine part des revenus (60 puis 50 %).

¹⁷⁸² En général, les personnes morales sont soumises à un impôt sur les sociétés proportionnel. L'éventuel débat sur l'adéquation entre cette méthode et le principe de capacité contributive est largement minimisé en raison de la réticence traditionnelle à reconnaître à ces personnes une « véritable » capacité contributive qui devrait être respectée au même titre que celle des personnes physiques. En outre, il est généralement considéré que la prise en compte des pertes et des charges permet de respecter le principe de la capacité contributive, même en présence d'un taux proportionnel. Voir en ce sens KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 278, note 403.

On notera d'ailleurs que la nature progressive d'un impôt frappant les entreprises peut poser des difficultés. En effet, lorsque la structure de l'économie nationale est telle que le marché est dominé par de grands groupes

résidence, la pratique internationale tend en revanche à ce que l'État de la source applique généralement une imposition à taux fixe¹⁷⁸³. Or, l'application d'un taux fixe prive les non-résidents de toute personnalisation de l'impôt dans l'État de la source, ce qui devient particulièrement critique lorsqu'une partie substantielle des revenus y est générée.

384. Intérêt de la cohérence matérielle par les libertés de circulation.- Si les institutions de l'Union européenne se sont toujours refusées, jusqu'à présent, à encadrer les taux d'imposition des États membres, les systèmes fiscaux nationaux peuvent être soumis à des contraintes indirectes qui ont un impact sur la progressivité de l'impôt. Certes, dans les arrêts *Asscher*¹⁷⁸⁴ (1996) et *Gerritse*¹⁷⁸⁵ (2003), la Cour de justice a considéré que refuser le bénéfice d'un taux progressif aux non-résidents n'était pas *per se* discriminatoire. Elle a néanmoins indiqué que ce refus constituait une discrimination interdite au regard des libertés de circulation dès lors que la taxation supportée par le contribuable non résident était plus élevée que celle appliquée aux résidents¹⁷⁸⁶. En outre, les affaires *Ritter-Coulais*¹⁷⁸⁷ (2006) et *Lakebrink*¹⁷⁸⁸ (2007), qui portaient toutes deux sur la question de la prise en compte, aux fins de la détermination du barème applicable dans l'État de la source¹⁷⁸⁹, des pertes réalisées dans un autre État (en

étrangers, la distinction fondée sur la « taille » de l'entreprise peut alors recouper *de facto* la distinction « domestique / transfrontalier ». La progressivité pourrait alors matérialiser une discrimination dissimulée. Dans les affaires *Vodafone* (2020) et *Tesco* (2020), qui certes portent sur des taxes progressives indirectes sur le chiffre d'affaires et non l'impôt sur les sociétés, la Cour a toutefois confirmé que le choix d'une taxation progressive relevait du pouvoir d'appréciation des États membres et que le critère tenant au chiffre d'affaires constituait un critère de distinction neutre et un indicateur pertinent de la capacité contributive ; CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Vodafone*, aff. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139, points 49 et 50 ; CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Tesco Global*, aff. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140. Cette solution reste intéressante, *mutatis mutandis*, dans le cadre d'une réflexion sur la fiscalité directe frappant les sociétés. Voir aussi Trib. UE, 27 juin 2019, *Hongrie (soutenue par Pologne) c. Commission*, aff. T-20/17, ECLI:EU:T:2019:448 ; Trib. UE, 16 mai 2019, *Pologne (soutenue par Hongrie) c. Commission*, aff. jtes T-836/16 et T-624/17, ECLI:EU:T:2019:338.

¹⁷⁸³ Précisons que les retenues à la source sont en principe pratiquées sur une base brute tandis que l'imposition des résidents est généralement calculée sur une base nette. Sur cette question, voir nos développements *supra* au sujet de la déductibilité des charges, §§ 370-371.

¹⁷⁸⁴ CJCE, 27 juin 1996, *Asscher*, aff. C-107/94, *Rec.* p. I-3089.

¹⁷⁸⁵ CJCE, 12 juin 2003, *Arnoud Gerritse*, aff. C-234/01, *Rec.* p. I-5963.

¹⁷⁸⁶ Si le taux appliqué aux non-résidents aboutit à une imposition plus faible, il n'y aura pas de contestation en pratique. Une difficulté résulte toutefois de ce qu'un taux plus élevé peut être appliqué à une portion de revenu plus restreinte et *vice versa*, de sorte que l'évaluation du désavantage est délicate.

¹⁷⁸⁷ CJCE (gde ch.), 21 février 2006, *Ritter-Coulais*, aff. C-152/03, *Rec.* p. I-1711

¹⁷⁸⁸ CJCE, 18 juillet 2007, *Lakebrink*, aff. C-182/06, *Rec.* p. I-6705.

¹⁷⁸⁹ Dans la première affaire, la règle n'est pas en elle-même discriminatoire mais, pour que la déduction soit accordée, il faut que la perte soit réalisée en Allemagne, ce qui joue généralement en faveur des résidents

l'occurrence l'État de résidence) confirment ce droit à la progressivité pour les non-résidents et exigent la prise en compte des revenus négatifs étrangers dans le calcul.

385. Intérêt de la cohérence matérielle par le droit des aides d'État. - La discipline des aides d'État est également sensible et favorable à la progressivité de l'impôt. Plusieurs communications de la Commission européenne affirment notamment que, si l'article 107 TFUE interdit les discriminations économiques, la justification tirée de l'économie du système fiscal permet de valider les taux différenciés liés aux « barèmes progressifs d'imposition qui se justifient par la logique redistributive de l'impôt »¹⁷⁹⁰. Plus encore, la Commission européenne fait explicitement le lien entre cette ligne d'argumentation et la possibilité d'accorder des aides aux petites et moyennes entreprises (PME¹⁷⁹¹) dans la mesure où la logique de tels avantages serait « comparable à celle qui sous-tend la progressivité d'un barème d'imposition »¹⁷⁹². D'ailleurs, dans une série d'affaires récentes mettant en jeu des taxes sectorielles à taux fortement progressifs¹⁷⁹³ – qui concernent la fiscalité indirecte mais dont le

allemands et donc des nationaux allemands. Dans la seconde affaire, la discrimination est flagrante car la déduction est refusée aux non-résidents.

¹⁷⁹⁰ Communication de 1998, précitée, point 24 ; Communication de 2016, précitée, point 139. En doctrine, voir notamment TRIANTAFYLLOU (D.), « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Bruxelles, Bruylant, 2004, 810 p., pp. 377-392, spéc. p. 386. En jurisprudence, la connexion entre la justification par l'économie du système fiscal et l'idée de capacité contributive est reconnue *a contrario* par la Cour de justice dans l'arrêt *Régime fiscal des Açores* (voir CJCE (gde ch.), 6 septembre 2006, *Portugal c. Commission (Régime fiscal des Açores)*, aff. C-88/03, *Rec. p.* I-7115, points 81-82). Pour rejeter la pertinence de cette justification dans cette affaire, elle objecte que les mesures litigieuses « qui s'appliquent à tout opérateur économique sans distinction selon sa situation financière, ne sauraient être considérées comme répondant à un souci de respect de la capacité contributive dans une logique de redistribution ».

¹⁷⁹¹ Au sens du droit de l'Union européenne, la qualité de PME résulte de deux conditions cumulatives : i) effectif de l'entreprise inférieur à 250 salariés ; ii) chiffre d'affaire annuel inférieur à 50 millions d'euros ou bilan annuel inférieur à 43 millions d'euros (Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *JOUE* n° L 187, 26 juin 2014, p. 1. ; voir Annexe I, art. 2).

¹⁷⁹² Communication de 1998, précitée, point 27. *Contra* : voir les observations de TRIANTAFYLLOU (D.), « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Bruxelles, Bruylant, 2004, 810 p., pp. 377-392, spéc. p. 379 : « un allègement (ou une exonération) des petites et moyennes entreprises de l'impôt sur les sociétés, du seul fait qu'elles sont petites et moyennes, n'est pas vraiment conforme au principe de l'imposition selon les facultés contributives qui veut que chaque entreprise paie l'impôt qui revient aux bénéficiaires qu'elle a réalisés ».

¹⁷⁹³ On citera les taxes hongroises sur les recettes de publicité (*Hungarian advertisement tax* ; voir la décision (UE) 2017/329 du 4 novembre 2016 et l'arrêt Trib. UE, 27 juin 2019, *Hongrie (soutenue par Pologne) c. Commission*, aff. T-20/17, ECLI:EU:T:2019:448) et le secteur des télécommunications (*Hungarian Telecom tax* ; voir l'affaire CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Vodafone*, aff. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139) ainsi que les taxes sur la vente au détail hongroise (*Hungarian retail tax* ; voir l'affaire CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Tesco Global*, aff. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140), polonaise (*Polish retail tax* ; voir la décision (UE) 2018/160 du

raisonnement est utile, *mutatis mutandis*, dans le cadre d'une réflexion concernant la fiscalité directe – les juridictions de l'Union ont confirmé la pertinence des barèmes progressifs au regard de la justice fiscale¹⁷⁹⁴.

En revanche, sont généralement réprochées les différenciations qui *favorisent* les grandes entreprises ou les grands groupes alors que leur capacité contributive est précisément plus importante. En témoigne par exemple la position de la Commission européenne adoptée à l'égard du régime belge dit des « bénéficiaires excédentaires » qui permet, sur agrément (*ruling*), de retrancher de la base imposable tous les bénéfices supplémentaires qui résulteraient des synergies de groupe et qui n'auraient pas été réalisés si l'entreprise avait été isolée (*standalone*)¹⁷⁹⁵.

30 juin 2017 et l'arrêt Trib. UE, 16 mai 2019, *Pologne (soutenue par Hongrie) c. Commission*, aff. jtes T-836/16 et T-624/17, ECLI:EU:T:2019:338) et slovaque (*Slovak retail tax* ; voir la décision C(2019) 2641, procédure SA. 52194, procédure d'enquête encore en cours).

¹⁷⁹⁴ La Commission estimait qu'une assiette sur le chiffre d'affaires n'était pas pertinente puisqu'un chiffre d'affaires important pourrait être associé à une situation déficitaire et inversement. Selon la Commission, le fait qu'une entreprise soit de grande taille ne signifierait pas qu'elle a une capacité contributive importante. Mais le Tribunal ne suit pas ; voir Trib. UE, 27 juin 2019, *Hongrie (soutenue par Pologne) c. Commission*, aff. T-20/17, précité, points 91 à 103 ; Trib. UE, 16 mai 2019, *Pologne (soutenue par Hongrie) c. Commission*, aff. jtes T-836/16 et T-624/17, précité, points 83 à 91. La Cour de justice confirmera ce positionnement quelques mois plus tard dans des affaires similaires, notamment CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Vodafone*, aff. C-75/18, précité, point 50. La Cour estime qu'« une imposition progressive peut être assise sur le chiffre d'affaires, dès lors que, d'une part, le montant du chiffre d'affaires constitue un critère de distinction neutre et que, d'autre part, il constitue un indicateur pertinent de la capacité contributive des assujettis ». Voir aussi sur ce sujet les intéressantes conclusions de l'avocat général, points 100 à 102 « même si le chiffre d'affaires n'est pas un indicateur contraignant de la capacité financière, la présomption générale sur laquelle s'est manifestement fondé le législateur hongrois, à savoir que les plus grandes entreprises (c'est-à-dire celles qui ont un chiffre d'affaires plus élevé) sont également celles qui ont une capacité financière supérieure à celle d'entreprises plus petites (voir, également, sur ce point le préambule de la loi relative à l'impôt spécial), semble en tout état de cause raisonnable [...]. Si la Commission elle-même considère qu'un impôt progressif fondé sur le chiffre d'affaires et applicable à certaines entreprises s'avère nécessaire pour assurer la justice fiscale entre les entreprises plus grandes qui opèrent à l'échelle mondiale et les entreprises plus petites qui opèrent (uniquement) à l'échelle européenne, le choix d'un impôt national comparable, dont le but est que les entreprises plus grandes contribuent plus largement que les entreprises plus petites aux charges de la communauté, peut en principe difficilement relever de l'abus de droit ». Dans les affaires hongroise et polonaise tranchées par le Tribunal et dont les pourvois sont pendants, l'Avocat général Kokott a également recommandé à la Cour de conclure à la compatibilité de ces taxes progressives avec le droit de l'Union (voir les conclusions présentées dans les affaires C-562/19 P et C-596/19 P).

¹⁷⁹⁵ Commission européenne, décision C(2015) 9837 final, du 11 janvier 2016. À noter que cette décision a été annulée par le Tribunal de l'Union européenne ; Trib. UE, 14 février 2019, *Belgique c. Commission et Magnetrol c. Commission* ; aff. T-131/16 et T-263/16, ECLI:EU:T:2019:91. Cette annulation est toutefois due au fait que la Commission européenne qualifiait le régime belge des bénéficiaires excédentaires (*excess profit*) de « régime d'aides d'État », sans procéder à un examen de chaque *ruling* à titre individuel. Selon le Tribunal, elle n'a pas correctement démontré qu'il s'agissait effectivement d'un tel « régime d'aides » de sorte que la décision est mal fondée. En revanche, le Tribunal précise que cela ne préjuge pas de l'éventuelle sélectivité des mesures critiquées. La Commission a formé un pourvoi (numéro d'affaire C-337/19 P) que l'Avocat général Kokott recommande de l'accueillir. Selon elle, il s'agit bien d'un régime d'aide. Quelle que soit l'issue de cette

Il convient désormais d'examiner l'intérêt des dynamiques de cohérence fiscale au regard du dernier mécanisme typique censé garantir une imposition en adéquation avec le principe de capacité contributive : l'absence d'imposition (immédiate, du moins) des contribuables dépourvus de revenus, y compris lorsqu'il s'agit de personnes morales.

3. Report d'imposition pour les sociétés déficitaires

386. Position du problème.- En principe, lorsqu'une société est déficitaire, c'est-à-dire lorsque ses charges dépassent ses produits, de sorte que sa situation nette est négative (fiscalement, du moins), il n'est pas opportun de l'imposer. Plus encore, par dérogation au principe d'annualité de l'impôt, ces pertes sont généralement reportables sur d'autres exercices fiscaux futurs ou passés. La possible corrélation entre les mécanismes de report et le principe de capacité contributive est sujette à discussion. Elle est d'ailleurs rarement évoquée en doctrine¹⁷⁹⁶, non seulement en raison des réticences, déjà évoquées, à reconnaître une « capacité contributive » aux personnes morales mais aussi, sans doute, en raison des nombreux contre-exemples que tolèrent, en général, les systèmes fiscaux en admettant que certaines pertes ne soient pas compensables ou pas reportables¹⁷⁹⁷, voire en admettant que des contributions fiscales soient mises à la charge de sociétés déficitaires sans que cela ne viole le principe d'égalité devant les charges publiques¹⁷⁹⁸. Le lien avec la capacité contributive apparaît

procédure, on notera qu'à la suite de l'arrêt du Tribunal, la Commission a pris soin d'ouvrir, sans attendre de connaître l'issue de son pourvoi, 39 enquêtes individuelles séparées ; voir le communiqué de presse du 16 septembre 2019, IP/19/5578.

¹⁷⁹⁶ Voir la position proposée par ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p., pp. 439-464, spéc. p. 444 ; voir aussi sur ce sujet STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p., spéc. pp. 376 et s.

¹⁷⁹⁷ Voir STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p., spéc. pp. 384 et s.

¹⁷⁹⁸ En jurisprudence française, voir par exemple l'arrêt CE, 23 décembre 2016, *Sofina, Rebelco et Sidro* n° 398662, cons. 6 : « la seule circonstance qu'une contribution fiscale soit mise à la charge de sociétés qui ne sont pas bénéficiaires n'implique pas que les dispositions en cause fassent peser sur elles une charge manifestement excessive au regard de leurs facultés contributives. Dès lors, le moyen tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques ne présente pas de caractère sérieux ». On trouve d'ailleurs en droit français des impositions dont l'objet est précisément d'imposer les sociétés déficitaires : par exemple, l'ancienne imposition forfaitaire annuelle instituée par la loi n° 73-1150 du 27 décembre 1973 (en vigueur jusqu'en 2014).

néanmoins en filigrane dès lors que l'on s'accorde généralement à expliquer les mécanismes de report par la nécessité de « tenir compte de la réalité économique »¹⁷⁹⁹.

Lorsque l'on passe du contexte domestique au contexte transfrontalier, la compensation des revenus et des charges est rendue difficile par le cloisonnement partiel des systèmes fiscaux. Par conséquent, il n'est pas rare que l'État de source prétende imposer les revenus générés sur son territoire (généralement par voie de retenue à la source) alors même que la situation globale du contribuable, telle que constatable dans son État de résidence où tous les éléments de sa situation fiscale sont centralisés, est déficitaire.

387. Intérêt de la cohérence matérielle par les libertés de circulation : remboursement de la retenue à la source.- Cette difficulté est particulièrement bien mise en lumière par une longue saga contentieuse française initiée par des sociétés belges en situation déficitaire qui réclamaient la restitution de retenues à la source prélevées en France sur les dividendes qu'elles percevaient de sociétés françaises. Les requérantes soutenaient d'une part que l'imposition qu'elles avaient supportée en étant déficitaires constituait une charge excessive au regard de leur facultés contributives, moyen d'ordre constitutionnel auquel le Conseil d'État est resté insensible¹⁸⁰⁰. Elles avaient également développé un argumentaire fondé sur le droit de l'Union européenne : selon elles, une telle retenue était contraire à la libre circulation des capitaux garantie par l'article 63 TFUE dès lors qu'une société française dans la même situation n'y serait pas soumise et ne serait pas non plus redevable de l'impôt sur les sociétés en raison de sa situation déficitaire. Critiqué par la Commission européenne¹⁸⁰¹ pour avoir écarté plusieurs fois ces arguments¹⁸⁰², le Conseil d'État a finalement soumis

¹⁷⁹⁹ STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p., spéc. p. 384.

¹⁸⁰⁰ CE, 23 décembre 2016, *Sofina, Rebelco et Sidro* n° 398662, cons. 6.

¹⁸⁰¹ Après avoir reçu une plainte, la Commission européenne a ouvert une procédure d'infraction à l'encontre de la France (procédure n° 201334244). À noter que cette procédure a poussé le législateur français à introduire dans le CGI, à l'occasion de la loi de finances rectificative pour 2015 (loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015), un art. 119 *quinquies* qui prévoit l'exonération de retenue à la source pour les dividendes versés à une société étrangère lorsque celle-ci a un résultat déficitaire, mais uniquement si elle est en liquidation judiciaire ou en cessation de paiement sans possibilité de se redresser. Cette mesure n'a toutefois pas suffi à la Commission européenne qui a envoyé à la France, en mai 2017, un avis motivé.

¹⁸⁰² CE, 9 mai 2012, *Sté GBL Energy*, n° 342221 ; CE, 29 octobre 2012, *min. c. SA Kermadec*, n° 352209.

la question par voie préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne à l'occasion de l'affaire *Sofina*¹⁸⁰³.

Dans cette affaire qui n'a pas manqué de susciter l'attention des États membres puisque, en plus de la France, cinq gouvernements sont intervenus à l'instance, la Cour de justice a confirmé que la libre circulation des capitaux s'opposait à l'application d'une retenue à la source aux sociétés étrangères déficitaires¹⁸⁰⁴. En effet, et d'une part, lorsque l'entreprise est en déficit structurel, cette retenue à la source se présente comme une imposition définitive que les entreprises françaises dans une situation comparable n'ont pas à acquitter. D'autre part, lorsque l'entreprise est dans une phase temporaire de rendement négatif, la retenue crée une imposition immédiate alors que les entreprises françaises confrontées aux mêmes difficultés ne voient leurs dividendes « imposés » que lorsque l'entreprise parvient à redevenir bénéficiaire¹⁸⁰⁵ ; il en résulte alors un désavantage de trésorerie. Or, ces différences de traitement ne correspondent toutefois pas à des différences objectives de situation¹⁸⁰⁶. Selon la Cour de justice, la restriction constatée ne se justifie pas non plus par des raisons impérieuses d'intérêt général. En particulier, la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition est rejetée dans la mesure où l'application du traitement national (à savoir le différé d'imposition) « ne signifierait pas que l'État français doive renoncer à son droit d'imposer un revenu généré sur son territoire » mais seulement qu'il consente à le décaler dans le temps¹⁸⁰⁷. Reprenant l'affaire, le Conseil d'État français a suivi les recommandations de la Cour de justice en précisant que la situation déficitaire de la société recevant les dividendes devait être appréciée au regard de l'État de résidence, sans qu'il soit nécessaire de procéder à un recalcul du résultat fiscal selon les règles françaises, de sorte que la

¹⁸⁰³ CE, 20 septembre 2017, *Sofina et a.*, n° 398662, 398663, 398672, 398674, 398675.

¹⁸⁰⁴ CJUE, 22 novembre 2018, *Sofina*, aff. C-575/17, ECLI:EU:C:2018:943.

¹⁸⁰⁵ Formellement, les sociétés ne sont pas imposées sur les dividendes des années passées mais ceux-ci viennent diminuer le montant des déficits reportés.

¹⁸⁰⁶ CJUE, 22 novembre 2018, *Sofina*, aff. C-575/17, précité, points 47 à 54.

¹⁸⁰⁷ CJUE, 22 novembre 2018, *Sofina*, aff. C-575/17, précité, points 59. À noter que la Cour précise tout de même : « Certes, s'il devait s'avérer que la société non résidente ne redeviene pas bénéficiaire avant de cesser ses activités, il en résulterait une exonération effective des revenus issus des dividendes entraînant des pertes fiscales pour l'État membre d'imposition. Cependant [...] il ressort de la jurisprudence de la Cour que la réduction de recettes fiscales ne saurait être considérée comme une raison impérieuse d'intérêt général pouvant être invoquée pour justifier une mesure en principe contraire à une liberté fondamentale » (points 60 et 61). Elle ajoute : « si les États membres font usage de la liberté de soumettre à l'impôt les revenus générés sur leur territoire, ils sont tenus de respecter le principe d'égalité de traitement et les libertés de circulation » (point 62).

solution retenue va finalement au-delà même de la simple égalité de traitement. Depuis, la législation française a été adaptée de façon à permettre le remboursement des retenues à la sources éventuellement pratiquées¹⁸⁰⁸.

Au terme des développements qui précèdent, il apparaît que les dynamiques de cohérence formelle et matérielle qui structurent la construction fiscale européenne contribuent largement à protéger la justice fiscale interindividuelle au niveau européen en imposant aux États membres de prévoir des règles fiscales respectueuses du principe de la capacité contributive. Mais pour pleinement garantir la justice fiscale, l'égalité fiscale ainsi réalisée doit en outre être protégée des atteintes qu'elle peut subir. Une telle protection est également favorisée, dans une certaine mesure, par la cohérence fiscale.

Section 2 – La protection de l'égalité fiscale

388. Évitement de l'impôt et injustice fiscale : rapports complexes.- L'évitement de l'impôt¹⁸⁰⁹ entretient avec la justice fiscale un rapport complexe. D'une part, la théorie fiscale postule qu'un système fiscal injuste incite les contribuables à éviter l'impôt pour échapper à l'iniquité qui les afflige¹⁸¹⁰. D'autre part, lorsque l'évitement de l'impôt génère de véritables exonérations « de fait », non anticipées par le législateur et considérées comme illégitimes, il porte atteinte à la justice fiscale interindividuelle que les règles d'imposition s'efforçaient d'atteindre¹⁸¹¹. Si, au niveau européen, la neutralisation de ce cercle vicieux a pu se heurter à certaines difficultés et, en particulier, à l'absence d'un cadre conceptuel et technique abouti dans les traités originels (§ 1), les outils de cohérence formelle et matérielle identifiés dans la première

¹⁸⁰⁸ Art. 235 *quater* du CGI.

¹⁸⁰⁹ Sur ce sujet, en général, voir AFSCHRIFT (Th.), *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2003, 2^{ème} éd., 546 p.

¹⁸¹⁰ STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p., spéc. pp. 39 et s.

¹⁸¹¹ Sur l'impact négatif de la fraude sur la justice fiscale, voir notamment LHOMME (J.), « La notion de justice fiscale », in *Mélanges économiques dédiés à M. le Professeur René Gonnard*, Paris, L.G.D.J., 1946, 426 p., pp. 219-229, spéc. p. 225 ; PIÉTRI (F.), *Justice et injustice fiscale*, Paris, Tallandier, coll. Du temps présent, 1993, 196 p., spéc. p. 60.

partie de cette thèse se sont révélés être de véritables atouts pour la réalisation de cet objectif (§ 2).

§ 1. Les défis d'une protection efficace de l'égalité fiscale

389. Instabilité notionnelle et lacunes techniques.- Pour que la justice fiscale ait un sens, les dispositions législatives ou réglementaires destinées à garantir l'égalité devant l'impôt doivent faire l'objet d'une mise en œuvre juste. Ceci implique que l'équilibre qu'elles portent ne puisse pas être mis en péril par les contribuables eux-mêmes qui s'affranchiraient du traitement fiscal normalement applicable à leur situation, soit de leur propre initiative soit, le cas échéant, parce qu'ils y sont indirectement encouragés par des législations ou des pratiques administratives favorables et préférentielles. Le respect de cette consigne exige tout d'abord de cerner plus précisément les comportements fiscaux qui représentent des menaces pour la justice fiscale telle que concrétisée par l'égalité fiscale et de les distinguer des comportements fiscaux légitimes, ce qui représente une entreprise délicate (A). De surcroît, le contexte européen est soumis à des difficultés techniques particulières (B).

A. L'identification des menaces : la fraude et l'évasion fiscales

390. Spectre des comportements fiscaux possibles¹⁸¹².- Le spectre des comportements que peut théoriquement adopter un contribuable lorsqu'il est confronté au paiement de l'impôt est assez large, allant de la soumission résignée à l'évitement de toute charge fiscale par le biais de pratiques illégales, en passant par des élaborations légales plus ou moins ingénieuses. Après avoir identifié les comportements fiscaux

¹⁸¹² Sur ce thème, voir *ex multis* CARTOU (L.), *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, 2^{ème} éd., 1986, 321 p., spéc. p. 20 ; TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Que sais-je ?, 1986, 127 p., spéc. p. 13 ; GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., spéc. pp. 33-34 ; DELAUNAY (B.), « Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale et tax planning », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 39, pp. 20-24 ; MERKS (P.), « Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning », *Intertax*, 2006, n° 5, pp. 272-281 ; CACHIA (F.), « Aggressive Tax Planning: An Analysis from the EU Perspective », *EC Tax Review*, 2017, n° 5, pp. 257-273.

problématiques au regard de l'égalité fiscale préétablie (1), on rapprochera cette typologie sectorielle de la sémantique plus générale du droit de l'Union européenne (2).

1. *Comportements fiscaux problématiques*

391. Fraude fiscale.- En dehors de l'hypothèse dans laquelle il se soumet à l'impôt avec une totale résignation, le contribuable souhaite généralement que sa charge fiscale soit la moins élevée possible. Pour aboutir à ce résultat, il peut faire preuve de plus ou moins d'habileté et de plus ou moins d'honnêteté. Lorsque la minoration de la charge d'imposition est réalisée par le biais de pratiques illégales susceptibles de sanctions pénales, il s'agit de fraude fiscale (*tax evasion*). Cette fraude peut être « passive », comme la non-déclaration de revenus, ou « active » (parfois désignée en anglais par la locution *tax fraud*), comme la falsification de documents mais, quelles que soient ses modalités, la fraude est, par nature, critique au regard de l'égalité fiscale puisqu'elle permet au contribuable de bénéficier d'une « exonération de fait »¹⁸¹³ et, partant, d'un régime fiscal plus avantageux que celui qui s'applique aux autres contribuables (honnêtes) placés dans une situation comparable à la sienne.

392. Évasion fiscale.- Sans en arriver à cette extrémité, la minoration de l'impôt peut aussi s'effectuer dans le respect – au moins apparent – de la légalité, au moyen d'une habileté fiscale plus ou moins prononcée. Ces pratiques d'« optimisation » ou de « planification » fiscale (*tax planning*) font l'objet d'une évaluation variable selon les circonstances. Lorsqu'elles sont si élaborées qu'elles aboutissent à manipuler la réalité pour créer artificiellement les conditions requises afin de bénéficier d'un traitement fiscal avantageux, on parle de planification agressive (*agressive tax planning*) qui, au-delà d'une certaine limite, devient tout bonnement abusive et donc illégitime : on parle alors d'évasion fiscale (*tax avoidance*). En-deçà de cette limite, le choix de la voie la moins imposée est considéré comme acceptable.

¹⁸¹³ LHOMME (J.), « La notion de justice fiscale », in *Mélanges économiques dédiés à M. le Professeur René Gonnard*, Paris, L.G.D.J., 1946, 426 p., pp. 219-229, spéc. pp. 225 et s.

En pratique, toute la difficulté tient cependant à ce que le placement du curseur marquant le basculement entre l'optimisation légitime et illégitime est très incertain : subjectif et contingent, il varie selon l'acteur fiscal qui tente de le positionner et selon le contexte économique et politique dans lequel celui-ci évolue. Sur le plan subjectif, le caractère légitime ou illégitime d'un comportement fiscal risque d'être apprécié différemment par le contribuable qui le pratique, par l'administration fiscale (qui adoptera généralement – mais pas toujours – un point de vue plus strict) ou encore par d'autres contribuables moins habiles qui réproveront les pratiques ingénieuses des autres¹⁸¹⁴. Sur le plan contextuel, une période économique difficile peut conduire à une position plus sévère à l'égard de l'habileté fiscale, dans la mesure où elle génère une baisse de recettes fiscales. Le positionnement politique plus ou moins libéral peut aussi influencer sur cette appréciation.

393. Connexité conceptuelle.- Dans la mesure où la fraude fiscale et l'évasion fiscale impliquent, toutes deux, une « déviance »¹⁸¹⁵ par rapport à l'application normale et légitime du droit fiscal, elles représentent l'une comme l'autre une menace pour l'égalité fiscale établie. En ce sens, ce sont des « notions voisines »¹⁸¹⁶ qui, bien que fondamentalement distinctes, présentent un caractère critique commun au regard de la justice fiscale constaté d'ailleurs assez tôt par les institutions européennes. Dès les années 1970, on déplore que « la pratique *de la fraude et de l'évasion fiscales* par-delà les frontières des États membres condui[se] à des pertes budgétaires et à des entorses au principe de la justice fiscale »¹⁸¹⁷.

¹⁸¹⁴ Sur les différences de perception de ce qui est juste (*fair*) ou non, voir BURGERS (I.), MOSQUERA VALDERRAMA (I.), « Fairness: A Dire International Tax Standard with No Meaning? », *Intertax*, 2017, n° 12, pp. 767-783.

¹⁸¹⁵ BOUVERESSE (A.), « La fraude dans l'abus de droit », in BERLIN (D.), MARTUCCI (F.) et PICOD (F.) (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2017, 255 p., pp. 17-36, spéc. p. 24.

¹⁸¹⁶ GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2^{ème} éd., 1990, 611 p., pp. 33-34 ainsi que pp. 450 et s.

¹⁸¹⁷ Directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *JOCE* n° L 336, du 27 décembre 1977, pp. 15-20, cons. 1. À noter que la fraude et l'évasion fiscales sont également susceptibles de porter atteinte à la justice fiscale interétatique. Ce point sera abordé dans le chapitre suivant.

Notions sectorielles propres à la discipline fiscale, la fraude et l'évasion fiscales peuvent être mises en parallèle avec la sémantique du droit général.

2. Rattachement à la sémantique générale

394. Fraude et abus.- Si la fraude fiscale est clairement une déclinaison de la notion de fraude présente dans toutes les branches du droit, l'évasion fiscale ne trouve pas de correspondance sémantique évidente en droit général. Pourtant, parce que l'évasion fiscale correspond au détournement de l'objet d'une règle sous le couvert d'un respect apparent de la légalité, un parallèle s'impose avec la notion d'abus. En effet, au-delà de la définition de droit civil qui conçoit l'abus comme « une faute qui consiste à exercer son droit sans intérêt pour soi-même et dans le seul dessein de nuire à autrui ou [...] en méconnaissance de ses devoirs sociaux »¹⁸¹⁸, l'abus renvoie plus généralement à l'utilisation excessive voire anormale et contraire aux usages d'un droit¹⁸¹⁹. Plus précisément, cette notion désigne la manipulation artificielle de la réalité pour bénéficier d'une règle de droit à des fins détournées, c'est-à-dire étrangères à sa finalité¹⁸²⁰. La correspondance conceptuelle avec l'évasion fiscale apparaît alors avec force¹⁸²¹.

Cette connexité est d'ailleurs confirmée dans la jurisprudence et l'activité législative récente au niveau européen qui assimile l'évasion fiscale à une « pratique abusive »¹⁸²².

¹⁸¹⁸ CORNU (G.) (dir.), *Vocabulaire Juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 13^{ème} éd., 2020, 1091 p., spéc. pp. 7-8.

¹⁸¹⁹ TRIANTAFYLLOU (D.), « L'interdiction des abus de droit en tant que principe général du droit communautaire », *Cahiers de droit européen*, 2002, n° 5-6, pp. 611-663, spéc. p. 612.

¹⁸²⁰ BOUVERESSE (A.), « La fraude dans l'abus de droit », in BERLIN (D.), MARTUCCI (F.) et PICOD (F.) (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2017, 255 p., pp. 17-36, spéc. p. 18. Dans le même sens, voir GUTMANN (D.), « Les dix définitions de l'abus de droit fiscal », in LUCAS (F.-X.), MORTIER (R.), SYNDET (H.) (dir.), *Mélanges en l'honneur du Professeur Hovasse*, Paris, LexisNexis, 2016, 584 p., pp. 381-391.

¹⁸²¹ Sur la connexité entre abus (droit général) et évasion fiscale (droit fiscal), voir IONESCU (R.), *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2009, 501 p., spéc. pp. 125-146 et s.

¹⁸²² Il n'est pas rare que la jurisprudence fiscale de la Cour de justice de l'Union européenne fasse référence, pour étayer des développements relatifs à l'évasion fiscale, à des décisions non fiscales traitant de l'abus, comme par exemple l'affaire *Centros* (CJCE, 9 mars 1999, *Centros*, aff. C-212/97, *Rec.* p. I-1459). Pour un exemple récent, voir CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *N Luxembourg e.a.*, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134.

Dans l'arrêt *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*¹⁸²³ (2007) par exemple, la Cour de justice se penche, au stade des justifications, « sur les motifs de lutte contre les pratiques abusives » et débute son analyse par une référence à l'évasion fiscale qu'elle emploie en synonyme¹⁸²⁴.

Au-delà des difficultés d'identification des comportements fiscaux critiques au regard de l'égalité fiscale, certaines contraintes propres au droit de l'Union européenne rendent encore la protection de l'égalité fiscale délicate.

B. Difficultés propres au contexte européen

395. Paradoxe.- Parce que le droit de l'Union européenne est, avant tout, un droit d'intégration, il s'est d'abord concentré sur la levée des obstacles à la réalisation du marché¹⁸²⁵. Ce décloisonnement économique combiné au maintien d'une approche nationale de la fiscalité directe a rendu la Communauté européenne puis l'Union particulièrement vulnérables à la fraude et à l'évasion fiscales¹⁸²⁶ (1). Les traités sont cependant très aporétiques sur cette question (2).

1. Vulnérabilité particulière de l'Union européenne

396. Données chiffrées.- Bien que l'évitement fiscal soit, par définition, assez difficile à chiffrer, les données fournies par de nombreuses études convergent pour

¹⁸²³ CJCE (gde ch.), 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, aff. C-524/04, *Rec.* p. I-2107.

¹⁸²⁴ *Id.* points 71 et s.

¹⁸²⁵ En ce sens, voir TRIANTAFYLLOU (D.), « L'interdiction des abus de droit en tant que principe général du droit communautaire », *Cahiers de droit européen*, 2002, n° 5-6, pp. 611-663, spéc. p. 614. Comme le relève l'auteur, la question de l'abus n'a d'ailleurs pas non plus fait l'objet de beaucoup d'attention de la part de la doctrine jusqu'au début des années 2000. Dans le même sens, voir SIMON (D.), RIGAUX (A.), « La technique de la consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire : l'exemple de l'abus de droit », dans BLANQUET (M.) (dir.), *Mélanges en hommage à Guy Isaac : 50 ans de droit communautaire Toulouse*, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 2004, 983 p., 2 vol., pp. 557-585, spéc. p. 562. Pour une étude générale, voir IONESCU (R.), *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2009, 501 p.

¹⁸²⁶ CARTOU (L.), *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, 2^{ème} éd., 1986, 321 p., spéc. p. 269.

souligner l'importance du problème au niveau européen : les pertes budgétaires subies par les États membres de l'Union européenne en raison de l'évasion fiscale et l'optimisation fiscale ont été récemment estimées à 170 milliards d'euros, dont 60 milliards dus à des transferts artificiels de bénéfices par les multinationales, 46 milliards liés à l'évasion des particuliers et 64 milliards résultant de la fraude à la TVA¹⁸²⁷.

Cette vulnérabilité particulière aux pratiques de fraude et d'évasion fiscales est en partie liée à une défaillance des traités constitutifs sur ce point puisque la libéralisation de la mobilité qu'ils organisaient n'était pas (ou presque pas) accompagnée de mécanismes « correcteurs »¹⁸²⁸ anti-fraude et/ou anti-évasion fiscale.

2. *Apories des traités*

397. Fraude et évasion fiscale : quasi-silence de traités.- Compte tenu du silence des traités européens vis-à-vis de la fiscalité directe, il n'est guère surprenant de ne trouver aucune référence spécifique à la fraude fiscale ou à l'évasion fiscale dans les traités d'origine. Certes, à partir de la révision de Maastricht qui donne à la libre circulation des capitaux la portée qu'on lui connaît aujourd'hui, le droit primaire consent une référence marginale à ce problème puisque l'article 65 TFUE (anc. article 73 D TCE) ménage aux États membres la possibilité de « prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment

¹⁸²⁷ Polish Economic Institute, *Tax unfairness in the European Union: Towards greater solidarity in fighting tax evasion*, janvier 2020, 28 p., rapport discuté lors du Forum économique Mondial de Davos, tenu en janvier 2020. Précédemment, les pertes budgétaires en matière d'impôt sur les sociétés ont été estimées entre 50 et 190 milliards d'euros selon les pratiques prises en considérations (relations intra-européennes et UE-tiers confondues) ; voir DOVER (R.), FERRETT (B.), GRAVINO (D.), JONES (E.) et MERLER (S.), *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union – Part I: Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning*, 2015, 63 p., spéc. p. 7. On notera tout de même que les chiffres peuvent fortement varier. Par exemple, la perte de recettes budgétaires liée à la fraude fiscale a été estimée par le Parlement européen entre 200 et 250 milliards d'euros (Résolution du Parlement européen du 8 mars 2011, sur les financements innovants à l'échelon mondial et à l'échelon européen, TA(2011) 0080 p. 7). Par ailleurs, l'économie souterraine a pu être évaluée à environ 1000 milliards d'euros, ce qui représenterait près de 20 % du PIB européen (Communication de la Commission du 27 juin 2012, COM(2012) 351 final, sur les moyens concrets de renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, y compris en ce qui concerne les pays tiers, p. 3).

¹⁸²⁸ Sur l'idée de principe correcteur, voir notamment BERGEL (J.-L.), *Méthodologie juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 2^{ème} éd., 2016, 453 p., spéc. p. 421.

en matière fiscale »¹⁸²⁹. Cette réserve apparaît, formellement du moins, limitée quant à son objet, puisqu'en se référant aux « infractions » elle semble viser davantage la fraude que l'évasion fiscale, et quant à sa portée, dans la mesure où il s'agit d'une clause spécifique à la libre circulation des capitaux.

398. Fraudes et abus : marginalité des dispositions de droit général.- Avant la révision opérée par le traité de Maastricht, le traité CE n'évoquait ni la fraude ni l'abus. Certes, depuis lors, le droit primaire prévoit expressément que « l'Union et les États membres combattent la fraude et tout autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union » (article 209 A TCE, renuméroté 280 ; aujourd'hui 325 TFUE)¹⁸³⁰. Il s'agit toutefois d'une base juridique doublement limitée : d'une part, elle ne vise que la fraude et, d'autre part, elle ne cible que les intérêts financiers *de l'Union* c'est-à-dire les recettes, dépenses et avoirs qui relèvent du budget de l'Union et des budgets des institutions, organes et organismes de l'Union¹⁸³¹. Par conséquent, si elle peut avoir une incidence en matière de lutte contre la fraude à la TVA, par exemple, il n'en va *a priori* pas de même pour la fiscalité directe. Et si l'on peut tenter de défendre que les intérêts financiers de l'Union européenne et ceux des États membres sont étroitement liés puisque les budgets nationaux alimentent le budget de l'Union, cette position n'en est encore qu'à des balbutiements doctrinaux et n'est pas reprise par les institutions de l'Union européenne¹⁸³². Quant à l'abus de droit, le droit primaire écrit n'en fait pas

¹⁸²⁹ Art. 65 § 1 TFUE sous b). Sur cet article et ses versions antérieures, voir notamment HAUPTMANN (J.-M.), « Article 73 D », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité sur l'Union européenne : signé à Maastricht le 7 février 1992. Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1995, 1000 p., pp. 183-187 ; PARTSCH (Ph.-E.), « Article 58 CE », in PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 588-592.

¹⁸³⁰ Sur cette disposition, voir CONSTANTINESCO (V.), « Article 209 A », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité sur l'Union européenne : signé à Maastricht le 7 février 1992. Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1995, 1000 p., pp. 715-717 ; PETIT (Y.), « Article 280 », in CONSTANTINESCO (V.), GAUTIER (Y.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité d'Amsterdam et de Nice, commentaire article par article*, Paris, Economica, 2007, 1024 p., pp. 815-818 ; GABOLDE (E.) et PERRON (C.), « Article 280 CE », in PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 1742-1746.

¹⁸³¹ Voir en ce sens l'art. 2 § 1 de la directive (UE) 2017/1371 du Parlement européen et du Conseil du 5 juillet 2017 relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal (dite « directive PIF »), *JOUE* n° L 198 du 28 juillet 2017, pp. 29-41.

¹⁸³² Voir, pour une réflexion menée au regard de la Charte des droits fondamentaux mais intéressante, *mutatis mutandis*, pour la question des intérêts financiers de l'Union européenne, PELLETIER (M.), « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », *Revue de droit fiscal*, 2018, n° 14, pp. 2-4, spéc. p. 4. L'auteur estime que, dans la mesure où les ressources fiscales nationales contribuent au budget de

mention. Assez tardivement, une interdiction explicite de l'abus de droit sera incluse dans la Charte des droits fondamentaux (article 54¹⁸³³) mais, là encore, il s'agit d'une base d'envergure limitée puisque propre au système de la Charte et aux droits que ce texte consacre¹⁸³⁴.

Face aux difficultés entourant la prise en charge explicite et directe des problèmes de fraude et d'évasion fiscales, les dynamiques de cohérence formelle et matérielle identifiées dans la première partie de cette thèse se sont révélées être des méthodes alternatives d'un intérêt certain. Une cohérence fiscale aboutie contribue en effet significativement à l'endiguement des pratiques fiscales frauduleuses ou évasives qui portent atteinte à l'égalité fiscale établie et donc à la justice fiscale.

§ 2. L'apport de la cohérence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales

399. Action d'amont et action d'aval.- Quel que soit le domaine technique concerné, y compris en matière fiscale, l'endiguement efficace des pratiques frauduleuses ou abusives exige une double stratégie d'action : il s'agit non seulement de *sanctionner* ces comportements mais également de les *prévenir*. Sur le plan de la prévention, la cohérence revêt un intérêt particulier dans la mesure où elle contribue largement à neutraliser les facteurs à l'origine des pratiques d'évitement abusif de

l'Union en part de produit intérieur brut (PIB), l'application des règles fiscales nationales constitue indirectement une mise en œuvre du droit de l'Union européenne.

¹⁸³³ Cet article se lit comme suit : « Aucune des dispositions de la présente Charte ne doit être interprétée comme impliquant un droit quelconque de se livrer à une activité ou d'accomplir un acte visant à la destruction des droits ou libertés reconnus dans la présente Charte ou à des limitations plus amples des droits et libertés que celles qui sont prévues par la présente Charte ». Pour une étude détaillée de cette disposition, voir DUBOUT (É.), « Article 54 – Interdiction de l'abus de droit », in PICOD (F.), VAN DROOGHENBROECK (S.) et RIZCALLAH (C.), *Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne : commentaire article par article*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Textes et commentaires, 2^{ème} éd., 2020, 1485 p., pp. 1341-1372.

¹⁸³⁴ Certains auteurs vont même jusqu'à isoler cette disposition au motif qu'elle ne présente pas d'élément commun avec la théorie générale de l'abus de droit en droit de l'Union européenne ; voir en ce sens IONESCU (R.), *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2009, 501 p. qui exclut ce thème de son champ de recherche, p. 9.

l'impôt (A). La question de l'intérêt de la cohérence sur le plan de la répression est plus complexe (B).

A. La contribution de la cohérence à la prévention de la fraude et l'évasion fiscales

400. Facteurs d'incitation à la fraude et l'évasion fiscales.- En matière de fraude et d'abus, le comportement des contribuables est largement conditionné par deux paramètres déterminants : d'une part, d'un point de vue sociologique, la perception que la règle applicable est injuste motiverait certains opérateurs à la contourner (1) ; d'autre part, et plus objectivement, l'existence d'un contexte réglementaire et administratif favorisant l'impunité « tente » les contribuables (2).

1. Atténuation des vellétés d'évitement

401. Position du problème.- En partant du postulat selon lequel un système fiscal injuste incite les contribuables à éviter l'impôt¹⁸³⁵, il est logique de supposer qu'à l'inverse, la tension d'un système fiscal vers une justice plus aboutie devrait contribuer à limiter les risques de fraude et d'évasion. Bien qu'il soit difficile, voire impossible d'évaluer si, et dans quelle mesure, cette inférence se vérifie effectivement dans la réalité, il s'agit d'une approche théorique classique. C'est d'ailleurs, rappelons-le, le type de raisonnement qui a inspiré l'orientation des développements de la fiscalité internationale dans les années 1960 puisqu'à l'époque, l'idée selon laquelle les comportements d'évitement des contribuables seraient la conséquence directe de leur conscience du risque de double imposition était dominante¹⁸³⁶.

402. Intérêt de la cohérence formelle et matérielle garantissant le respect de la capacité contributive.- Comme on l'a vu dans la section précédente de ce chapitre, la cohérence fiscale, telle qu'elle se présente au sein de l'Union européenne, permet

¹⁸³⁵ STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p., spéc. pp. 39 et s.

¹⁸³⁶ Voir en ce sens LÉVINE (P.) et PINSON (P.), « L'entraide fiscale : de la collaboration à la coopération », *Droit et pratique du commerce international*, tome 11, 1985, n° 2, pp. 267-297, spéc. p. 270.

justement de tendre vers un traitement fiscal plus juste et plus respectueux de la capacité contributive du contribuable, malgré les difficultés suscitées par la dimension interétatique des situations fiscales. Il suffit dès lors de tirer les conséquences de ce constat pour déduire que les mêmes dynamiques de cohérence – notamment la suppression des doubles impositions et l’application du principe de non-discrimination inclus dans les libertés de circulation – contribuent, par ricochet, à prévenir les fraudes et abus.

Aussi pertinente qu’elle puisse être, cette approche – dont il faut bien reconnaître le caractère circulaire – est insuffisante pour faire disparaître, à elle seule, les pratiques d’évitement. Elle gagne par conséquent à être complétée par la suppression des opportunités de fraude et d’évasion fiscales offertes par le contexte interétatique.

2. *Élimination des opportunités d’évitement*

403. Position du problème.- Si certains contribuables choisissent de frauder ou de s’évader fiscalement, c’est parfois parce que le contexte réglementaire leur fournit des opportunités de le faire. Tel est le cas lorsque le cloisonnement des systèmes fiscaux nationaux est susceptible de générer une déperdition d’informations fiscales au moment du passage de la frontière, laissant espérer aux contribuables une certaine impunité. Plus encore, lorsque des asymétries de traitement fiscal génèrent des failles systémiques (doubles non-impositions) dans certaines relations bilatérales, les contribuables peuvent être tentés de s’engouffrer dans ces brèches en structurant artificiellement leur activité de manière à mieux les exploiter. C’est d’ailleurs ce que ne manquent pas de relever les institutions européennes et internationales dans leurs documents de travail, notamment depuis les travaux BEPS de l’OCDE¹⁸³⁷. Enfin

¹⁸³⁷ Voir notamment OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides*, BEPS Action 2 : Rapport final, 2015, 494 p., spéc. p. 11 : « Les dispositifs hybrides *exploitent* les différences de traitement fiscal d’une entité ou d’un instrument entre les législations de deux pays ou plus en vue de bénéficier de situations de double non-imposition, y compris un report à long terme de l’impôt. Ces dispositifs, dont l’utilisation est répandue, conduisent à une importante érosion des bases d’imposition dans les pays concernés. Ils ont également des incidences négatives sur la concurrence, l’efficacité, la transparence et l’équité » (emphases ajoutées par nos soins). Voir aussi COM(2016) 26 final, cons. 1 : « Les contribuables, en particulier ceux *exploitant* des structures transfrontières, *tirent souvent parti* de ces disparités entre les systèmes fiscaux nationaux et réduisent leur charge fiscale globale dans l’Union » (emphases ajoutées par nos soins).

certaines systèmes fiscaux s'emploient à attirer les contribuables d'autres États en leur offrant des dispositifs fiscaux particulièrement avantageux, souvent déconnectés de toute exigence d'implantation réelle dans l'économie locale, et les incitent ainsi à s'évader fiscalement de leur État d'origine¹⁸³⁸. La persistance de telles opportunités met en péril l'équilibre de la justice fiscale et, partant, risque de saper la légitimité du système tout entier¹⁸³⁹.

404. Intérêt de la cohérence formelle et matérielle. - Les difficultés et facteurs de risque que l'on vient d'évoquer se trouvent justement réduits par les initiatives de cohérence examinées dans la première partie de cette thèse : dès lors que les failles fiscales et, le cas échéant, les dispositifs dommageables sont éliminés, les opportunités d'évitement de l'impôt sont amoindries. Bien entendu, corrélativement, toutes les limites qui affectent la cohérence rejaillissent sur l'efficacité de la prévention des pratiques fiscales abusives et écornent d'autant la justice fiscale.

405. Intérêt de la cohérence matérielle par le droit des aides d'État : le contrôle des *rulings*. - Au-delà des hypothèses dans lesquelles le contribuable se place seul dans une situation de fraude ou d'optimisation illégitime, il est des cas où il est fortement accompagné dans cette démarche par l'administration fiscale qui lui octroie volontairement un régime fiscal avantageux et dérogatoire. Cette configuration correspond notamment à la pratique des *rulings* fiscaux¹⁸⁴⁰, dont les conséquences potentiellement inégalitaires ont été mises en lumière ces dernières années à l'occasion des enquêtes médiatiques menées par la Commission européenne à l'égard de nombreuses multinationales.

¹⁸³⁸ Sur la concurrence fiscale dommageable, voir nos développements *supra* §§ 323 et s.

¹⁸³⁹ En ce sens, voir par exemple Commission européenne, 30 janvier 2020, *Tax Policies in the European Union*, SWD(2020) 14 final, p. 31 : « The fact that avoidance opportunities can be exploited by a limited group of taxpayers (business and citizens) reduces tax morale and threatens the popular “legitimacy” of the system »?

¹⁸⁴⁰ Pour des études générales sur la notion de *ruling*, voir *ex multis* IFA, *Advance rulings – Les agréments préalables*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol 84b, 1999, 692 p. ; ROMANO (C.), *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral Series, 2002, 544 p.

Le terme « *ruling* » ne désigne pas une procédure particulière qui existerait dans certains États mais constitue plutôt un « terme générique » désignant l'instrument par lequel une administration fiscale fournit, par écrit, au contribuable des indications sur un point de droit ou sur les conséquences fiscales d'une opération¹⁸⁴¹. Si ces documents peuvent ne consister qu'en une « simple interprétation des règles générales »¹⁸⁴², comme c'est le cas des « rescrits » que nous connaissons en droit français¹⁸⁴³, certains systèmes permettent aux administrations d'accorder par cette voie des traitements fiscaux discrétionnaires « qui s'écarte[nt] des règles fiscales généralement applicables pour favoriser des entreprises individuelles »¹⁸⁴⁴. C'est ainsi le caractère discrétionnaire¹⁸⁴⁵ et dérogatoire qui est problématique au regard de l'égalité fiscale établie par le législateur. D'où un contrôle intensifié de ces pratiques¹⁸⁴⁶.

Deux affaires nous permettront d'illustrer succinctement l'intérêt de la cohérence autour de l'idée de libre concurrence pour mettre fin à ces pratiques qui sapent l'égalité fiscale établie et favorisent les comportements évasifs. Tout d'abord, l'affaire *Fiat* (2015-2019) concernait un *ruling* émis par l'administration fiscale luxembourgeoise en faveur d'une entreprise du groupe Fiat (Fiat Chrysler) pour avaliser une méthode de détermination de la rémunération des services de trésorerie et de financements qu'elle fournissait aux autres sociétés du groupe établies en Europe. En 2015, la Commission a estimé que ce *ruling* entérinait des modalités d'application d'une méthode de

¹⁸⁴¹ En ce sens, voir DE FENOYL (É.) et PELLEFIGUE (J.), « *Rulings* fiscaux et aides d'État, la fin justifie-t-elle les moyens », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 2016, n° 5, pp. 239-245.

¹⁸⁴² Commission européenne, Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *JOCE* n° C 384 du 10 décembre 1998, p. 3-9, point 22.

¹⁸⁴³ Art. L 80 du LPF. CABANNES (X.), « Quelques remarques autour de la différenciation des rescrits et des *rulings* », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2017, n° 1, pp. 9-14

¹⁸⁴⁴ Communication de 1998, précitée, point 22.

¹⁸⁴⁵ Sur la question des pratiques discrétionnaires, voir notamment CJCE, 29 juin 1999, *DM Transport*, aff. C-256/97, *Rec. p. I-3913* ; CJUE, 18 juillet 2013, *P Oy*, aff. C-6/12, *ECLI:EU:C:2013:525*.

¹⁸⁴⁶ Ces dernières années, la Commission a ouvert de nombreuses enquêtes. Parmi les plus célèbres, on compte les procédures par lesquelles elle a estimé que le Luxembourg avait accordé des avantages fiscaux sélectifs à Fiat (décision du 21 octobre 2015, C(2015) 7152 final), Amazon (décision du 4 octobre 2017, C(2017) 6440 final) et Engie (décision du 20 juin 2018, C(2018) 3839 final), que l'Irlande avait favorisé Apple (décision du 30 août 2016, C(2016) 5605 final) et que les Pays-Bas avaient également accordé une aide à Starbucks (décision du 27 juin 2016, C(2015) 7143 final). Le régime belge des « bénéfices excédentaires » a également été épinglé (décision du 11 janvier 2016, C(2015) 9837 final). Enfin, des enquêtes concernant Ikea (décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen du 18 décembre 2017, C(2017), 8753 final) et Nike (décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen non encore publiée ; voir le communiqué de presse du 10 janvier 2019, IP/19/322) sont encore en cours.

détermination des prix de transfert (la méthode transactionnelle de la marge nette ou MTMN) erronées car non conformes au principe de pleine concurrence et conférerait ainsi à son bénéficiaire un avantage concurrentiel sélectif¹⁸⁴⁷. Saisi d'un recours en annulation, le Tribunal de l'Union européenne a confirmé la position de la Commission et conclu à l'existence d'une aide illégale qui devrait être restituée¹⁸⁴⁸.

Quant à l'affaire *Apple* (2016), elle concernait des *rulings* délivrés par l'administration irlandaise et qui acceptaient, en substance, à l'affectation des ventes des sociétés européennes du groupe à un « siège » localisé dans aucun État (et donc imposable nulle part). Selon la décision de la Commission européenne, ces décisions avalisaient des mesures non justifiées sur le plan factuel ou économique et permettaient de faire artificiellement échapper des bénéfices à l'impôt sur les sociétés, de sorte qu'Apple payait nettement moins d'impôt que les autres sociétés irlandaises¹⁸⁴⁹. Cette rupture d'égalité matérialisait donc, selon la Commission, une aide d'État illégale qui devait être récupérée pour rétablir la concurrence. Saisi d'un recours, le Tribunal de l'Union européenne a finalement dédit la Commission¹⁸⁵⁰ aux motifs qu'elle n'était pas parvenue à démontrer l'existence d'un véritable avantage mais la Commission a formé un pourvoi¹⁸⁵¹.

Quoi qu'il en soit, dans ces deux cas, et dans la plupart des autres affaires encore en cours (à l'exception de l'affaire *McDonald's*¹⁸⁵²), le droit des aides d'État est employé par la Commission européenne pour neutraliser les opportunités que certaines administrations fiscales offrent aux contribuables en avalisant des comportements potentiellement illégitimes.

¹⁸⁴⁷ Commission européenne, décision C(2015) 7152 final du 21 octobre 2015.

¹⁸⁴⁸ Trib. UE, 24 septembre 2019, *Luxembourg (soutenu par Irlande) c. Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c. Commission*, aff. jtes T-755/15 et T-759/15, ECLI:EU:T:2019:670.

¹⁸⁴⁹ Commission européenne, décision C(2016) 5605 final du 30 août 2016.

¹⁸⁵⁰ Trib. UE, 15 juillet 2020, *Irlande c. Commission (Apple)*, aff. jtes T-778/16 et T-892/16, ECLI:EU:T:2020:338.

¹⁸⁵¹ Le numéro de pourvoi est C-465/20 P.

¹⁸⁵² Commission européenne, décision C(2018) 6076 final du 19 septembre 2018.

Si les dynamiques de cohérence fiscale au sein de l'Union contribuent à la prévention des pratiques frauduleuses ou abusives en en supprimant les causes en amont, elles favorisent également, en aval, le développement d'une dynamique de répression.

B. La contribution de la cohérence fiscale à la répression de la fraude et de l'évasion fiscales

406. Contribution indirecte à l'élaboration d'une théorie générale de l'abus de droit.- Sur le plan de la répression, les développements proposés dans la première partie de cette thèse témoignent déjà de ce que les règles d'articulation et les principes de convergence qui structurent le droit fiscal de l'Union européenne intègrent systématiquement cet enjeu, notamment sous forme de clauses anti-abus dans les directives d'harmonisation ou sous forme de justification au maintien de mesures discriminatoires dans le cadre des libertés de circulation et de l'interdiction des aides d'État. À ce stade de la démonstration, il ne s'agit donc pas de revenir en détail sur les aspects déjà explicités précédemment mais plutôt de souligner comment les dynamiques de cohérence formelle et matérielle observables en droit fiscal de l'Union européenne contribuent, plus généralement, à l'élaboration d'une véritable politique de répression de la fraude et de l'évasion fiscales.

Si l'on peut être tenté de souligner d'emblée que la cohérence matérielle autour des libertés de circulation a conduit à démanteler de nombreux dispositifs anti-abus nationaux aux motifs qu'ils étaient disproportionnés¹⁸⁵³, il nous faut en réalité admettre – paradoxalement peut-être – que les dynamiques de cohérence étudiées précédemment ont au contraire permis le réglage minutieux de mécanismes anti-abus qui ont ensuite inspiré une harmonisation au niveau européen. En outre, la cohérence fiscale est également à l'origine de l'élaboration d'une théorie générale de l'abus de droit qui inclut une dimension fiscale. Puisque le premier aspect a déjà été examiné dans la première partie¹⁸⁵⁴, nous nous concentrerons ici sur le second. À cet égard, on

¹⁸⁵³ Sur ce sujet, voir notamment les éléments proposés *supra* §§ 260 et s.

¹⁸⁵⁴ *Id.*

constatera que la construction prétorienne d'une théorie générale de l'abus passe par la consécration progressive¹⁸⁵⁵ d'un principe général de droit (1) présentant une grande plasticité et, par conséquent, une portée très ample (2).

1. Construction prétorienne

407. Raison impérieuse d'intérêt général.- Malgré le silence du droit primaire, il est rapidement apparu aux institutions que les libertés mises en place par les traités ne devaient pas, pour paraphraser Alexis de Tocqueville, être « corrompues »¹⁸⁵⁶ en permettant aux contribuables de faire « tout ce qui plait »¹⁸⁵⁷. Le problème de la fraude et de l'abus de droit a ainsi été pris en charge par voie prétorienne à partir des années 1970, en particulier dans les matières économiques et financières qui se sont révélées être des terrains particulièrement sensibles à ce type de pratiques¹⁸⁵⁸. Grâce au mécanisme de *rule of reason* développé pour équilibrer les libertés de circulation, la Cour de justice a, dès l'arrêt *Van Binsbergen*¹⁸⁵⁹ (1974), permis aux États membres de prendre des dispositions contre l'utilisation détournée des libertés de circulation en vue de se soustraire aux règles nationales¹⁸⁶⁰. Cette réprobation des pratiques abusives fut explicitée par la jurisprudence ultérieure, notamment l'arrêt *Centros*¹⁸⁶¹ (1999), par

¹⁸⁵⁵ BOUVERESSE (A.), « La fraude dans l'abus de droit », in BERLIN (D.), MARTUCCI (F.) et PICOD (F.) (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2017, 255 p., pp. 17-36, spéc. p. 19.

¹⁸⁵⁶ L'expression est de DE TOCQUEVILLE (A.), *De la démocratie en Amérique*, 1835, Livre I, Chapitre II, qui se réfère à « cette sorte de liberté corrompue dont l'usage est commun aux animaux comme à l'homme et qui consiste à faire tout ce qui plait ».

¹⁸⁵⁷ *Ibid.*

¹⁸⁵⁸ Voir notamment TRIANTAFYLLOU (D.), « L'interdiction des abus de droit en tant que principe général du droit communautaire », *Cahiers de droit européen*, 2002, n° 5-6, pp. 611-663. De manière générale, sur cette évolution prétorienne, voir notamment LENAERTS (K.), « Le Concept d'abus de droit dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de fiscalité directe », in PASCHALIDIS (P.), et WILDEMEERSCH (J.) (dir.), *L'Europe au présent !, Liber amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, 992 p., pp. 825-851.

¹⁸⁵⁹ CJCE, 3 décembre 1974, *van Binsbergen*, aff. 33/74, *Rec.* p. 1299.

¹⁸⁶⁰ CJCE, 3 décembre 1974, *van Binsbergen*, aff. 33/74, précité, point 13. Sur cet arrêt, voir LOUSSOUARN (Y.), « Droit d'établissement », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1975, n° 3, pp. 518-531 ; MAC GILLAVRY (O.), « Après l'arrêt Reyners, l'arrêt Van Binsbergen. Conséquences », *Journal des tribunaux*, 1975, n° 1, pp. 100-103. Dans le même sens, CJCE, 7 février 1979, *Knoors*, aff. 115/78, *Rec.* p. 399, point 25.

¹⁸⁶¹ CJCE, 9 mars 1999, *Centros*, aff. C-212/97, *Rec.* p. I-1459. Voir PICOD (F.), « Case Law of the Court of Justice and of the Court of First Instance (January-April 1999) », *Revue des affaires européennes*, 2000, n° 3, pp. 290-327, spéc. pp. 300-304 à propos de l'arrêt *Centros* (par HOFFSTÖTTER (M.) et SVENNINGSEN (J.)). Pour des études récentes sur la jurisprudence concernant la mobilité des sociétés qui explorent également cette jurisprudence fondatrice, voir MENJUCQ (M.), « La Cour de justice libéralise la transformation

lequel la Cour de justice établit qu' « un État membre est en droit de prendre des mesures destinées à empêcher que, à la faveur des facilités créées en vertu du traité, certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale »¹⁸⁶². C'est la même préoccupation que l'on retrouve en matière fiscale lorsque la Cour affirme, selon la formule classique de l'arrêt *Cadbury Schweppes* (2006), qu' « une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement peut être justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné »¹⁸⁶³. Pour ce qui est des fraudes à proprement parler, dont le rattachement à l'illégalité rendait la prévention et la sanction moins controversées, la Cour la reconnaîtra explicitement dans l'arrêt *Placanica*¹⁸⁶⁴ (2007) rendu en matière de jeux de hasard.

Parallèlement, dans les matières plus harmonisées, la Cour de justice retient depuis l'arrêt *Cremer*¹⁸⁶⁵ (1977) que l'application du droit dérivé « ne saurait en aucun cas être étendue jusqu'à couvrir des pratiques abusives d'opérateurs économiques »¹⁸⁶⁶. Cette « soupape » accordée aux États par la Cour de justice vaut aussi en matière fiscale et est même explicitement reprise par le législateur communautaire dans les premiers textes d'harmonisation fiscale. En effet, si les projets de directives « mère-fille » et « fusions » de 1969 ne contenaient aucune disposition sur ce point¹⁸⁶⁷, les versions de 1990 incluent chacune une clause « anti-abus » autorisant les États membres à faire obstacle aux pratiques frauduleuses ou abusives¹⁸⁶⁸.

transfrontalière des sociétés », *La Semaine juridique Entreprise et Affaires*, 2018, n° 3, pp. 24-29 ; SIMON (D.), « Transfert du siège d'une société commerciale », *Europe*, 2017, n° 12, pp. 27-29 ; PARLEANI (G.), « Arrêt Polbud : nouvelle faveur (temporaire ?) à l' "optimisation" des transferts de sièges sociaux dans l'Union européenne », *Revue des sociétés*, 2018, n° 1, pp. 47-55.

¹⁸⁶² CJCE, 9 mars 1999, *Centros*, aff. C-212/97, précité, point 24.

¹⁸⁶³ CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, *Rec.* p. I-7995, point 51 et jurisprudence citée (emphase ajoutée par nos soins).

¹⁸⁶⁴ CJCE, 6 mars 2007, *Placanica e.a.*, aff. jtes C-338/04, C-359/04 et C-360/04, *Rec.* p. I-1891, point 46.

¹⁸⁶⁵ CJCE, 11 octobre 1977, *Cremer*, aff. 125/76, *Rec.* p. 1593.

¹⁸⁶⁶ *Id.*, point 21.

¹⁸⁶⁷ Proposition de directive du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents du 16 janvier 1969, *JOCE* n° C 39 du 22 mars 1969, pp. 7-9 ; Proposition de directive du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions et apports d'actif intervenant entre sociétés d'États membres différents du 16 janvier 1969, *JOCE* n° C 39 du 22 mars 1969, p. 1.

¹⁸⁶⁸ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9, art. 1 § 2 : « La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus ». Directive 90/434/CEE du

408. Principe général du droit. - Dans ce contexte, l'idée que l'interdiction de l'abus de droit est un principe général du droit communautaire (aujourd'hui de l'Union) a été avancée par la Commission européenne dans l'affaire *Emsland-Stärke*¹⁸⁶⁹ (2000) qui concernait l'octroi de restitutions à l'exportation dont l'allocation était prévue par un règlement européen (n° 2988/95). Dans son argumentaire, elle faisait en effet référence à un « principe général de droit déjà en vigueur dans l'ordre juridique communautaire [qui] existe dans la quasi-totalité des États membres et [qui] a déjà été appliqué dans la jurisprudence de la Cour, bien que la Cour ne l'ait pas reconnu expressément comme un principe général du droit communautaire »¹⁸⁷⁰. La Cour de justice s'est toutefois contentée, dans son arrêt, de confirmer sa jurisprudence *Cremer* (1977) sur laquelle la Commission s'appuyait¹⁸⁷¹, sans inclure d'affirmation plus explicite¹⁸⁷².

Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (dite « fusions »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5, art. 11 : « Un État membre peut refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions [de la directive] ou en retirer le bénéfice lorsque l'opération de fusion, de scission, de scission partielle, d'apport d'actifs, d'échange d'actions ou de transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE : a) a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ; le fait qu'une des opérations visées à l'art. 1^{er} n'ait pas été effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, peut constituer une présomption que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ». Voir aussi, plus tard, la directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (dite « intérêts-redevances »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54, art. 5 : « 1. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application des dispositions nationales ou des dispositions fondées sur des conventions, qui sont nécessaires pour prévenir les fraudes ou les abus. 2. Les États membres peuvent, dans le cas d'opérations dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est la fraude ou l'évasion fiscales ou les abus, retirer le bénéfice de la présente directive ou refuser d'appliquer celle-ci ».

¹⁸⁶⁹ CJCE, 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, aff. C-110/99, *Rec.* p. I-11569.

¹⁸⁷⁰ *Id.*, point 38. Précisons que l'abus de droit n'est pas forcément partagé par tous les systèmes juridiques des États membres (par exemple, les systèmes de tradition de *common law* ou scandinave ne l'utilise pas sous forme de théorie générale) ; voir en ce sens BOUVERESSE (A.), « La fraude dans l'abus de droit », in BERLIN (D.), MARTUCCI (F.) et PICOD (F.) (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2017, 255 p., pp. 17-36, spéc. p. 17, note 1. Tous les États en sanctionnent en revanche les manifestations et il semble qu'il y ait un consensus sur ce point ; voir en ce sens les conclusions de l'Avocat général Kokott sous l'arrêt CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *N Luxembourg e.a.*, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, précité, point 101 des conclusions.

¹⁸⁷¹ CJCE, 11 octobre 1977, *Cremer*, aff. 125/76, précité.

¹⁸⁷² CJCE, 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, aff. C-110/99, précité, point 51 se référant à CJCE, 11 octobre 1977, *Cremer*, aff. 125/76, précité, point 21.

Si une partie de la doctrine entrevoyait déjà dans l'arrêt *Emsland-Stärke*¹⁸⁷³ (2000) la reconnaissance d'un principe général du droit¹⁸⁷⁴, c'est avec l'arrêt *Halifax*¹⁸⁷⁵ (2006) rendu précisément en matière fiscale (TVA) que le principe général d'abus de droit est officiellement consacré. L'impulsion donnée par la juridiction de renvoi qui faisait référence à « la théorie de l'abus de droit, telle qu'élaborée par la Cour » relayée par l'Avocat général Poiaras Maduro qui suggérait de faire application d'un *principe général interdisant les pratiques abusives*¹⁸⁷⁶, fut suivie par la Cour de justice. Réunie en Grande chambre, elle a estimé que la jurisprudence constante selon laquelle « les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes communautaires », surtout lorsque c'est « dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire », constitue un *principe* d'interdiction des pratiques abusives qui s'applique de manière générale, notamment en matière de TVA¹⁸⁷⁷. La jurisprudence ultérieure développée en matière de fiscalité indirecte confirmera régulièrement ce positionnement¹⁸⁷⁸.

En parallèle, la Cour de justice a développé une approche équivalente en matière de fiscalité directe dans des affaires portant sur l'interprétation des directives. Dans l'arrêt *Kofoed*¹⁸⁷⁹ (2007) qui interprétait la clause anti-abus contenue dans la directive « fusions », la Cour renvoie à sa jurisprudence antérieure pour affirmer que cette clause reflète le « principe général du droit communautaire selon lequel l'abus de droit est prohibé »¹⁸⁸⁰.

¹⁸⁷³ CJCE, 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, aff. C-110/99, précité.

¹⁸⁷⁴ TRIANTAFYLLOU (D.), « L'interdiction des abus de droit en tant que principe général du droit communautaire », *Cahiers de droit européen*, 2002, n° 5-6, pp. 611-663, spéc. p. 628 ; SIMON (D.), RIGAUX (A.), « La technique de la consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire : l'exemple de l'abus de droit », dans BLANQUET (M.) (dir.), *Mélanges en hommage à Guy Isaac : 50 ans de droit communautaire Toulouse*, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 2004, 983 p., 2 vol., pp. 557-585.

¹⁸⁷⁵ CJCE (gde ch.), 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02, *Rec.* p. I-1609.

¹⁸⁷⁶ Conclusions de l'Avocat général Poiaras Maduro sous l'arrêt CJCE (gde ch.), 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02, précité, points 73 et s. des conclusions.

¹⁸⁷⁷ CJCE (gde ch.), 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02, précité, points 68 à 70.

¹⁸⁷⁸ Voir notamment CJUE, 18 décembre 2015, *Italmoda*, aff. jtes C-131/13, C-163/13 et C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, point 46 ; CJUE, 22 novembre 2017, *Cussens*, aff. C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881, point 31 et s.

¹⁸⁷⁹ CJCE, 5 juillet 2007, *Kofoed*, aff. C-321/05, *Rec.* p. I-5795.

¹⁸⁸⁰ CJCE, 5 juillet 2007, *Kofoed*, aff. C-321/05, précité, point 38 citant notamment CJCE, 9 mars 1999, *Centros*, aff. C-212/97, précité, point 24 ; CJCE (gde ch.), 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02, précité, points 68-69 ; CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, précité, point 35.

Plus récemment, dans les arrêts *N Luxembourg*¹⁸⁸¹ (2019) et *T Danmark*¹⁸⁸² (2019) qui tranchent une série d'affaires danoises concernant des schémas de financement impliquant des sociétés relais interposées afin de bénéficier artificiellement des directives « intérêts-redevances » et « mère-fille », la Cour de justice affirme en Grande chambre l'unité de sa jurisprudence¹⁸⁸³. En se référant aux arrêts *Centros*¹⁸⁸⁴ (1999) et *Cadbury Schweppes*¹⁸⁸⁵ (2006), rendus en matière de libertés de circulation, mais aussi à ses arrêts *Halifax*¹⁸⁸⁶ (2006) et *Cussens*¹⁸⁸⁷ (2017), rendus à propos de la TVA qui est un domaine harmonisé, ou encore à son arrêt *Kofoed*¹⁸⁸⁸ (2007) qui concernait une directive d'harmonisation applicable aux impôts directs, elle rappelle l'existence d'un principe général de droit d'interdiction des pratiques abusives avant d'insister sur son caractère obligatoire. La Cour de justice précise en effet que ce principe *s'impose* aux justiciables et *exige* des États membres qu'ils refusent le bénéfice des dispositions de droit de l'Union lorsqu'elles sont invoquées pour obtenir un avantage indu, indépendamment de toute transposition d'une disposition anti-abus¹⁸⁸⁹.

Il faut enfin préciser que le principe ainsi consacré grâce aux dynamiques de cohérence structurant le droit de l'Union européenne présente une plasticité particulière.

¹⁸⁸¹ CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *N Luxembourg e.a.*, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, précité.

¹⁸⁸² CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *T Danmark e.a.*, aff. jtes C-116/16, C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135.

¹⁸⁸³ Sur ces arrêts, voir BASSANI (V.), « L'interdiction de l'abus de droit : principe général du droit de l'Union ? À propos des arrêts rendus par la grande chambre de Cour de justice le 26 février 2019 », *Europe*, 2019, n° 4, pp. 6-11. Voir aussi DE LA FERIA (R.), « On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law », *EC Tax Review*, 2020, n° 4, pp. 142-146. Avant ces arrêts, la jurisprudence ne paraissait pas forcément unitaire ; voir notamment Koen Lencarts qui estime que la notion d'abus varie selon les branches du droit dans LENAERTS (K.), « Le Concept d'abus de droit dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de fiscalité directe », in PASCHALIDIS (P.), et WILDEMEERSCH (J.) (dir.), *L'Europe au présent !, Liber amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, 992 p., pp. 825-851, spéc. p. 841. Pour un récapitulatif de l'évolution jurisprudentielle en matière fiscale, voir DE LA FERIA (R.), « On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law », *EC Tax Review*, 2020, n° 4, pp. 142-146 ; voir aussi VERGNET (N.), « Vers l'uniformisation de la lutte contre les pratiques abusives en droit fiscal de l'Union européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2019, n° 4, pp. 451-460.

¹⁸⁸⁴ CJCE, 9 mars 1999, *Centros*, aff. C-212/97, précité.

¹⁸⁸⁵ CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, précité.

¹⁸⁸⁶ CJCE (gde ch.), 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02, précité.

¹⁸⁸⁷ CJUE, 22 novembre 2017, *Cussens*, aff. C-251/16, précité.

¹⁸⁸⁸ CJCE, 5 juillet 2007, *Kofoed*, aff. C-321/05, précité.

¹⁸⁸⁹ CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *N Luxembourg e.a.*, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, précité, points 96 et s. ; CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *T Danmark e.a.*, aff. jtes C-116/16, C-117/16, points 68 et s.

2. *Plasticité du principe*

409. Éléments constitutifs.- Ainsi qu'il ressort de l'arrêt précurseur *Emsland-Stärke*¹⁸⁹⁰ (2000), « la constatation qu'il s'agit d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation communautaire, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint [et d'autre part] un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation communautaire en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention ». La réunion de ces deux conditions – l'une objective, qui consiste en la mise en échec de l'objectif de la législation, l'autre subjective, qui tient à la volonté d'obtenir un avantage – est réitérée dans la jurisprudence ultérieure, le cas échéant avec des formulations un peu différentes¹⁸⁹¹.

410. Abus au moyen du droit de l'Union européenne et abus du droit de l'Union européenne.- Dans le contexte européen, l'abus est susceptible de trouver sa source tant dans le droit interne que dans le droit de l'Union européenne¹⁸⁹². En premier lieu, les opérateurs peuvent exploiter abusivement les « facilités créées par le traité »¹⁸⁹³ en provoquant l'extranéité à même de déclencher le bénéfice des libertés de circulation pour s'assurer l'application du droit national qu'il juge le plus favorable¹⁸⁹⁴, au détriment de la loi nationale normalement applicable. Dans ce cas, l'abus est réalisé *au*

¹⁸⁹⁰ CJCE, 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, aff. C-110/99, précité, points 52-53.

¹⁸⁹¹ Voir par exemple CJCE (gde ch.), 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02, précité, points 74-75 : « dans le domaine de la TVA, la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions. D'autre part, il doit également résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal ».

¹⁸⁹² Sur cette dualité, voir notamment BOUVERESSE (A.), « La fraude dans l'abus de droit », in BERLIN (D.), MARTUCCI (F.) et PICOD (F.) (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2017, 255 p., pp. 17-36 ; également ALTINDAG (S.), *La concurrence fiscale dommageable – La coopération des États membres et des autorités communautaires*, Paris, L'Harmattan, collection Finances publiques, 2009, 434 p., spéc. pp. 245 et s.

¹⁸⁹³ CJCE, 9 mars 1999, *Centros*, aff. C-212/97, précité, point 24 et jurisprudence citée.

¹⁸⁹⁴ BOUVERESSE (A.), « La fraude dans l'abus de droit », in BERLIN (D.), MARTUCCI (F.) et PICOD (F.) (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2017, 255 p., pp. 17-36, spéc. p. 27 citant FALLON (M.), « La délocalisation comme instrument de fraude lié à la circulation des biens et des personnes », in VERHOEVEN (J.) (dir.), *La Loyauté, Mélanges offerts à Étienne Cerexhe*, Bruxelles, Larcier, 1997, pp. 165-189.

moyen du droit de l'Union européenne. En second lieu, l'abus peut avoir pour objet le droit de l'Union lui-même, lorsque la manipulation intervient dans des domaines harmonisés afin de bénéficier indûment des avantages prévus par les textes de droit dérivé.

Dans la première hypothèse, l'instrumentalisation du droit de l'Union européenne sert bien souvent son effectivité¹⁸⁹⁵ dès lors que l'opérateur fait justement usage de ses libertés, ce qui explique pourquoi la Cour de justice s'en est tenue à une conception étroite de l'abus fondée sur une appréciation rigoureuse du critère subjectif¹⁸⁹⁶ qu'elle ne considère rempli qu'en présence d'une complète artificialité. En revanche, l'hypothèse d'un abus *du* droit de l'Union européenne, plus problématique au regard de la logique du système juridique mis en place, déclenche une plus grande sévérité. La pondération des critères s'inverse : le critère objectif prévaut¹⁸⁹⁷ et le critère subjectif perd de son intensité puisque la Cour le considère satisfait dès lors que le but *essentiel* ou *principal* (et non plus exclusif) est l'obtention d'un avantage indu¹⁸⁹⁸. L'appréciation de l'abus est donc plastique selon la configuration considérée.

411. Fraude et abus : régime unitaire de réprobation.- Parce que, malgré leurs différences fondamentales, la fraude et l'abus correspondent tous deux à l'acquisition ou à l'exercice inapproprié d'un droit – de sorte qu'ils constituent des « déviations » par rapport à la règle de droit – ces deux notions sont souvent amalgamées en droit de l'Union européenne¹⁸⁹⁹. La Cour de justice juge par exemple que « nul ne saurait bénéficier abusivement ou frauduleusement des droits prévus par le système juridique

¹⁸⁹⁵ BOUVERESSE (A.), « La fraude dans l'abus de droit », in BERLIN (D.), MARTUCCI (F.) et PICOD (F.) (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2017, 255 p., pp. 17-36, spéc. p. 27.

¹⁸⁹⁶ *Ibid.*, spéc. pp. 29 et s.

¹⁸⁹⁷ *Ibid.*, spéc. pp. 34 et s.

¹⁸⁹⁸ *Ibid.*

¹⁸⁹⁹ En ce sens, voir BOUVERESSE (A.), « La fraude dans l'abus de droit », in BERLIN (D.), MARTUCCI (F.) et PICOD (F.) (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2017, 255 p., pp. 17-36 ; TRIANTAFYLLOU (D.), « L'interdiction des abus de droit en tant que principe général du droit communautaire », *Cahiers de droit européen*, 2002, n° 5-6, pp. 611-663.

de l'Union »¹⁹⁰⁰. Dans l'arrêt *Singh*¹⁹⁰¹ (1992), elle associe également les deux aspects : « quant aux risques de *fraude* invoqués par le gouvernement [défendeur], il suffit de rappeler que, selon la jurisprudence constante de la Cour [...], les facilités créées par le traité ne sauraient avoir pour effet de permettre aux personnes qui en bénéficient de se soustraire *abusivement* à l'emprise des législations nationales »¹⁹⁰². De surcroît, comme le relèvent certains auteurs, l'inclusion de l'élément subjectif (l'intention) dans la définition de l'abus de droit contribue au chevauchement des notions d'abus et de fraude¹⁹⁰³ voire à la dilution de la fraude dans l'abus¹⁹⁰⁴. On ne s'étonnera donc pas que la matière fiscale connaisse la même confusion : fraude et évasion fiscale sont généralement appréhendées ensemble¹⁹⁰⁵.

¹⁹⁰⁰ Voir, pour un exemple récent, CJUE, 7 septembre 2017, *Enka et Egiom*, aff. C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641, point 26. Sur la connexion entre fraude et abus en théorie générale du droit, voir BERGEL (J.-L.), *Méthodologie juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 2^{ème} éd., 2016, 453 p., spéc. p. 421 : l'auteur évoque la sanction de la fraude en tant que « principe correcteur » avant de faire un rapprochement avec le thème de l'abus de droit.

¹⁹⁰¹ CJCE, 7 juillet 1992, *Singh*, aff. C-370/90, *Rec.* p. I-4265.

¹⁹⁰² CJCE, 7 juillet 1992, *Singh*, aff. C-370/90, précité, point 24.

¹⁹⁰³ BOUVERESSE (A.), « La fraude dans l'abus de droit », in BERLIN (D.), MARTUCCI (F.) et PICOD (F.) (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2017, 255 p., pp. 17-36, spéc. p. 22. On notera d'ailleurs que certains Avocats généraux ont pu suggérer une conception uniquement objective de l'abus (voir les conclusions de l'Avocat général Poiares Maduro sous l'arrêt CJCE (gde ch.), 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02, précité, points 70-71 des conclusions), mais la Cour s'en est toujours tenue à la combinaison des critères objectif et subjectif.

¹⁹⁰⁴ BOUVERESSE (A.), « La fraude dans l'abus de droit », in BERLIN (D.), MARTUCCI (F.) et PICOD (F.) (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2017, 255 p., pp. 17-36, spéc. p. 19.

¹⁹⁰⁵ IONESCU (R.), *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2009, 501 p., spéc. p. 144.

Conclusion du Chapitre 1

412. Remodelage des garanties nationales.- L'égalité fiscale, que l'on conçoit comme le critère central de la justice fiscale voire comme son équivalent pur et simple¹⁹⁰⁶, est une préoccupation fondamentale qui fait généralement l'objet de garanties nationales¹⁹⁰⁷. Ces règles domestiques – ou, du moins, l'interprétation qui en est faite – peuvent néanmoins se révéler insuffisantes pour saisir efficacement les problématiques transfrontalières liées au contexte européen. À cet égard, si le droit de l'Union européenne ne contient pas d'outils directement capables de remplacer les garanties nationales, les dynamiques de cohérence qu'il insuffle aux systèmes fiscaux des États membres permettent de pallier leurs apories.

413. Contribution de la cohérence au respect de la capacité contributive.- Pour que le système fiscal européen soit *matériellement juste*, il doit être en adéquation avec le respect du principe de la capacité contributive. Les règles d'articulation et les principes de convergence – notamment le principe de non-discrimination – exigent et permettent en effet l'évaluation minutieuse de la capacité financière du contribuable (par la prise en compte de ses charges ou pertes ainsi que de sa situation personnelle et familiale), en dépit des frontières. La cohérence permet aussi le maintien de l'impôt dans une proportion raisonnable en contribuant, d'une certaine façon, à éviter les impositions *de facto* confiscatoires ou en protégeant au mieux les mécanismes de progressivité de l'impôt. Il est d'ailleurs intéressant de noter à cet égard que c'est principalement par le biais d'une règle d'égalité « horizontale » (la non-discrimination) que l'on parvient à maintenir l'égalité « verticale » entre les contribuables (différenciation).

¹⁹⁰⁶ TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 8^{ème} éd., 1997, 434 p., spéc. p. 81 ; DE LA MARDIÈRE (Ch.), « L'impossible égalité devant l'impôt », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 133-140 ; GUTMANN (D.), « Du droit à la philosophie de l'impôt », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 7-13 ; BOUVIER (M.), « La question de l'impôt idéal », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 15-23, spéc. p. 19.

¹⁹⁰⁷ Sur les garanties nationales d'égalité, voir l'étude de MEUSSEN (G.) (dir.), *The Principle of Equality in European Taxation*, La Hague, Kluwer Law International, coll. Eucotax Series on European taxation, 1999, 279 p.

414. Contribution de la cohérence à la prévention des fraudes et abus. - L'égalité fiscale ne peut être pleinement assurée qu'à condition d'être protégée contre les comportements malhonnêtes (frauduleux ou abusifs) qui pourraient la mettre en péril¹⁹⁰⁸. À cet égard, le niveau de cohérence atteint dans l'Union européenne contribue à prévenir ces comportements en atténuant les velléités (sociologiques) mais aussi en comblant les opportunités (techniques) d'évitement dont l'exploitation outrancière menacerait la légitimité du système d'imposition dans son ensemble. L'intérêt de la cohérence apparaît en outre avec force en aval du raisonnement : en effet, la convergence matérielle des systèmes fiscaux a progressivement généré le développement d'une théorie générale de l'abus de droit qui contribue à une meilleure répression de la fraude et de l'évasion fiscales.

415. Contribution significative à la légitimité du système fiscal européen. - Si les règles d'articulation (cohérence formelle) et les principes de convergence (cohérence matérielle) qui structurent le droit de l'Union européenne ne suffisent peut-être pas, à eux seuls, à légitimer le système fiscal européen que nous avons identifié, il apparaît tout de même que ces dynamiques y *contribuent* très sensiblement en favorisant la réalisation d'un « espace européen fondé sur des principes de justice fiscale »¹⁹⁰⁹.

Dans un contexte « internationalisé »¹⁹¹⁰, les préoccupations autour de la justice fiscale interindividuelle se combinent en outre à l'ambition d'une justice fiscale interétatique reposant sur l'idée d'une répartition équitable des recettes fiscales entre les États. Il nous faut donc examiner à présent si la cohérence fiscale organisée par le droit de l'Union européenne soutient ce second idéal.

¹⁹⁰⁸ Sur l'impact négatif de la fraude sur la justice fiscale, voir notamment LHOMME (J.), « La notion de justice fiscale », in *Mélanges économiques dédiés à M. le Professeur René Gonnard*, Paris, L.G.D.J., 1946, 426 p., pp. 219-229, spéc. p. 225 ; PIÉTRI (F.), *Justice et injustice fiscale*, Paris, Talandier, coll. Du temps présent, 1993, 196 p., spéc. p. 60.

¹⁹⁰⁹ GUTMANN (D.), « Du droit à la philosophie de l'impôt », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 7-13, *in fine*, spéc. p. 13. Dans cette contribution datée du début des années 2000, l'auteur s'interroge justement sur la réalité d'un tel objectif.

¹⁹¹⁰ Le terme est employé par le Professeur Daniel Gutmann dans GUTMANN (D.), « Du droit à la philosophie de l'impôt », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 7-13, spéc. p. 13.

Chapitre 2 – La cohérence pour la justice fiscale interétatique

416. Justice fiscale interétatique.- La juste répartition des droits d'imposer entre les États est une préoccupation centrale de la fiscalité internationale depuis son avènement. Dès les années 1920, la Société des Nations fut en effet chargée de proposer des règles fiscales internationales capables « d'apporter plus de justice dans la répartition internationale de l'impôt »¹⁹¹¹. Pourtant, comme on l'a déjà esquissé dans le chapitre précédent, la justice fiscale – qu'elle soit appréhendée dans sa dimension interindividuelle ou interétatique – est un idéal très relatif puisque la notion de justice implique, concrètement, un jugement de valeur, lequel est nécessairement conditionné par l'environnement social ainsi que par des sensibilités subjectives¹⁹¹². En première approche, on indiquera donc simplement que la justice fiscale interétatique exige « une répartition *équitable* entre les différents pays de la recette fiscale découlant des bénéfices générés par des activités transnationales »¹⁹¹³. Ceci correspond à ce qui a été conceptualisé en doctrine sous les termes d' « *inter-nation equity* »¹⁹¹⁴ et que l'on traduit en français par « équité fiscale inter-nations »¹⁹¹⁵.

417. Définition de l'équité fiscale inter-nations.- Comme l'égalité que nous avons étudiée dans le chapitre précédent, l'équité est une notion difficile à saisir car elle est

¹⁹¹¹ SDN, *Double Imposition et Évasion Fiscale : Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité Financier*, 7 février 1925, C.368.M.115.1925.II., p. 6. En doctrine, on lit parfois que la conception originelle du droit fiscal international était principalement technique et procédurale avant qu'elle ne prenne, plus récemment, une tournure substantielle fondée sur la poursuite d'un principe de justice. Voir en ce sens PETERS (C.), *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral series, 2013, 452 p., spéc. pp. 77 et s. Les travaux de la SDN indiquent toutefois clairement que l'idée de justice est présente dès l'origine.

¹⁹¹² GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, vol. 41., 2018, 385 p., spéc. p. 200 : « a paramount feature of tax equity is its relativity : while it can be accepted that prevailing social values in a given time and space shape our understanding of equity, ultimately it involves individual value judgement » ; dans le même sens voir aussi VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 60.

¹⁹¹³ OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, BEPS Action 1 : Rapport final, 2015, p. 3 (emphase ajoutée par nos soins).

¹⁹¹⁴ MUSGRAVE (R.) et MUSGRAVE (P.), « Inter-Nation Equity », in BIRD (R.) et HEAD (J.), *Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup*, Toronto, University of Toronto Press, 1972, 351 p., pp. 63-85.

¹⁹¹⁵ On trouve également les expressions « équité entre États » ou « équité interétatique ». Nous les emploierons indifféremment.

protéiforme¹⁹¹⁶. Dans son acception originelle – et subjective –, elle est conçue comme un « correctif apporté à la justice légale »¹⁹¹⁷ pour assurer la « justice du cas particulier »¹⁹¹⁸. Il existe toutefois une dimension plus objective de l'équité¹⁹¹⁹, à laquelle nous nous intéressons ici, qui renvoie à l'idée d'une élaboration – généralement par le juge mais aussi par le législateur – de « règles, applicables à tous les cas semblables, et conformes, sinon à l'idéal de justice lui-même, du moins à un idéal de justice aussi objectif que possible »¹⁹²⁰.

En fiscalité, l'exigence d'équité présente deux formes¹⁹²¹. Lorsqu'elle est appliquée *au niveau des individus*, ses implications recourent celles de l'égalité fiscale étudiée au chapitre précédent¹⁹²² ; nous n'y reviendrons pas. Lorsque l'équité se déploie *entre États*, la doctrine lui prête des définitions assez variables¹⁹²³ qui témoignent, en

¹⁹¹⁶ PETERS (C.), *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral series, 2013, 452 p., spéc. p. 88 : « equity is obviously an ambiguous and confusing notion that is regarded to be part of the difficult concept of justice ».

¹⁹¹⁷ ARISTOTE, *Éthique à Nicomaque*, Livre V, Chapitre 10 : « l'équité, tout en étant juste, ne se ramène pas à cette justice qui est la conformité à la loi » ; « elle est plutôt un correctif apporté à la justice légale ».

¹⁹¹⁸ CORNU (G.) (dir.), *Vocabulaire Juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 13^{ème} éd., 2020, 1091 p., spéc. pp. 408-409.

¹⁹¹⁹ MOLINIER (J.), « Principe – La non-reconnaissance d'un principe général d'équité par la Cour de justice de l'Union européenne », in LALUMIÈRE (C.) (dir.), *Abécédaire de droit de l'Union européenne : en l'honneur de Catherine Flaesch-Mougin*, Rennes, Presses universitaires de Rennes, coll. Droits européens, 662 p., pp. 431-443 citant BOLARD (V.), *L'équité dans la réalisation méthodique du droit privé – Principes pour un exercice rationnel et légitime du pouvoir de juger*, thèse, Paris I, 2006, 434 p.

¹⁹²⁰ *Ibid.*

¹⁹²¹ Sur ces deux formes de justice, voir VOGEL (K.), « World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments (Part III) », *Intertax*, 1988, n° 11, pp. 394-402. Pour des études récentes abordant ce point, voir par exemple GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, 2018, 385 p., spéc. p. 199 et s. ; VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 60. Cette dichotomie est reprise dans plusieurs documents institutionnels européens, voir par exemple le rapport du Comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises (ci-après « rapport Ruding »), 1992, p. 39 ; Commission européenne, 23 octobre 2001, *La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*, SEC(2001) 1681, p. 13 et p. 434.

¹⁹²² L'égalité fiscale interindividuelle est parfois qualifiée en doctrine d'« équité » entre contribuables pour souligner le fait qu'il ne s'agit pas d'une égalité arithmétique ; voir par exemple PICAUVET (E.), « Les fondements théoriques de l'intervention publique : L'équité dans l'impôt : principes généraux », *Le Budget de l'État, Cahiers français*, 1993, n° 261, pp. 93-97 ; VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 60.

¹⁹²³ Pour un aperçu des différentes formulations employées pour qualifier l'équité inter-nations dans la doctrine anglophone, voir LI (J.), « Improving Inter-Nation Equity through Territorial Taxation and Tax Sparing », *All Papers*, 2009, Paper 252, 32 p., spéc. p. 4 et références afférentes : « *Over the years, inter-nation equity has been variously described by Peggy and/or Richard Musgrave as an "equitable division of the tax revenue between countries," "the problem of tax shares in international business," and an equitable "allocation of*

définitive, du fait que ce concept présente, comme l'égalité, une double dimension. D'une part, l'équité fiscale interétatique correspond à l'idée d'un juste *rattachement* du revenu au(x) pays qui intervien(nen)t dans le processus de sa formation afin de ne pas nier leur droit de prélever une partie de la valeur qui se crée sur leur territoire¹⁹²⁴ ; elle touche ainsi aux règles de lien ou de rattachement (*nexus rules*). D'autre part, l'équité fiscale inter-nations implique un juste *partage* des droits d'imposition et donc des recettes fiscales qui en découlent¹⁹²⁵, ce que la doctrine désigne souvent par l'expression « *sharing the pie* »¹⁹²⁶ ; elle a ainsi des conséquences en matière de répartition (*allocation rules*).

418. Intérêt de la cohérence fiscale pour la justice fiscale interétatique dans le contexte européen.- Bien avant d'être formalisé sous les termes d'« équité inter-nations », l'objectif d'une juste répartition des droits d'imposer entre les États s'est conjugué à celui de libéralisation des échanges transfrontaliers pour structurer la fiscalité internationale¹⁹²⁷. Mais, comme le souligne Peggy Musgrave dans ses travaux, cette préoccupation est particulièrement exacerbée dans les unions économiques. En effet, et d'une part, cette question se pose avec une fréquence accrue puisque, en raison de l'intégration particulière des marchés des entités « fédérées », la mobilité des activités et des opérateurs est accrue, de sorte qu'il est fréquent qu'une proportion importante du capital investi dans une juridiction fiscale soit détenue par des non-

national gain and loss.” *Legal scholars have phrased inter-nation equity to be the “distribution among countries of the competence to tax”* ».

¹⁹²⁴ VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 224.

¹⁹²⁵ Voir notamment OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, BEPS Action 1 : Rapport final, 2015, p. 23, qui expose que l'équité entre États « est liée à l'allocation des profits et des pertes à l'échelle internationale et vise à assurer une répartition équitable entre les différents pays de la recette fiscale découlant des bénéfices générés par des activités transnationales ». Précédemment, voir Commission économique et financière de la SDN, *Rapport sur la double imposition présenté au Comité Financier par MM. Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp*, 5 avril 1923, p. 5 ; voir aussi le rapport Ruding, 1992, précité, p. 39 : « L'équité entre pays peut être définie comme la répartition équitable des recettes fiscales entre pays importateurs et pays exportateurs de capitaux ».

¹⁹²⁶ DE WILDE (M.), *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Amsterdam, IBFD, 2017, 770 p. ; voir aussi SCHÖN (W.), « International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I) », *World Tax Journal*, 2009, n° 1, pp. 67-114, spéc. 73.

¹⁹²⁷ Pour une étude détaillée de ce processus, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 58 et s. L'auteur évoque la conjugaison d'un objectif d'équité et d'un objectif d'efficacité (qu'il associe à la neutralité).

résidents¹⁹²⁸. D'autre part, politiquement, le caractère équitable (ou, du moins, perçu comme tel) des rapports entre les membres de l'union économique considérée se présente comme une condition fondamentale de sa légitimité et, partant, de sa pérennité.

Contrairement à la justice fiscale inter-individuelle (égalité fiscale) dont la conception est d'abord « domestique » avant d'être étendue au contexte transfrontalier, la justice fiscale interétatique (équité inter-nations) est un concept inter-systémique par nature¹⁹²⁹. L'enjeu est donc inverse ici : il s'agit d'incorporer cet idéal « international » dans la structure fédérative et intégrative de l'Union européenne. C'est dans cette perspective que les initiatives de cohérence fiscale (formelle et matérielle) identifiées dans la première partie de la thèse peuvent présenter un intérêt : elles permettent essentiellement de relayer et renforcer les équilibres internationaux classiques (Section 1), mais apportent également une contribution intéressante – bien que relativement marginale – pour leur évolution (Section 2).

Section 1 – Le renforcement des méthodes classiques d'équité fiscale

419. Préoccupation originelle. - Si l'on a pu prétendre que la recherche de l'équité interétatique n'a de sens que lorsque les rapports entre États sont économiquement très déséquilibrés (inéquitables)¹⁹³⁰ – ce qui exclurait assez largement le contexte européen¹⁹³¹ – cet objectif trouve en réalité une résonance importante en droit de l'Union européenne. La recherche d'un équilibre fiscal et financier entre les États transparaît d'ailleurs dès le rapport Neumark (1962) lorsque, tout en suggérant la mise

¹⁹²⁸ MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77, spéc. pp. 53-54.

¹⁹²⁹ L'enjeu se retrouve dans le contexte strictement international mais aussi au sein des États fédéraux. Nous recourrons au terme « inter-systémique » pour englober ces deux aspects.

¹⁹³⁰ BROOKS (K.), « Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value », in HEAD (J.) et KEVER (R.), (dir.), *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2009, 560 p., pp. 471-498, spéc. p. 493.

¹⁹³¹ Au début de la construction européenne, les États membres présentent des économies assez équilibrées. Des différences se creusent au fur et à mesure des élargissements successifs mais restent limitées.

en place d'un système de détermination unique du revenu imposable selon les règles de l'État de résidence, les auteurs envisagent une répartition ultérieure de l'assiette globale entre les différents États intéressés, « afin de ne pas trop favoriser les États du domicile »¹⁹³² est-il précisé. Ce type de préoccupation ressortira ensuite, de manière sous-jacente et dans une dimension résolument budgétaire, avec l'affaire du *British rebate*¹⁹³³. Enfin, le rapport Ruding (1992) intègre explicitement la locution « équité intracommunautaire » ou « équité multinationale » dans la sémantique fiscale européenne¹⁹³⁴. Si l'intégration de l'idée d'équité fiscale interétatique dans le droit de l'Union européenne impose de dépasser certaines difficultés (§ 1), les règles et principes de cohérence étudiés dans la première partie de cette thèse contribuent à relayer, voire à amplifier, cette exigence dans le contexte européen (§ 2).

§ 1. Les défis d'un relais efficace de l'équité fiscale

420. Rappels généraux sur les fondements de la compétence fiscale. - Les États peuvent fonder leur compétence fiscale à l'égard d'une situation donnée sur la base de deux théories, pas forcément exclusives l'une de l'autre¹⁹³⁵. Avec la théorie de la faculté, la compétence fiscale (illimitée) d'un État découle de l'existence de liens personnels étroits entre le contribuable et cet État. En pratique, cette approche

¹⁹³² Rapport du Comité fiscal et financier (ci-après « rapport Neumark »), 1962, p. 70 : « On peut estimer que la méthode qui conviendrait le plus parfaitement aux exigences d'un véritable marché commun, serait celle qui consisterait à centraliser les opérations d'assiette de l'impôt, c'est-à-dire la détermination du montant de la matière imposable pour les impôts sur le revenu global et sur les bénéfices des sociétés dans un seul État, qui serait normalement celui du domicile fiscal ou celui où la majeure partie des activités professionnelles est exercée. Un tel système, effectué selon des règles uniques d'assiette de la matière imposable, aurait l'avantage d'éliminer radicalement la double imposition à l'intérieur du marché commun. Afin de ne pas trop favoriser les États du domicile des ayants-droit du revenu, l'opération unique de détermination du revenu imposable devrait être suivie d'une répartition ultérieure de l'assiette entre les différents États intéressés ».

¹⁹³³ Pour mémoire, il s'agit d'un rabais sur la contribution britannique au budget européen, négocié par Mme Margaret Thatcher en 1984. La justification de cette exigence tenait à ce que le budget européen était largement affecté à la politique agricole qui bénéficiait peu au Royaume-Uni, d'où l'idée d'y contribuer le moins possible. Sur l'intérêt de cet épisode politique au regard de l'équité interétatique, voir GENSCHÉL (P.) et JECHTENFUCHS (M.), « Multilevel, not Federal. The EU, Taxation, and the State », Paper for Presentation (draft) at the Offene Sektionstagung der DVPW, Darmstadt, 13-14 July 2007, pp. 11-12.

¹⁹³⁴ Voir le rapport Ruding, 1992, précité, p. 210 ; Commission européenne, 23 octobre 2001, *La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*, SEC(2001) 1681, p. 434.

¹⁹³⁵ Pour une étude approfondie des fondements abstraits et concrets de la compétence fiscale, voir KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. pp. 144-191. Voir aussi VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 56 et s.

subjective fonde la compétence de l'État dans lequel le contribuable a sa résidence. À l'opposé, la théorie des services rendus justifie le déploiement d'une compétence fiscale par le fait que l'État a rendu un service au contribuable dans la conduite de ses activités. Cette approche objective suggère un rattachement matériel à tous les États impliqués dans le processus de création de valeur. Du point de vue de la justice fiscale interétatique, l'enjeu est donc d'attribuer et de répartir ces compétences légitimes de façon équitable et raisonnable. Cela suppose de déterminer, avant toutes choses, le(s) critère(s) d'une juste répartition des droits d'imposition. À cet égard, le standard le plus pertinent semble être la théorie de l'alléance économique qui fait la synthèse des deux approches précitées¹⁹³⁶ (A). L'intégration de ce standard dans le contexte européen est toutefois soumise à des contraintes juridiques (B).

A. L'identification d'un standard : la théorie de l'alléance économique

421. Difficultés à saisir l'équité entre États.- En ce qu'elle est une déclinaison de la justice¹⁹³⁷, l'idée d'équité (inter-nations) implique un jugement de valeur, nécessairement conditionné par l'environnement social et les sensibilités subjectives¹⁹³⁸. Elle est ainsi un concept difficile à saisir. Ainsi, dans les travaux de Peggy et Richard Musgrave¹⁹³⁹ – précurseurs dans la réflexion sur la légitimité des règles d'allocation¹⁹⁴⁰ et la formalisation doctrinale de l'équité inter-nations – cette notion est davantage présentée comme un outil de réflexion que comme un véritable standard substantiel¹⁹⁴¹. Dans le même ordre d'idée, le rapport Ruding (1992) affirme

¹⁹³⁶ En ce sens, voir la thèse de VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p.

¹⁹³⁷ Voir *ex multis* PETERS (C.), *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral series, 2013, 452 p., spéc. p. 88.

¹⁹³⁸ Sur ce point, voir notamment les développements de GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, vol. 41., 2018, 385 p., spéc. p. 200 : « a paramount feature of tax equity is its relativity: while it can be accepted that prevailing social values in a given time and space shape our understanding of equity, ultimately it involves individual value judgement ».

¹⁹³⁹ MUSGRAVE (R.) et MUSGRAVE (P.), « Inter-Nation Equity », in BIRD (R.) et HEAD (J.), *Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup*, Toronto, University of Toronto Press, 1972, 351 p., pp. 63-85.

¹⁹⁴⁰ PETERS (C.), *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral series, 2013, 452 p., spéc. p. 23.

¹⁹⁴¹ BROOKS (K.), « Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value », in HEAD (J.) et KEVER (R.), (dir.), *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in*

par exemple que l'équité « n'est guère utile pour la définition d'une politique fiscale, car il est souvent difficile de démontrer qu'une méthode de répartition des recettes fiscales [...] est plus équitable qu'une autre »¹⁹⁴². Il semble d'ailleurs qu'aujourd'hui encore il n'y ait pas de véritable consensus sur le contenu normatif de cet objectif (1) ni sur les modalités de sa mise en œuvre concrète puisqu'on peine à identifier le(s) standard(s) sur le(s)quel(s) l'indexer¹⁹⁴³. Une approche – celle par l'allégerance économique – est toutefois prévalente (2). Nous en présenterons les principales implications concrètes (3).

1. Différentes conceptions de l'équité entre États

422. À l'État de la résidence par nature et/ou à l'État de la source sur justification.- Dans les travaux de Peggy et Richard Musgrave¹⁹⁴⁴, l'équité entre États est conçue comme un enjeu d'attribution équitable entre les États des *gains et pertes* réalisés par un contribuable¹⁹⁴⁵, dans un référentiel où la légitimité de l'imposition dans l'État de résidence est pratiquement axiomatique¹⁹⁴⁶. Ainsi, l'équité opèrerait

Memory of Richard Musgrave, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2009, 560 p., pp. 471-498, spéc. p. 473 : l'auteur souligne que la contribution des Musgrave est fréquemment mal comprise sur ce point.

Dans le même sens, voir HONGLER (P.), *Justice in International Tax Law: A Normative Review of the International Tax Regime*, Amsterdam, IBFD, 2019, 581 p., spéc. pp. 407 et s., spéc. p. 409-410. Voir aussi AVI-YONAH (R.), « Globalization, tax competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State », *Harvard Law Review*, 2000, n°7, pp. 1573-1676, spéc. p. 1648 et s. ; FALCAO (T.), « Linking Policies: Inter-Nation Equity, Overseas Development Assistance, And Taxation », *Tax Notes International*, 17 septembre 2018, n° 12, pp. 1211-1217, spéc. p. 1216.

¹⁹⁴² Rapport Ruding, précité, p. 39.

¹⁹⁴³ En ce sens, voir notamment GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, vol. 41., 2018, 385 p., spéc. p. 206-207. L'auteur oppose, à cet égard, la justice inter-étatique à la justice inter-individuelle dont les standards (principe de capacité contributive et, dans une certaine mesure, principe du bénéfice) font l'objet d'un consensus.

¹⁹⁴⁴ Voir MUSGRAVE (R.) et MUSGRAVE (P.), « Inter-Nation Equity », in BIRD (R.) et HEAD (J.), *Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup*, Toronto, University of Toronto Press, 1972, 351 p., pp. 63-85.

¹⁹⁴⁵ Par opposition à un enjeu de répartition des recettes fiscales en tant que telles ; voir en ce sens BROOKS (K.), « Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value », in HEAD (J.) et KEVER (R.), (dir.), *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2009, 560 p., pp. 471-498, spéc. p. 474 ; voir aussi HONGLER (P.), *Justice in International Tax Law: A Normative Review of the International Tax Regime*, Amsterdam, IBFD, 2019, 581 p., spéc. pp. 407-410.

¹⁹⁴⁶ La position de Peggy et Richard Musgrave est très souvent comprise ainsi. Pour une restitution de cette position, voir PETERS (C.), *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral series, 2013, 452 p., spéc. p. 96. Certains auteurs nuancent tout de même cette perception en insistant sur le fait que « Musgrave's formulation of inter-nation equity suggests that source entitlement and residence

essentiellement pour saisir si, et dans quelle mesure, l'État de la source a le droit, lui aussi, d'imposer un revenu généré sur son territoire, alors même qu'une telle imposition viendrait réduire les « gains nationaux » rapatriés par le contribuable dans son État de résidence¹⁹⁴⁷.

423. À chaque État selon le lien d'allégeance économique.- Plus tard, sur la base de l'égalité souveraineté des États dont découle l'égalité valeur de leurs revendications en matière d'imposition des revenus transfrontaliers, d'autres auteurs comme Klaus Vogel¹⁹⁴⁸ puis le Professeur Nancy Kaufman¹⁹⁴⁹ ont attribué à l'idée d'équité fiscale un contenu normatif moins asymétrique en employant ce concept pour justifier tant la compétence fiscale de l'État de source que celle de l'État de résidence et pour déterminer, en aval du raisonnement, leurs proportions respectives¹⁹⁵⁰. Ces analyses s'inspirent essentiellement de la théorie de l'allégeance économique (*wirtschaftliche Zugehörigkeit*) développée initialement par Georg von Schanz¹⁹⁵¹ à la fin du XIX^{ème}

entitlement stand on equal footing » tout en concédant que « [Musgrave's] primary issue in inter-nation equity is the source country's share in international income arising within its borders » ; voir en ce sens LI (J.), « Improving Inter-Nation Equity through Territorial Taxation and Tax Sparing », *All Papers*, 2009, Paper 252, 32 p., spéc. p. 8. Quoi qu'il en soit, cette focalisation sur la légitimité du droit d'imposition de l'État de la source est contestée par une partie de la doctrine ultérieure, notamment VOGEL (K.), « World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments (Part III) », *Intertax*, 1988, n° 11, pp. 394-402, spéc. p. 398 ; voir également sur cette controverse, GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, vol. 41., 2018, 385 p., spéc. pp. 205-207.

¹⁹⁴⁷ MUSGRAVE (R.) et MUSGRAVE (P.), « Inter-Nation Equity », in BIRD (R.) et HEAD (J.), *Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup*, Toronto, University of Toronto Press, 1972, 351 p., pp. 63-85. Dans les écrits de Peggy Musgrave, les revenus des résidents sont perçus comme un « gain national » de cet État puisque c'est bien « l'État du domicile qui offre le cadre juridique et économique permettant à ses contribuables de générer de la valeur en tout lieu » ; sur cette analyse, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 60. Peggy et Richard Musgrave avancent quatre critères susceptibles de fonder le droit d'imposition de l'État de la source : les avantages fournis par cet État aux investisseurs étrangers (c'est-à-dire le principe du bénéfice), le principe de la souveraineté territoriale qui permet l'imposition des revenus réalisés dans cet État, l'idée de loyer économique dû à l'État de source ou encore des conditions de justice distributive appliquées au niveau international.

¹⁹⁴⁸ VOGEL (K.), « World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments (Part I) », *Intertax*, 1988, n° 8-9, pp. 216-229, spéc. p. 220.

¹⁹⁴⁹ KAUFMAN (N.), « Fairness and the Taxation of International Income », *Law & Policy in International Business*, 1998, n° 26, pp. 145-203 ; KAUFMAN (N.), « Equity Considerations in International Taxation », *Brooklyn Journal of International Law*, 2001, n° 4, pp. 1464-1470.

¹⁹⁵⁰ Sur cette tendance doctrinale, voir GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, vol. 41., 2018, 385 p., spéc. p. 207.

¹⁹⁵¹ La théorie de « l'allégeance économique » (*wirtschaftliche Zugehörigkeit*) est attribuée à Georg von Schanz ; VON SCHANZ (G.), « Zur Frage Der Steuerpflicht », *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, 1892, n° 2, pp. 1-74. Comme le remarque Andréas Kallergis, cette théorie a connu plusieurs consécutions qui

siècle, qui consiste à expliquer le rattachement d'un contribuable à une compétence fiscale étatique par le lien entre ses intérêts économiques et l'économie étatique dont il profite, soit en y *produisant* ses revenus au moyen d'une activité (allégeance active) soit en les y *possédant*, voire en les y *consommant* (allégeance passive)¹⁹⁵². Concrètement, le principe d'allégeance économique veut que tout opérateur économique qui obtient des bénéfices significatifs grâce à une communauté économique paie un impôt à cette communauté¹⁹⁵³.

424. À chaque État selon ses besoins.- Enfin, en tant que déclinaison de la justice fiscale, l'équité entre États a parfois été conçue en doctrine comme une exigence de redistribution au niveau interétatique, et non plus simplement interindividuel. L'objectif en serait de rééquilibrer les rapports entre pays exportateurs de capitaux (généralement développés) et pays importateurs de capitaux (généralement moins développés) en répartissant les droits d'imposer de façon à favoriser les seconds par

représentent des idées assez différentes malgré un nom commun ; voir KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 258 et note de bas de page 207. En outre, d'autres auteurs rejoignent cette théorie en la désignant différemment (voir par exemple DIETSCH (P.), *Catching Capital: The Ethics of Tax Competition*, New York, Oxford University Press, 2015, 264 p. qui parle de « membership principle »).

¹⁹⁵² La distinction entre l'allégeance économique active et passive se retrouve déjà chez ALLIX (E.), « La condition des étrangers au point de vue fiscal », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 61, 1937, pp. 540-636, spéc. p. 560 cité par KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 259, voir aussi DEBELVA (F.), « Fairness and International Taxation: Star-Crossed Lovers? », *World Tax Journal*, 2018, n° 4, pp. 563-583, spéc. p. 574.

¹⁹⁵³ PINTO (D.), *E-commerce and source-based income taxation*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral Series, 2003, 244 p., spéc. p. 196. Dans sa théorie, Georg von Schanz préconise à cet égard des proportions : trois quarts au pays de la source et un quart au pays de résidence. Voir en ce sens STEICHEN (A.), « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 243-279, spéc. p. 262.

rapport aux premiers¹⁹⁵⁴. Pareille conception s'avère toutefois très délicate à mettre en œuvre politiquement¹⁹⁵⁵ et reste essentiellement extra-juridique¹⁹⁵⁶.

Parmi ces différentes options, c'est l'approche par l'alléance économique qui est dominante.

2. Prédominance de l'approche par l'alléance économique

425. Dans les travaux de la SDN.- La théorie de l'alléance économique a inspiré les premiers travaux entrepris par la Société des Nations dans les années 1920. En effet, après avoir examiné différentes approches – notamment la théorie des bénéficiaires (alors appelée « théorie de la contrepartie ») qui semblait avoir été supplantée, en grande partie, par la théorie des capacités contributives –, les quatre économistes¹⁹⁵⁷ mandatés par la Société des Nations pour amorcer les travaux de coordination internationale visant à éliminer les doubles impositions avaient opté pour une troisième voie, synthétisant le substrat des deux premières¹⁹⁵⁸. Ils affirmaient dans leur rapport de 1923 que « *the taxing rights of each state involved should be determined by reference to the level of the taxpayers economic interests in that state, weighted against his economic*

¹⁹⁵⁴ Sur cette idée de redistribution, voir les réflexions proposées par MUSGRAVE (R.) et MUSGRAVE (P.), « Inter-Nation Equity », in BIRD (R.) et HEAD (J.), *Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup*, Toronto, University of Toronto Press, 1972, 351 p., pp. 63-85, spéc. p. 74 ; MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSSSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77, spéc. pp. 53-54. Voir aussi EASSON (A.), « Fiscal Degradation and the Inter-nation Allocation of Tax Jurisdiction », *EC Tax Review*, 1996, n° 3, pp. 112-113 ; voir aussi PETERS (C.), *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral series, 2013, 452 p., cité par KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 671 ; ABBAS (M.), *Inter-nation tax equity: An enquiry into the distributive justice concerns of international tax allocations between countries*, thèse, Queen's University (Canada), 2016, 417 p. ; FALCAO (T.), « Linking Policies: Inter-Nation Equity, Overseas Development Assistance, And Taxation », *Tax Notes International*, 17 septembre 2018, n° 12, pp. 1211-1217, spéc. p. 1216.

¹⁹⁵⁵ ABBAS (M.), *Inter-nation tax equity: An enquiry into the distributive justice concerns of international tax allocations between countries*, thèse, Queen's University (Canada), 2016, 417 p., spéc. p. 39 ; voir aussi FALCAO (T.), « Linking Policies: Inter-Nation Equity, Overseas Development Assistance, And Taxation », *Tax Notes International*, 17 septembre 2018, n° 12, pp. 1211-1217, spéc. p. 1216.

¹⁹⁵⁶ KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 671.

¹⁹⁵⁷ MM. Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp.

¹⁹⁵⁸ Voir en ce sens l'analyse de VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 53.

interests in other states »¹⁹⁵⁹. Ils poursuivaient : « *the liability [of the taxpayer] should be divided among the tax districts according to his relative interests in each* »¹⁹⁶⁰.

426. L'ère BEPS.- Les évolutions récentes de la fiscalité internationale indiquent que le principe d'une imposition fondée sur l'allégeance économique continue de constituer l'approche dominante. En effet, les travaux actuels de réforme des standards fiscaux internationaux pour mieux lutter contre l'érosion des bases imposables et les transferts de bénéfices (travaux « BEPS ») se réclament itérativement des bases posées par la Société des Nations et identifient la théorie de l'allégeance économique comme un « concept clé »¹⁹⁶¹ de la fiscalité internationale.

Si certains auteurs considèrent la notion d'allégeance économique trop « vague »¹⁹⁶² et pas « assez juridique »¹⁹⁶³ pour constituer un véritable principe normatif¹⁹⁶⁴, plusieurs

¹⁹⁵⁹ SDN, Commission économique et financière, *Rapport sur la double imposition*, présenté au Comité Financier par MM. Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp, 5 avril 1923 (ci-après le « Rapport de 1923 »), pp. 22-23.

¹⁹⁶⁰ *Ibid.*

¹⁹⁶¹ OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, BEPS Action 1 : Rapport final, 2015, p. 28 : « le groupe avait identifié la notion d'allégeance économique comme concept clé pour la conception d'un système fiscal international ». On notera que le rapport de 1923 ne fait pas un lien explicite entre l'allégeance économique et le concept d'équité inter-nations qui n'était pas forgé en tant que tel à l'époque. La doctrine reconstitue toutefois ce lien *a posteriori* ; voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p. ; voir ABBAS (M.), *Inter-nation tax equity: An enquiry into the distributive justice concerns of international tax allocations between countries*, thèse, Queen's University (Canada), 2016, 417 p., spéc. p. 83. On notera que les travaux BEPS constatent – pour le déplorer – qu'il est, par exemple, aujourd'hui « possible d'être fortement impliqué dans la vie économique d'un autre pays, c'est-à-dire de traiter avec des clients situés dans ce pays par le truchement d'internet, sans y avoir d'implantation imposable » (emphase ajoutée par nos soins) (OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, p. 9). Au contraire, l'ambition actuelle est de « mieux aligner les droits d'imposer sur l'activité économique » (OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, p. 11).

¹⁹⁶² AVI-YONAH (R.), « Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State », *Harvard Law Review*, 2000, n°7, pp. 1573-1676, spéc. p. 1648.

¹⁹⁶³ VON BAR (L.), « Observations sur les principes du droit international concernant les impôts et notamment les doubles impositions », *Revue de droit international et de législation comparée*, 1900, pp. 534-454, spéc. p. 442, note 2 ; voir aussi VOGEL (K.), « World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments (Part I) », *Intertax*, 1988, n° 8-9, pp. 216-229, spéc. p. 220. Voir également KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 259.

¹⁹⁶⁴ KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. pp. 262-263. D'autres auteurs remettent en cause la pertinence-même de cette notion pour répartir la compétence fiscale ; voir EASSON (A.), « Fiscal Degradation and the Inter-nation Allocation of Tax Jurisdiction », *EC Tax Review*, 1996, n° 3, pp. 112-113.

implications concrètes du principe d'allégeance économique en tant que standard d'équité inter-nations peuvent tout de même être identifiées.

3. *Implications concrètes*

427. Critères d'allégeance.- L'allégeance économique peut tenir à différents facteurs. En décomposant le cycle de création de la valeur imposable¹⁹⁶⁵, le rapport de 1923 identifie quatre facteurs susceptibles de témoigner d'un lien économique avec un territoire donné : (i) l'origine des richesses ou revenus, (ii) la localisation matérielle des richesses ou revenus, (iii) la faculté de faire valoir ses droits sur ces richesses ou revenus et (iv) le lieu de la résidence ou du domicile de la personne habilitée à disposer de ces richesses ou revenus. Les auteurs du rapport remarquaient toutefois que « les éléments les plus importants [sont] l'origine de la richesse et la résidence ou domicile du propriétaire qui consomme la richesse »¹⁹⁶⁶. En effet, ces deux facteurs saisissent les phases essentielles du processus de création de la valeur, à savoir sa production (dans l'État de la source) ainsi que sa possession et sa consommation (généralement dans l'État de la résidence). Pour les besoins de notre analyse, nous retiendrons donc que l'allégeance économique repose sur les critères de l'exercice de l'activité à l'origine de la production du revenu et de la possession ou consommation du revenu.

428. Rattachement des revenus (*nexus*).- La conséquence primaire du standard d'imposition selon l'allégeance économique – qui constitue le postulat de base de la théorie de Georg von Schanz – est si simple qu'elle est rarement débattue mais il peut être utile de la rappeler à titre liminaire : en l'absence d'allégeance économique avec une juridiction donnée, ou en présence d'un lien d'allégeance économique trop ténu,

¹⁹⁶⁵ Sur l'importance de la décomposition du cycle et, plus généralement, sur cette méthode, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 33 et s. Cette décomposition du processus de création de la valeur imposable apparaît fondamentale pour identifier les États y ayant contribué et dans quelle mesure. D'ailleurs, comme le soulignent les auteurs du rapport de 1923, il arrive que « des opérations productives aient été bien conduites et aient donné des profits et que l'ensemble de ces excellents résultats soit ruiné par une mauvaise vente ». Dans une telle situation, il demeure juste de rétribuer « les pays dans lesquels ont été réalisés ces stades rémunérateurs de l'opération ». D'où l'intérêt de cette décomposition.

¹⁹⁶⁶ SDN, Rapport de 1923, p. 28. Les quatre économistes précisent que « les deux autres éléments peuvent parfois prendre de l'importance, bien que, dans la plupart des cas, ils n'aient de valeur que pour confirmer les revendications portant sur l'origine ou sur le domicile ».

un contribuable ne devrait pas être tenu à une allégeance fiscale envers cette juridiction¹⁹⁶⁷. Inversement, lorsqu'une allégeance économique significative est matérialisée, l'État concerné doit pouvoir légitimement imposer la valeur rattachable à son territoire.

429. Répartition des droits d'imposer.- Lorsque les différents critères d'allégeance ne sont pas concentrés dans la même juridiction – ce qui est l'hypothèse de travail en fiscalité internationale –, il apparaît une pluralité d'allégeances. La théorie de l'allégeance économique va alors opérer pour déterminer dans quel(s) lieu(x) les intérêts économiques du contribuable sont prépondérants ; elle revêt alors sa fonction de clé de répartition des compétences fiscales¹⁹⁶⁸. Il ne s'agit cependant pas d'un exercice facile¹⁹⁶⁹. Chaque type de revenu présentant une rationalité économique spécifique, il faut adopter une méthodologie cédulaire¹⁹⁷⁰ qui, dans les grandes lignes, est très marquée par la *summa divisio* entre revenus « actifs », qui résultent directement des facteurs de production matériels et/ou humains de l'entreprise (usines, ateliers, employés, agents commerciaux, machines, etc.), et « passifs », qui viennent rémunérer l'attente de l'investisseur ayant placé ses capitaux^{1971,1972}.

En ce qui concerne les revenus actifs, la mise en œuvre de facteurs de production matériels et/ou humains de l'entreprise sur le territoire d'un État y crée indéniablement des intérêts économiques. En application de la théorie de l'allégeance économique¹⁹⁷³, on doit alors reconnaître à cet État (source) une compétence fiscale prioritaire, à condition que ces intérêts économiques y soient suffisamment significatifs, c'est-à-dire

¹⁹⁶⁷ Voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 32 qui exprime clairement cette idée.

¹⁹⁶⁸ Cette fonction ressort clairement du rapport de 1923 puisqu'il y est fait référence aux « principes qui doivent régir la répartition fiscale idéale des impôts » ; SDN, Rapport de 1923, p. 23.

¹⁹⁶⁹ SDN, Rapport de 1923, p. 30.

¹⁹⁷⁰ Sur cette méthode et son application, voir les développements détaillés de VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 49 et s.

¹⁹⁷¹ La souscription au capital d'une entreprise donne droit à des dividendes, un prêt donne droit à des intérêts, la concession d'un brevet à des redevances.

¹⁹⁷² Sur ces définitions classiques, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 35.

¹⁹⁷³ Il s'agit de la conception originelle de la fiscalité internationale, avant qu'elle ne soit perturbée par de nouveaux modèles économiques, comme ceux des grandes entreprises du secteur numérique. Sur ce sujet, voir *infra*, §§ 452 et s.

que la présence (l'activité) du contribuable dans cet État soit suffisamment intense pour participer à sa vie économique au point de relever de sa compétence¹⁹⁷⁴. En revanche, « faute d'intégration réelle à la vie économique de l'État de source, il est impossible de considérer que l'interaction entre cet État et le contribuable est assez affirmée pour que puisse naître une compétence fiscale susceptible de remettre en cause celle de l'État du domicile »¹⁹⁷⁵. En droit conventionnel, cette condition est vérifiée grâce à différents outils, selon le type de revenus concerné. Mener une analyse cédulaire exhaustive dépasserait le cadre de cette thèse ; nous nous contenterons donc d'illustrer notre propos par des références aux deux catégories de revenus actifs les plus classiques : les revenus d'emploi (salaires) et les bénéfices d'entreprises. Pour les premiers, l'intensité des intérêts économiques dans l'État de la source s'apprécie en fonction d'un critère de présence sur le territoire de plus de 183 jours par an (article 15 du modèle OCDE). Pour les seconds, l'insertion suffisante dans la vie économique de l'État de source se mesure à l'existence d'un établissement stable (lecture combinée des articles 5 et 7 du modèle OCDE)¹⁹⁷⁶.

Quant aux revenus passifs, les implications concrètes de la théorie de l'allégerance économique sont moins évidentes car elles varient selon le postulat économique retenu. Si l'on considère que le revenu passif vient rémunérer l'activité d'un investisseur, les intérêts économiques apparaîtront prépondérants dans l'État de résidence de cet investisseur. Inversement, si l'on considère que le revenu passif est produit par la mise en œuvre matérielle des capitaux initialement investis – ce qui est l'approche actuellement dominante – une autre légitimité concurrente apparaît et s'ajoute à la

¹⁹⁷⁴ En ce sens, voir notamment, pour les revenus d'entreprise : OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, 2014, C (5), § 42.11. Pour plus de détails, voir les explications de VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 154.

¹⁹⁷⁵ VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 154.

¹⁹⁷⁶ L'art. 7 du modèle de convention de l'OCDE prévoit en effet que « les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé », auquel cas, « les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable [...] sont imposables dans l'autre État »¹⁹⁷⁶. Cette règle doit être appréhendée en combinaison avec l'art. 5 du modèle OCDE qui définit l'établissement stable comme une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce son activité (comme, notamment, un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, voire un chantier, sous certaines conditions).

précédente : celle de l'État dans lequel le revenu est produit (source)¹⁹⁷⁷. Le modèle conventionnel de l'OCDE tend à s'aligner sur la seconde approche, du moins pour les dividendes et les intérêts, puisqu'il accorde des droits concurrents aux États de résidence et de source, ce qui se traduit par un mécanisme de retenue à la source, pour les dividendes (article 10 du modèle OCDE) et les intérêts (article 11 du modèle OCDE). Pour les redevances, en revanche, la compétence a été attribuée au seul État de l'inventeur (article 12 du modèle OCDE).

Si le principe de l'allégeance économique semble constituer le prisme dominant pour organiser une juste répartition des droits d'imposer et, par voie de conséquence, garantir l'équité fiscale entre États, l'épanouissement de ce standard dans le contexte du droit de l'Union européenne est soumis à certaines contraintes.

B. Les contraintes du contexte européen

430. Un stade avancé de coopération économique.- Si la doctrine peine à s'accorder pour définir, de façon positive, la nature exacte de l'Union européenne¹⁹⁷⁸, il est clair que l'ordre juridique de cette organisation régionale ne se résume pas à un ordre juridique international au sens strict¹⁹⁷⁹. Il s'agit au contraire d'un projet d'intégration économique régionale avancée qui prend la forme d'une union économique et monétaire¹⁹⁸⁰. Ce contexte fédératif (*lato sensu*) génère, comme le

¹⁹⁷⁷ VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 207.

¹⁹⁷⁸ Pour un panorama détaillé des thèses en présence, voir BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. pp. 101-118.

¹⁹⁷⁹ En ce sens, voir BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. pp. 634-635. Sur la nature juridique de l'Union européenne, voir nos développements proposés dans l'introduction de cette thèse, *supra* § 24.

¹⁹⁸⁰ Plus qu'une coopération économique, qu'une zone de libre-échange ou qu'une union douanière, l'Union européenne est, depuis le traité de Maastricht, une véritable union économique et monétaire qui repose sur un marché intérieur ainsi qu'une harmonisation (partielle) des politiques économiques, de manière à déboucher sur une union monétaire (et, dans une certaine mesure, une monnaie unique). Le traité de Maastricht prévoit une intégration en trois étapes successives : libéralisation des mouvements de capitaux en 1990, convergence des politiques économiques en 1994 et union monétaire en 1999. Sur l'union économique et monétaire, voir MARTUCCI (F.), *L'ordre économique et monétaire de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne, 2016, 1271 p. Plus généralement, sur les stades de l'intégration économique, voir BALASSA (B.), *The Theory of Economic Integration*, London, Allen and Unwin, 1961, 304 p.

souligne Peggy Musgrave dans ses travaux, des enjeux spécifiques en matière d'équité inter-nations¹⁹⁸¹, notamment en raison de l'objectif exacerbé de neutralité fiscale dont la conciliation avec celui d'une juste répartition des droits d'imposer n'est pas forcément évidente (1). On remarquera en outre qu'aucune disposition de droit de l'Union européenne ne protège explicitement l'équité fiscale entre États ni le principe de l'allégeance économique (2).

1. Neutralité fiscale et juste répartition

431. Neutralité fiscale.- Pour qu'une union économique puisse réaliser ses objectifs il est nécessaire que les mécanismes du marché que l'on entend créer ne soient pas perturbés par « l'offre d'avantages ou l'application de pénalisations venant fausser les conditions de concurrence »¹⁹⁸². Déclinée sur le terrain fiscal, cette consigne implique que l'impôt n'ait « ni pour but, ni pour résultat d'exercer une pression sur les contribuables pour les inciter à une action ou à une abstention quelconque »¹⁹⁸³, l'idée étant de recréer l'idéal du « *non-tax world* »¹⁹⁸⁴. Autrement dit, l'impôt ne doit pas influencer les prises de décisions des investisseurs, que ce soit quant au type d'investissement effectué, à la forme de financement choisi (dette ou capital), à la forme juridique de la structure créée (société ou société de personnes)¹⁹⁸⁵ ou encore,

¹⁹⁸¹ MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77, spéc. pp. 53-54.

¹⁹⁸² VAIL (M.), *Marché intérieur et neutralité de l'impôt direct*, thèse, Paris II, 2011, 322 p. citant CASTAGNÈDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Fiscalité, 4^{ème} éd., 2010, 638 p., p. 18.

¹⁹⁸³ DUVERGER (M.), *Finances publiques*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Themis, 9^{ème} éd., 1978, 452 p., spéc. p. 135 cité par JARNEVIC (J.-P.), « Interventionnisme et neutralité fiscale », in *L'interventionnisme économique de la puissance publique : études en l'honneur du doyen Georges Péquignot*, Montpellier, Éditions du Centre d'études et de recherches administratives de Montpellier, 1984, vol. 2, pp. 381-392.

¹⁹⁸⁴ Sur cette idée, voir SHAHEEN (F.), « International Tax Neutrality: Reconsiderations », *Virginia Tax Review*, 2007, n° 1, pp. 203-240 ; SHAHEEN (F.), « International Tax Neutrality: Revisited », *Tax Law Review*, 2010-2011, n° 2, pp. 131-148.

¹⁹⁸⁵ HASEN (D.), « Tax Neutrality and Tax Amenities », *Florida Tax Review*, 2012, n° 2, pp. 57-127, spéc. pp. 78-81 ; DE WILDE (M.), *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Amsterdam, IBFD, 2017, 770 p., spéc. pp. 72-73 ; VAIL (M.), *Marché intérieur et neutralité de l'impôt direct*, thèse, Paris II, 2011, 322 p., spéc. p. 51 et s. ; VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 84 et s. ; GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, vol. 41., 2018, 385 p., spéc. pp. 213 et s.

pour ce qui nous intéresse ici plus particulièrement, au lieu d'investissement¹⁹⁸⁶. Sur ce dernier point, la neutralité fiscale implique que soient prohibées « les mesures [...] protectionnistes ou discriminatoires, le soutien [...] aux exportations ou la pénalisation des importations, les dispositions en faveur du déploiement extérieur des entreprises nationales ou, au contraire, celles tendant à renforcer l'attractivité d'un territoire »¹⁹⁸⁷.

À partir de ces définitions, il demeure toutefois difficile de dégager un concept uniforme de neutralité fiscale¹⁹⁸⁸. Différentes théories ont été avancées et nous en présenterons ici les deux principales. Si l'on se place du point de vue des exportations de capitaux (*capital export neutrality* ou « CEN »), un système fiscal est neutre – c'est-à-dire qu'il n'a pas d'incidence sur le lieu où les entreprises ou les particuliers décident d'investir – dès lors qu'il « applique aux investisseurs du pays exportateur de capitaux le même taux d'imposition marginal effectif sur les revenus d'investissements similaires qu'ils investissent dans l'économie nationale ou à l'étranger »¹⁹⁸⁹. Cette approche serait réalisée si les revenus n'étaient imposés que dans le pays de résidence de l'investisseur, sans aucune discrimination entre les revenus d'origine nationale et les revenus d'origine étrangère, selon la méthode du bénéficiaire mondial. Dans l'hypothèse où des impôts seraient perçus à la source par le pays importateur de capitaux, une CEN pure exigerait alors que ces impôts étrangers soient intégralement imputables sur l'impôt dû dans l'État de résidence, ou que soit accordé un crédit d'impôt intégral (remboursable, le cas échéant) pour les impôts payés à l'étranger¹⁹⁹⁰.

¹⁹⁸⁶ VAIL (M.), *Marché intérieur et neutralité de l'impôt direct*, thèse, Paris II, 2011, 322 p. citant CASTAGNÈDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Fiscalité, 4^{ème} éd., 2010, 638 p., p. 18.

¹⁹⁸⁷ *Ibid.* On se concentre ici sur la neutralité d'un point de vue géographique. La neutralité peut aussi, par exemple, être déclinée à propos de la forme légale des sociétés en exigeant qu'une réglementation ne favorise le choix d'une forme ou d'une autre. Voir sur ce sujet DEWILDE (M.), *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Amsterdam, IBFD, 2017, 770 p., spéc. pp. 72-73.

¹⁹⁸⁸ Sur les différentes formes de neutralité, voir notamment le rapport Ruding, 1992, précité, pp. 35 et s. Voir aussi VAIL (M.), *Marché intérieur et neutralité de l'impôt direct*, thèse, Paris II, 2011, 322 p., spéc. p. 51 et s. qui envisage, avec plus ou moins de conviction, cinq formes possibles de neutralité fiscale ; également VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., pp. 84 et s. ; GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, vol. 41., 2018, 385 p., spéc. pp. 213 et s.

¹⁹⁸⁹ Rapport Ruding, 1992, précité, p. 17 ainsi que pp. 35 et s.

¹⁹⁹⁰ Sur le fonctionnement de la CEN, voir *ex multis* KNOLL (M.), « Reconsidering International Tax Neutrality », *Tax Law Review*, 2010-2011, n° 2, pp. 99-130, spéc. pp. 105-107 ; MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in

Au contraire, si l'on se place du point de vue de l'importation de capitaux (*capital import neutrality* ou « CIN »), le système serait considéré comme neutre lorsque « les offreurs nationaux et étrangers de capitaux sur un marché national donné obtiennent le même taux de rendement après impôt sur des investissements similaires sur ce marché »¹⁹⁹¹. Cette approche suggère donc que le revenu des investissements étrangers bénéficie d'une exemption fiscale dans le pays exportateur de capitaux (État de résidence des investisseurs) et soit imposé uniquement sur une base « territoriale » dans l'État de la source¹⁹⁹².

La neutralité fiscale est une préoccupation fondamentale dans les unions économiques¹⁹⁹³ car il est capital d'éviter que ne se produisent des distorsions dans l'allocation des ressources au sein du marché créé. On ne s'étonnera donc pas que les institutions des Communautés puis de l'Union européenne se soient montrées particulièrement attentives à ce que « les investissements en capital ne soient pas détournés de leur emploi les plus productifs [*sic*] – c'est-à-dire ceux qui produisent les taux de rendement avant impôt les plus élevés – vers d'autres où ils sont moins productifs, mais où ils ont un rendement après impôt supérieur en raison de leur traitement fiscal relativement favorable »¹⁹⁹⁴. Mais, dès lors qu'en l'absence d'une harmonisation complète des bases et taux d'imposition, il est évidemment impossible de satisfaire la CEN et la CIN simultanément¹⁹⁹⁵, le processus d'intégration européenne combine ces deux conceptions¹⁹⁹⁶.

CNOSSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77, spéc. pp. 53-54. Ces éléments sont également repris dans le rapport Ruding, 1992, précité, p. 17 ainsi que pp. 35 et s.

¹⁹⁹¹ Rapport Ruding, 1992, précité, p. 17 ainsi que pp. 35 et s.

¹⁹⁹² Sur le fonctionnement de la CIN, voir *ex multis* KNOLL (M.), « Reconsidering International Tax Neutrality », *Tax Law Review*, 2010-2011, n° 2, pp. 99-130, spéc. pp. 107-121. Ces éléments sont repris dans le rapport Ruding, 1992, précité, pp. 35 et s.

¹⁹⁹³ MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, pp. 46-77 ; voir aussi DE WILDE (M.), *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Amsterdam, IBFD, 2017, 770 p., spéc. pp. 72 et s.

¹⁹⁹⁴ Rapport Ruding, 1992, précité, p. 35.

¹⁹⁹⁵ VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., pp. 84 et s. ; GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, vol. 41., 2018, 385 p., spéc. pp. 213 et s.

¹⁹⁹⁶ Rapport Ruding, 1992, précité, pp. 35 et s.

432. Neutralité et juste répartition : contradiction apparente.- Dans la mesure où l'objectif de neutralité fiscale se focalise sur le traitement des contribuables tandis que l'équité interétatique est un concept qui cible les gouvernements¹⁹⁹⁷, on peut s'interroger sur les modalités de combinaison de ces deux objectifs. En doctrine, l'équité et la neutralité sont généralement considérées comme les principes d'une taxation saine¹⁹⁹⁸ mais sont présentées de manière bien distincte et parallèle. Pour certains auteurs, par exemple, « la finalité du partage juste des ressources fiscales [...] n'est pas forcément compatible avec la promotion de la neutralité fiscale »¹⁹⁹⁹. D'autres estiment qu'aucune théorie ne permet « la création d'un ordre fiscal [...] qui soit à la fois juste et efficace [*nda* : c'est-à-dire neutre, dans la sémantique employée par l'auteur] »²⁰⁰⁰.

Dans la rhétorique institutionnelle actuelle, les idées d'équité (ou justice ; *fairness* en anglais) et d'efficacité (que l'on fait généralement correspondre à la neutralité) sont souvent combinées, comme en témoignent le plan d'action intitulé *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne*²⁰⁰¹ ou encore la communication intitulée *Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique*²⁰⁰². Mais, en réalité, ces prises de position ciblent essentiellement l'équité inter-étatique et inter-individuelle, sans explorer la neutralité, ce qui semble confirmer la tendance à une prise en charge plutôt parallèle, et non commune, de ces deux objectifs.

L'intégration européenne visant principalement à mettre en place un marché « intérieur » qui se rapproche d'un marché domestique, la préoccupation relative à la

¹⁹⁹⁷ Voir sur ce point LI (J.), « Improving Inter-Nation Equity through Territorial Taxation and Tax Spring », *All Papers*, 2009, Paper 252, 32 p.

¹⁹⁹⁸ Voir par exemple DE WILDE (M.), *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Amsterdam, IBFD, 2017, 770 p., pp. 52 et s.

¹⁹⁹⁹ KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 669.

²⁰⁰⁰ Sur cette dichotomie, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 58 et s. ainsi que pp. 83 et s., not. p. 99.

²⁰⁰¹ Commission européenne, 17 juin 2015, *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires*, COM(2015) 302 final.

²⁰⁰² Commission européenne, 21 septembre 2017, *Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique*, COM(2017) 547 final.

neutralité fiscale au sein de cet espace a longtemps été prépondérante, au détriment – du moins apparent – de l’optique *interétatique*²⁰⁰³. À cette première contrainte s’ajoute le fait que le droit de l’Union européenne ne contient pas de protection explicite de la théorie de l’allégeance économique ni de l’équité entre États.

2. Absence de protection explicite dans le droit de l’Union

433. Silence du droit écrit.- Au niveau européen, à partir du rapport Ruding (1992), les institutions souscrivent explicitement à un objectif d’ « équité entre pays »²⁰⁰⁴, qu’elles associent aux « principes de priorité du pays de la source, de non-discrimination et de réciprocité »²⁰⁰⁵. Pour autant, la théorie de l’allégeance économique n’est pas explicitement protégée par le droit de l’Union européenne. En raison du silence des traités à l’égard de la fiscalité directe, le droit primaire écrit ne fait aucune mention d’une règle d’imposition en fonction de l’allégeance économique. Le droit dérivé ne contient pas non plus de référence explicite en ce sens. Plus encore, la Cour de justice rappelle régulièrement que, sauf mesures ponctuelles d’harmonisation, le droit de l’Union européenne ne prescrit pas de règles de rattachement ni de règles de répartition des compétences fiscales²⁰⁰⁶. Les États

²⁰⁰³ En ce sens, sur les rapports entre justice interindividuelle et justice interétatique, voir ZALASINSKI (A.), « The Limits of the EC Concept of ‘Direct Tax Restriction on Free Movement Rights’, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity », *Intertax*, 2009, n° 5, pp. 282-297 ; DEBELVA (F.), « Fairness and International Taxation: Star-Crossed Lovers? », *World Tax Journal*, 2018, n° 4, pp. 563-583, spéc. p. 581.

²⁰⁰⁴ Rapport Ruding, 1992, précité, p. 39 (équité entre pays) ainsi que p. 210 (équité intracommunautaire).

²⁰⁰⁵ *Ibid.* Ces trois conséquences sont toutefois sujettes à discussion. Concernant la réciprocité des taux ; voir MUSGRAVE (R.) et MUSGRAVE (P.), « Inter-Nation Equity », in BIRD (R.) et HEAD (J.), *Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup*, Toronto, University of Toronto Press, 1972, 351 p., pp. 63-85, spéc. p. 74 et BROOKS (K.), « Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value », in HEAD (J.) et KEVER (R.), (dir.), *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2009, 560 p., pp. 471-498, spéc. p. 478. En outre, la relation entre réciprocité des taux et non-discrimination est délicate, notamment dans le contexte de la fiscalité des entreprises ; voir MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77, spéc. p. 51. Quant à l’imposition dans le pays de la source, elle se discute pour les revenus passifs (voir *supra* § 429, ainsi qu’*infra* § 438).

²⁰⁰⁶ CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, aff. C-336/96, *Rec.* p. I-2793, points 23 et 53.

membres « demeurent compétents pour définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir de taxation »²⁰⁰⁷.

434. Absence de rattachement à un principe général du droit.- Dans le silence des textes, il convient encore de s'interroger sur la possibilité d'une protection de la théorie de l'alléance économique par le truchement d'un principe général. À cet égard, on peut envisager l'hypothèse d'un principe général d'équité²⁰⁰⁸, qui pourrait servir de support adéquat à cette théorie. Toutefois, malgré des références jurisprudentielles²⁰⁰⁹ ou textuelles²⁰¹⁰ occasionnelles et une rhétorique fiscale institutionnelle évoquant souvent l'équité²⁰¹¹, cette notion n'est pas protégée sous la forme d'un principe général de droit en l'état actuel du développement du droit de l'Union²⁰¹². Au mieux, le « principe d'équité » se confond, d'après la Cour de justice, avec le principe d'égalité²⁰¹³, qui concerne d'ailleurs bien davantage les rapports entre individus que les

²⁰⁰⁷ CJCE (gde ch.), 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, aff. C-524/04, *Rec.* p. I-2107, point 49 ; dans le même sens CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, précité, points 24, 30 et 31 ; CJCE, 7 septembre 2006, *N.*, aff. C-470/04, *Rec.* p. I-7409, points 44-45 ; CJUE, 24 octobre 2019, *BU c. État belge (indemnités pour personnes handicapées)*, aff. C-35/19, ECLI:EU:C:2019:894, point 31, CJUE, 30 avril 2020, *Istituto nazionale della previdenza sociale*, aff. jtes C-168/19 et C-169/19, ECLI:EU:C:2020:338, point 16.

²⁰⁰⁸ Sur ce sujet, en droit général de l'Union européenne, voir MOLINIER (J.), « Principe – La non-reconnaissance d'un principe général d'équité par la Cour de justice de l'Union européenne », in LALUMIÈRE (C.) (dir.), *Abécédaire de droit de l'Union européenne : en l'honneur de Catherine Flaesch-Mougin*, Rennes, Presses universitaires de Rennes, coll. Droits européens, 662 p., pp. 431-443. Pour un focus sur les questions fiscales, voir MOLINIER (J.), « L'équité dans la jurisprudence fiscale communautaire », in QUÉROL (F.), *Variations sur le thème de l'équité fiscale, Recueil d'études en l'honneur du Professeur Gérard Tournier*, Toulouse, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, 2010, 328 p., pp. 169-194.

²⁰⁰⁹ La première décision allant en ce sens semble être l'arrêt CJCE, 29 septembre 1998, *First City Trading*, aff. C-263/97, *Rec.* p. I-5537. Plus implicitement ensuite, TPICE, 31 mai 2005, *Comune di Napoli c. Commission*, aff. T-272/02, *Rec.* p. II-1849 ; Trib. UE, 24 mars 2011, *FRA.BO SpA c. Commission*, aff. T-381/06, *Rec.* p. II-66 ; Trib. UE (ord.), 22 janvier 2013, *Cooperativa Mare Azzurro c. Commission*, aff. T-218/00, ECLI:EU:T:2013:27.

²⁰¹⁰ Voir notamment l'art. 83 du règlement (CE) n° 450/2008 du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2008 établissant le code des douanes communautaire, *JOUE* n° L 145 du 4 juin 2008, pp. 1-64. Voir aussi l'art. 9 de la directive 69/335/CEE du Conseil du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, *JOCE* n° L 249 du 3 octobre 1969 pp. 25-29.

²⁰¹¹ On notera que la référence à l'équité fiscale est très présente dans la rhétorique institutionnelle post-BEPS : voir par exemple Commission européenne, 17 juin 2015, *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires*, COM(2015) 302 final.

²⁰¹² Voir en particulier l'arrêt TPICE, 7 décembre 2004, *Koninklijke Cooperatie Cosun c. Commission*, aff. T-240/02, *Rec.* p. II-4237, dans lequel le Tribunal adhère au scepticisme de la Commission européenne à l'égard d'un « prétendu principe d'équité » et rejette finalement le recours.

²⁰¹³ Voir en ce sens CJCE, 26 octobre 2006, *Koninklijke Cooperatie Cosun c. Commission*, aff. C-248/04, *Rec.* p. I-10211, point 85.

rapports entre États²⁰¹⁴. Cette piste n'est donc pas concluante en l'état actuel du développement du droit de l'Union européenne.

En dépit des incertitudes conceptuelles qui entourent, dans une certaine mesure, le standard de l'imposition selon l'allégeance économique et malgré les contraintes du contexte européen en la matière, le système fiscal de l'Union européenne n'ignore pas les enjeux de l'équité fiscale inter-nations. C'est d'ailleurs au moyen des règles et principes de cohérence présentés dans la première partie de la thèse que les équilibres internationaux classiques sont relayés voire amplifiés, de façon à renforcer la justice et donc la légitimité matérielle du système mis en place.

§ 2. *L'intérêt de la cohérence fiscale pour relayer la théorie de l'allégeance économique*

435. Répartition et allocation.- Une imposition respectueuse de la théorie de l'allégeance économique légitime l'attribution de droits d'imposer aux États auprès desquels le contribuable a développé des intérêts économiques et suppose, le cas échéant, de répartir ces droits en accordant une priorité à l'État sur le territoire duquel les intérêts économiques du contribuable sont prépondérants. Cette juste répartition des *droits d'imposer* (A) est conditionnée, en amont, par un rattachement pertinent des *revenus* (bases d'imposition) aux juridictions concernées (B).

A. L'intérêt de la cohérence pour la répartition équitable des droits d'imposition

436. Renvoi général aux positionnements étatiques.- Ainsi que l'admet la Commission européenne elle-même, « il est souvent difficile de démontrer qu'une méthode de répartition des recettes fiscales entre États membres est plus équitable qu'une autre »²⁰¹⁵. Au contraire, l'enjeu de l'équité fiscale semble se manifester

²⁰¹⁴ Pour un exemple du recours à la notion d'équité fiscale au sens d'une égalité fiscale interindividuelle recoupant le principe des facultés contributives, voir CJCE, 12 décembre 2002, *De Groot*, aff. C-385/00, *Rec.* p. I-11819.

²⁰¹⁵ Rapport Ruding, 1992, précité, p. 39.

essentiellement en creux, c'est-à-dire par l'exclusion des méthodes qui seraient « politiquement inacceptables pour certains États »²⁰¹⁶. De ce constat découle une tendance générale – soutenue par les différentes formes de cohérence qui imprègnent le droit de l'Union européenne – à un retrait derrière les positionnements étatiques (1). Cependant, les modalités européennes d'articulation (cohérence formelle) et de convergence téléologique (cohérence matérielle) des systèmes fiscaux se révèlent capables d'orienter progressivement le système fiscal de l'Union vers un équilibre interétatique propre. Cela se manifeste surtout pour les revenus passifs (2) mais pourrait également valoir pour les revenus actifs (3).

1. Relais des positionnements étatiques

437. Intérêt de la cohérence formelle et matérielle pour relayer les équilibres conventionnels et unilatéraux. - Comme le rappelle régulièrement la Cour de justice de l'Union européenne, le droit de l'Union ne prescrit pas, sauf quelques mesures ponctuelles d'harmonisation, de règles de rattachement ni de règles de répartition des compétences fiscales²⁰¹⁷ entre les États membres. Par conséquent, ceux-ci « demeurent compétents pour définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir de taxation »²⁰¹⁸.

En ce qui concerne le positionnement conventionnel en particulier, le postulat selon lequel les conventions internationales représentent la concrétisation archétypique d'un principe de répartition des droits d'imposer selon la théorie de l'allégeance économique invite à considérer que toute forme de cohérence qui consiste à renvoyer vers ces textes présente nécessairement un intérêt au regard de l'équité fiscale inter-nations. Ainsi, par

²⁰¹⁶ *Ibid.* : « L'équité ne peut être considérée comme un problème que dans la mesure où certaines méthodes de répartition des recettes fiscales résultant d'une plus grande mobilité des facteurs et de la matière imposable sont politiquement inacceptables pour certains États membres ».

²⁰¹⁷ CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, aff. C-336/96, précité, points 23 et 53.

²⁰¹⁸ CJCE (gde ch.), 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, aff. C-524/04, *Rec. p. I-2107*, point 49 ; dans le même sens CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, aff. C-336/96, précité, points 24, 30 et 31 ; CJCE, 7 septembre 2006, *N.*, aff. C-470/04, *Rec. p. I-7409*, points 44-45 ; CJUE, 24 octobre 2019, *BU c. État belge (indemnités pour personnes handicapées)*, aff. C-35/19, ECLI:EU:C:2019:894, point 31, CJUE, 30 avril 2020, *Istituto nazionale della previdenza sociale*, aff. jtes C-168/19 et C-169/19, ECLI:EU:C:2020:338, point 16.

exemple, l'ancien article 220 CEE, qui incitait les États membres à parfaire leur réseau conventionnel et que nous avons présenté dans le premier chapitre de notre étude en tant que modalité de cohérence formelle²⁰¹⁹ participait à assurer la justice fiscale interétatique au sein de l'Union européenne.

Plus généralement, que l'on s'attache au positionnement conventionnel ou unilatéral, il faut souligner combien la dynamique de convergence autour des libertés de circulation participe au relais des équilibres interétatiques consacrés par les États membres. En effet, le principe de non-discrimination que véhiculent ces libertés fait corps avec une justification dont l'objet est précisément de protéger la justice fiscale interétatique, telle que concrétisée par les conventions et/ou les règles unilatérales de droit fiscal international : la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition²⁰²⁰.

Comme nous l'avons déjà exposé précédemment²⁰²¹, cette défense revêt une dimension résolument *interétatique*²⁰²² et vise à empêcher qu'un contribuable ne soit mis en mesure de perturber la répartition des droits d'imposer définie ou convenue par les États en choisissant librement le lieu où seraient pris en compte ses revenus. Autrement dit, elle protège les conceptions étatiques de l'équité fiscale et permet même aux États de prendre des mesures pour « prévenir les comportements de nature à compromettre [leur droit] d'exercer [leur] compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur [leur] territoire »²⁰²³.

²⁰¹⁹ Voir *supra* §§ 61 et s.

²⁰²⁰ Sur le lien entre cette justification et l'équité inter-nations, voir notamment WEBER (D.), « An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification », *EC Tax Review*, 2015, n° 1, pp. 43-54, spéc. p. 54 ; ENGLISCH (J.), « Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two) », *European Taxation*, 2004, n° 8, pp. 355-363, spéc. p. 357.

²⁰²¹ Voir *supra* §§ 248 et s.

²⁰²² Certains auteurs insistent sur cette dimension interétatique qui la distingue de la justification fondée sur la cohérence du système fiscal ; voir *ex multis*, WEBER (D.), « An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification », *EC Tax Review*, 2015, n° 1, pp. 43-54, spéc. p. 54 ; ENGLISCH (J.), « Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two) », *European Taxation*, 2004, n° 8, pp. 355-363, spéc. p. 357.

²⁰²³ CJUE, 28 février 2013, *Beker*, aff. C-168/11, ECLI:EU:C:2013:117, point 57 et CJUE, 12 décembre 2013, *Imfeld et Gracet*, aff. C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, point 75 ; CJUE, 4 juillet 2013, *Argenta Spaarbank*, aff. C-350/11, EU:C:2013:447, point 53 ; CJUE, 10 mai 2012, *Santander Asset Management*, aff. jtes C-338/11 à C-347/11, ECLI:EU:C:2012:286, point 47.

Si les équilibres conventionnels de répartition des droits d'imposer sont soutenus et relayés par certaines dynamiques européennes de cohérence fiscale, on peut également observer que la combinaison de certaines formes de cohérence permet le développement d'équilibres interétatiques spécifiques, notamment en matière de revenus passifs.

2. Imposition des revenus passifs par l'État de résidence

438. Position du problème.- Comme nous l'avons évoqué précédemment, les implications de la théorie de l'allégeance économique pour les revenus passifs varient selon le postulat économique retenu. Si l'on considère que le revenu passif est produit par la mise en œuvre matérielle des capitaux initialement investis, tant l'État de résidence de l'investisseur que l'État dans lequel le revenu est produit (source)²⁰²⁴ sont légitimes à taxer. C'est l'approche suivie par le modèle conventionnel de l'OCDE en ce qui concerne les dividendes et les intérêts (articles 10 et 11 du modèle OCDE qui prévoient la possibilité d'une retenue à la source). Si l'on considère que le revenu passif vient uniquement rémunérer l'activité de l'investisseur, les intérêts économiques apparaîtront prépondérants dans l'État de résidence de cet investisseur. C'est la logique qui imprègne l'article 12 du modèle OCDE qui, pour les redevances, attribue le droit d'imposer au seul État de l'inventeur.

En droit de l'Union européenne, en raison de l'objectif de neutralité fiscale, les institutions se sont toujours montrées réticentes à l'égard des techniques internationales d'imposition à la source. Dès le rapport Neumark (1962), les experts européens ont estimé qu'il n'était « ni nécessaire ni désirable de pousser, à l'intérieur du marché commun, le principe d'imposition au pays de la source du revenu aussi loin que dans les relations avec des pays tiers ». Ils poursuivaient : « Plus on s'éloigne du principe d'imposition à l'endroit du domicile fiscal, plus la pluralité des impositions diverses dans le sein de la Communauté risque de créer des situations contraires à celles d'un

²⁰²⁴ VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 207.

marché intérieur et de dévier d'une imposition globale au taux progressif applicable selon la législation du domicile »²⁰²⁵.

439. Incidence de la cohérence formelle : suppression des retenues à la source.-

Suivant cette ligne de raisonnement, il fut envisagé dès 1975²⁰²⁶ de limiter les taux de retenues à la source sur les flux de dividendes mais ce projet n'aboutit pas. C'est finalement au travers des initiatives européennes d'articulation des systèmes fiscaux (cohérence formelle) que le basculement vers un droit exclusif d'imposition à l'État de résidence pour les revenus passifs est réalisé²⁰²⁷. En effet, la directive « intérêts-redevances »²⁰²⁸ et, probablement de façon implicite, la directive « épargne »²⁰²⁹ – toutes deux discutées dans les premiers chapitres de cette thèse auxquels nous renvoyons pour de plus amples détails²⁰³⁰ – suppriment (ou suggèrent implicitement de supprimer) les retenues à la source sur les flux d'intérêts et redevances entrant dans leur champ d'application. Quant à la directive « mère-fille »²⁰³¹, elle agit sur la double imposition juridique en supprimant également les retenues à la source sur les flux de

²⁰²⁵ Rapport Neumark, 1962, précité, p. 73.

²⁰²⁶ Voir Commission européenne, proposition de directive pour l'harmonisation des systèmes d'impôts sur les sociétés et des régimes de retenues à la source du 23 juillet 1975, *JOCE* n° C 253 du 5 novembre 1975, pp. 2-8, qui proposait de limiter le taux de retenue à la source sur les dividendes à 25% (art. 14). Cette mesure est justifiée, dans les considérants introductifs de la proposition, par l'ambition d'assurer « à la fois la neutralité et la justice fiscales ».

²⁰²⁷ Sur l'intérêt des directives en ce sens, voir notamment MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 193.

²⁰²⁸ Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (dite « intérêts-redevances »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

²⁰²⁹ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (dite « épargne »), *JOCE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48 révisée par la directive 2014/48/CE, *JOUE* n° L 111 du 15 avril 2014, pp. 50-78 et aujourd'hui abrogée. Ce texte ne prohibait pas explicitement l'application d'une retenue à la source ; il semble toutefois que le mécanisme d'échange d'informations mis en place eût vocation à assurer la taxation effective des revenus de l'épargne dans l'État de résidence (considérant 8 et art. 1), la double imposition devant préférablement être éliminée. Dans sa jurisprudence, la CJUE a qualifié cette directive de « mesure [...] d'harmonisation visant à l'élimination de double imposition » ; voir en ce sens, par exemple, CJCE (gde ch.), 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, aff. C-513/04, *Rec.* p. I-10967, points 22 ; CJUE, 15 avril 2010, *CIBA*, aff. C-96/08, *Rec.* p. I-2911, point 27. À noter que les États qui n'avaient pas accepté le système d'échange d'informations pouvaient (et devaient) pratiquer une retenue à la source qui était reversée à 75% à l'État de résidence.

²⁰³⁰ Voir *supra* § 114 et s. ainsi que § 170.

²⁰³¹ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9 refondue par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

dividendes. Certes, nous verrons dans le paragraphe suivant que le droit d'imposition n'est pas pour autant attribué à l'État de la résidence du bénéficiaire (investisseur) mais cela tient à la prise en compte d'un objectif complémentaire d'élimination de la double imposition économique²⁰³².

440. Contribution de la cohérence matérielle fondée sur les libertés de circulation : censure des retenues à la source « entravantes ».- Pour les situations qui sont hors du champ des directives que l'on vient d'évoquer, les États membres conservent en principe le droit de prévoir des impositions à la source. En effet, dans l'arrêt *Truck Center*²⁰³³ (2008), la Cour de justice a validé le principe même de ces retenues en estimant que, dès lors que les flux d'intérêts domestiques et les flux sortants donnaient lieu à des impositions distinctes fondées sur des bases juridiques différentes, les sociétés résidentes et non résidentes ne se trouvaient pas dans la même situation en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt, ce qui justifiait l'application de techniques d'imposition différentes et notamment, de retenues à la source pour les flux sortants.

La jurisprudence ultérieure a toutefois réduit – progressivement mais assez considérablement – la portée pratique de cette décision. En effet, les retenues à la source sont régulièrement stigmatisées par la Cour de justice dès lors qu'elles apparaissent comme discriminatoires. Tel est notamment le cas lorsque, à la retenue à la source pratiquée dans la situation transfrontalière ne correspond aucune imposition dans la situation domestique²⁰³⁴ ou lorsque la retenue est pratiquée à l'égard d'un contribuable (société) déficitaire²⁰³⁵. Certains auteurs considèrent d'ailleurs que le fait

²⁰³² La directive supprime également l'imposition au niveau de la société mère (investisseur) pour ne laisser subsister que le droit de l'État de la source d'imposer les revenus actifs de la filiale productrice des revenus. Il s'agit d'une répartition des droits d'imposer adaptée au contexte européen en ce qu'elle tient compte de l'objectif de neutralité de l'impôt au sein du marché intérieur. Sur ce sujet, voir MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSSSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77, spéc. p. 51.

²⁰³³ CJCE, 22 décembre 2008, *Truck Center*, aff. C-282/07, *Rec.* p. I-10767.

²⁰³⁴ CJUE, 10 mai 2012, *Santander Asset Management*, aff. jtes C-338/11 à C-347/11, ECLI:EU:C:2012:286. Voir aussi CJUE, 21 juin 2018, *Fidelity Funds*, aff. C-480/16, ECLI:EU:C:2018:480 ; dans le même sens, avec des États tiers, voir CJUE, 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, aff. C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249 ; CJUE, 13 novembre 2019, *College Pension Plan of British Columbia*, aff. C-641/17, ECLI:EU:C:2019:960.

²⁰³⁵ CJUE, 22 novembre 2018, *Sofina*, aff. C-575/17, ECLI:EU:C:2018:943. Sur cette affaire, se reporter à nos développements proposés *supra* §§ 386 et s.

qu'un État impose les revenus passifs des assujettis non résidents devrait toujours être considéré comme une restriction fiscale dès lors que ce traitement conduit à une double imposition juridique²⁰³⁶.

Sans remettre totalement en cause le principe même d'une imposition des revenus passifs dans l'État de la source, l'articulation formelle et la convergence matérielle des systèmes fiscaux réduisent progressivement la pratique des retenues à la source²⁰³⁷. La cohérence contribue ainsi à ancrer le système fiscal de l'Union européenne dans une certaine conception de l'équité inter-nations qui, si elle diverge parfois des compromis retenus par l'OCDE, n'en constitue pas moins l'une des déclinaisons de la théorie de l'allégeance économique. Le renforcement de la cohérence systémique pourrait également participer au renforcement de l'imposition des revenus actifs dans l'État de la source.

3. *Imposition des revenus actifs par l'État de la source*

441. Position du problème.- Comme nous l'avons déjà évoqué, en ce qui concerne les revenus actifs, la théorie de l'allégeance économique impose de reconnaître à l'État de la source une compétence fiscale prioritaire lorsque les intérêts économiques du contribuable y sont suffisamment significatifs²⁰³⁸, c'est-à-dire lorsque le contribuable est bien intégré à la vie économique locale parce qu'il y passe beaucoup de temps (personne physique) ou qu'il y dispose d'un établissement stable (entreprise)²⁰³⁹.

²⁰³⁶ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 190 et s.

²⁰³⁷ Explicitement en ce sens, en explorant plus spécifiquement l'impact de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne sur la législation française, voir VILLETTE (V.), « Retenues à la source et droit de l'Union : des espèces en voie de disparition », *Revue de jurisprudence fiscale*, 2020, n° 2, pp. 135-142.

²⁰³⁸ En ce sens, voir notamment, pour les revenus d'entreprise : OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, 2014, C (5), § 42.11. Pour plus de détails, voir les explications de VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 154.

²⁰³⁹ En droit conventionnel, cela se traduit notamment par l'attribution d'un droit d'imposer à l'État d'activité lorsque le contribuable personne physique y est présent plus de 183 jours par an (art. 15 du modèle OCDE sur l'imposition des salaires) ou lorsqu'une entreprise y dispose d'un établissement stable (lecture combinée des art. 5 et 7 du modèle OCDE sur les bénéfices d'entreprise). En ce sens, voir notamment, pour les revenus d'entreprise : OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, 2014, C (5), § 42.11. Pour plus de détails, voir les explications de VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 154.

442. Intérêt actuel de la cohérence formelle : imposition des revenus d'entreprises dans l'État d'activité.- En l'état actuel du droit de l'Union européenne, peu de textes abordent les revenus actifs. On notera tout de même que la directive « mère-fille »²⁰⁴⁰ présente un intérêt à cet égard puisque, en recherchant la neutralité fiscale et l'élimination de la double imposition économique qui affecte les flux de dividendes distribués par une filiale à sa société mère, le texte supprime l'imposition au niveau de la mère pour ne laisser subsister que le droit d'imposer de l'État de la source sur la base taxable de la filiale (dont les revenus actifs sont ensuite distribués et deviennent, pour l'actionnaire, des revenus passifs)²⁰⁴¹.

443. Intérêt potentiel de la cohérence matérielle : vers une censure des impositions « entravantes » mises en place par l'État de résidence ?- Comme le relève le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte, « le fait que l'État de résidence impose un contribuable qui a été assujéti à l'impôt par l'État de la source, et le conduise [...] à subir une double imposition juridique, "gêne" ce contribuable » car il est taxé plus lourdement que s'il n'avait pas exercé ses libertés de circulation. Bien que la jurisprudence actuelle n'aille pas encore en ce sens, on pourrait envisager de considérer qu'en raison de cette imposition à l'étranger, la situation du contribuable ayant exercé ses libertés de circulation soit matériellement différente de celle du contribuable statique. Cette ligne de raisonnement permettrait de qualifier de restriction l'imposition par l'État de résidence de revenus actifs perçus dans un autre État où ils sont déjà taxés²⁰⁴² et donc de garantir l'imposition des revenus actifs dans le seul État

²⁰⁴⁰ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9 refondue par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

²⁰⁴¹ Voir en ce sens MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSSSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77, spéc. p. 51. Voir aussi MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 190 et s.

²⁰⁴² MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 190 et s.

de source, ce qui serait conforme aux prescriptions de la théorie de l'allégerance économique.

Si les dynamiques de cohérence fiscale au sein de l'Union tiennent largement compte de la nécessité de garantir une *répartition* équitable des droits d'imposer, leur intérêt est plus marqué en amont du raisonnement, c'est-à-dire au stade du *rattachement* des revenus aux juridictions fiscales pertinentes.

B. L'intérêt de la cohérence pour le juste rattachement des bases d'imposition

444. Allocation et anti-abus.- Avant même de songer aux règles de répartition des droits d'imposition, la mise en œuvre correcte de la théorie de l'allégerance économique suppose que les revenus d'un contribuable soient bien rattachés à l'État grâce auquel ils ont été générés, à titre prépondérant. Autrement dit, les contribuables ne doivent pas avoir la possibilité de choisir librement à quelle juridiction rattacher leurs revenus. On ne s'étonnera donc pas que les enjeux liés à l'allocation et à l'anti-abus apparaissent généralement comme les deux faces d'une même pièce²⁰⁴³ et fassent l'objet de certaines réponses communes. Deux outils conventionnels, que la cohérence européenne relaie fermement et amplifie, illustrent ce phénomène : le principe de pleine concurrence (1) et le critère du bénéficiaire effectif (2).

1. Principe de pleine concurrence

445. Position du problème.- La répartition des droits d'imposer consacrée dans les conventions fiscales internationales est avant tout pensée en prenant pour référence des contribuables indépendants. Or, lorsque des entités fiscales (filiales ou établissements stables) présentent des liens de dépendance – c'est-à-dire qu'elles font partie d'un

²⁰⁴³ Sur le lien entre allocation et anti-abus, voir BROOKS (K.), « Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value », in HEAD (J.) et KEVER (R.), (dir.), *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2009, 560 p., pp. 471-498, spéc. p. 490 ; voir EASSON (A.), « Fiscal Degradation and the Inter-nation Allocation of Tax Jurisdiction », *EC Tax Review*, 1996, n° 3, pp. 112-113.

même groupe international – elles sont en mesure de « modifier les conditions de leurs relations contractuelles (par exemple en fixant des prix qui diffèrent des prix pratiqués sur le marché pour des transactions similaires) »²⁰⁴⁴, ce qui leur permet de « déplacer arbitrairement de la matière imposable d’une juridiction à l’autre »²⁰⁴⁵. Parce qu’une telle manipulation de l’allocation des *bases* d’imposition (amont du raisonnement) viendrait priver d’effet tous les efforts de répartition équitable des *droits* d’imposer (aval du raisonnement), il est crucial de se prémunir contre ce risque. Pour ce faire, le droit fiscal international exige que les transactions intra-groupe « miment »²⁰⁴⁶ celles qui auraient été réalisées si ces entreprises avaient été indépendantes, c’est-à-dire qu’elles respectent le principe de « pleine concurrence » (*arm’s length principle*)²⁰⁴⁷. Ce principe est soutenu notamment par l’article 9 du modèle OCDE qui aborde la question des ajustements corrélatifs en matière de prix de transfert, et est précisé par des lignes directrices (*guidelines*) publiées par l’OCDE²⁰⁴⁸.

Aussi précises que les orientations de l’OCDE puissent être sur ce sujet, elles restent des textes de *soft law* qui ne sont pas forcément explicitement repris au niveau national. On ne trouve d’ailleurs, par exemple, pas de référence directe à ces textes en droit français, irlandais ou luxembourgeois, même si le droit interne intègre généralement leur contenu de manière implicite. Or, l’importance de ce principe en tant que critère d’allocation des ressources permettant de déterminer la « valeur de marché équitable »²⁰⁴⁹ ou comme critère de « répartition équitable des recettes fiscales entre

²⁰⁴⁴ VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 158

²⁰⁴⁵ *Ibid.*

²⁰⁴⁶ *Ibid.*

²⁰⁴⁷ Le principe de pleine concurrence est consacré dans les premiers modèles de convention fiscale et remplit une double fonction d’allocation de la base imposable et d’anti-abus ; voir TODHE (F.), « The Rise of an (Autonomous) Arm’s Length Principle in EU State Aid Rules? », *European State Aid Law Quarterly*, 2019, n° 3, pp. 249-263 ; BURIK (S.) et LAZAROV (I.), « Between State Aid and the Fundamental Freedoms: The Arm’s Length Principle and EU Law », *Common Market Law Review*, 2019, n° 4, pp. 905-948, spéc. p. 921 ; BONNICI (R.), « The European Commission’s Arm’s Length Standard: Relationship and Compatibility with the Arm’s Length Principle under Transfer Pricing », *International Transfer Pricing Journal*, 2019, n° 1, pp. 57-64.

²⁰⁴⁸ OCDE, *Principes de l’OCDE applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, 2017, 667 p.

²⁰⁴⁹ Rapport Ruding, 1992, précité, p. 41.

les pays »²⁰⁵⁰ est depuis longtemps reconnue par les institutions européennes. Il était donc crucial de le relayer fermement en droit de l'Union européenne.

446. Intérêt de la cohérence formelle par la convention d'arbitrage : renvoi aux principes de l'OCDE.- Plusieurs dynamiques de cohérence animant le droit de l'Union européenne permettent de relayer et de renforcer le caractère contraignant du principe de pleine concurrence. Tout d'abord, la Convention d'arbitrage, présentée dans le premier chapitre de cette thèse²⁰⁵¹, reprend la lettre de l'article 9 du modèle OCDE et relaie ainsi ce standard en l'imposant aux États membres dans les litiges liés aux prix de transfert. Plus encore, le code de conduite sur la mise en œuvre effective de cette convention²⁰⁵² fait explicitement référence aux lignes directrices de l'OCDE et au principe de pleine concurrence en tant que standard décisionnel²⁰⁵³.

447. Intérêt de la cohérence matérielle fondée sur la libre concurrence : caractère impératif du principe de pleine concurrence.- La cohérence matérielle génère, quant à elle, une véritable amplification du principe de pleine concurrence au sein du contexte européen. En effet, non seulement il a été itérativement accepté et validé sur le fondement des libertés de circulation²⁰⁵⁴, mais il a surtout progressivement été, sous l'impulsion de la Commission et avec le soutien de la Cour de justice, intégré

²⁰⁵⁰ Commission européenne, COM(2015) 302 final, p. 3.

²⁰⁵¹ Voir *supra* §§ 73 et s.

²⁰⁵² Conseil de l'Union européenne, 30 décembre 2009, *Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées*, JOUE n° C 322 du 30 décembre 2009, pp. 1-10.

²⁰⁵³ Art. 6 § 1 du Code de conduite. Cet article concerne les procédures amiables mais la doctrine s'accorde pour estimer que ce standard doit également être appliqué pour les procédures d'arbitrage. Voir notamment PIT (H.M.), « Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention (1) », *EC Tax Review*, 2015, n° 1, pp. 15-33.

²⁰⁵⁴ La Cour de justice a eu plusieurs fois à connaître des législations des États membres sur les prix de transfert qui sanctionnent les déviations du principe de pleine concurrence. Même lorsqu'elles sont discriminatoires (parce qu'applicables aux seules situations transfrontalières), elles sont acceptées par la Cour de justice qui les considère justifiées par la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition. Au stade de la proportionnalité la Cour précise tout de même que le contribuable doit être mis en mesure de produire des éléments concernant des raisons commerciales expliquant cette déviation du principe de pleine concurrence. Voir les arrêts CJUE, 21 janvier 2010, *Société de gestion immobilière (SGI)*, aff. C-311/08, *Rec. p. I-487* ; voir aussi CJCE, 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst*, aff. C-324/00, *Rec. p. I-11779* ; CJUE, 31 mai 2018, *Hornbach-Baumarkt*, aff. C-382/16, *ECLI:EU:C:2018:366*. En jurisprudence française, voir notamment CE, 9 novembre 2015, *Sté Sodirep Textiles*, n° 370974.

dans l'article 107 TFUE, ce qui a pour effet de lui conférer un caractère particulièrement contraignant.

Dans une affaire *Belgique et Forum 187 c. Commission* (2006)²⁰⁵⁵ qui portait sur un recours en annulation contre une décision de la Commission identifiant une aide, la Cour de justice avait jugé que « pour examiner si la détermination des revenus imposables, telle que prévue dans le régime des centres de coordination [litigieux], procur[ait] un avantage à ces derniers, il y a[vait] lieu [...] de comparer ledit régime à celui de droit commun fondé sur la différence entre produits et charges pour une entreprise exerçant ses activités dans des conditions de libre concurrence »²⁰⁵⁶. Puis elle avait ajouté que « l'exclusion [des frais de personnel et des charges financières] servant à la détermination des revenus imposables desdits centres ne permet[ait] pas d'aboutir à des prix de transfert proches de ceux qui seraient pratiqués dans des conditions de libre concurrence »²⁰⁵⁷, ce qui, selon elle, procurait un avantage aux centres de coordination²⁰⁵⁸. Par conséquent l'analyse de la Commission était correcte.

Fort de cette victoire contentieuse, la Commission européenne a ensuite élaboré une position plus précise qu'elle a formalisée dans la communication de 2016 sur la notion d'aide d'État²⁰⁵⁹. Selon elle, le principe de pleine concurrence « fait [...]

²⁰⁵⁵ CJCE, 22 juin 2006, *Belgique et Forum 187 ABSL c. Commission*, aff. jtes C-182/03 et C-217/03, *Rec.* p. I-5479.

²⁰⁵⁶ La décision de la Commission concluait, entre autres, que la méthode de détermination du revenu imposable dans le cadre de ce régime conférait un avantage sélectif aux centres de coordination. Le régime en cause était fixé à un montant forfaitaire, correspondant à un pourcentage du montant total des dépenses et des frais de fonctionnement desquels étaient exclus les frais de personnel et les charges financières ; voir CJCE, 22 juin 2006, *Belgique et Forum 187 ABSL c. Commission*, aff. jtes C-182/03 et C-217/03, précité, point 95. À noter que la décision de la Commission européenne adoptée dans l'affaire belge peut être confrontée à une décision du 13 mai 2003 concernant le régime français des quartiers généraux, dans laquelle la Commission européenne ne recourt pas au même raisonnement (Commission européenne, 13 mai 2003, décision 2004/76/CE concernant le régime d'aide d'État mis à exécution par la France en faveur des quartiers généraux et centres de logistique [notifiée sous le numéro C(2003) 1483], *JOUE* n° L 23 du 28 janvier 2004, pp. 1-13).

²⁰⁵⁷ CJCE, 22 juin 2006, *Belgique et Forum 187 ABSL c. Commission*, aff. jtes C-182/03 et C-217/03, précité, point 96.

²⁰⁵⁸ *Id.*, point 97.

²⁰⁵⁹ Commission européenne, *Communication relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne*, C(2016) 2946, *JOUE* n° C 262, 19 juillet 2016, p. 1 à 50, ci-après « communication de 2016 ». À noter que, dans la version préparatoire de ce texte (2014), aucune référence au principe de pleine concurrence n'était incluse (le document est accessible à l'adresse suivante :

https://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf).

nécessairement partie intégrante de l'appréciation [...], au regard de l'article 107, paragraphe 1, du traité, des mesures fiscales accordées aux sociétés d'un groupe, indépendamment de la question de savoir si un État membre a incorporé ce principe dans son système juridique national et sous quelle forme »²⁰⁶⁰. Elle poursuit : « le principe de pleine concurrence appliqué par la Commission pour apprécier les décisions en matière de prix de transfert au regard des règles relatives aux aides d'État est donc une application de l'article 107, paragraphe 1, du traité, qui interdit l'inégalité de traitement en matière d'imposition des entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique similaire. *Ce principe doit obligatoirement être respecté par les États membres* et les règles fiscales nationales ne sont pas exclues de son champ d'application »²⁰⁶¹.

Développée dans les investigations récentes (à partir de 2014) ciblant des multinationales (affaires *Starbucks*²⁰⁶², *Fiat*²⁰⁶³, *Amazon*²⁰⁶⁴ et *Apple*²⁰⁶⁵, ainsi que la procédure relative au régime belge des « *bénéfices excédentaires* »²⁰⁶⁶), cette approche a été validée par le Tribunal de l'Union européenne, y compris lorsque l'État membre concerné n'avait pas explicitement incorporé les principes OCDE de pleine concurrence dans son droit national²⁰⁶⁷. Dans ses arrêts *Fiat* (2019) et *Starbucks* (2019), le Tribunal a en effet jugé que le recours au principe de pleine concurrence constitue un « outil » approprié pour déterminer une « approximation fiable » du bénéfice imposable qui aurait été dégagé dans des conditions de marché²⁰⁶⁸. Ainsi, lorsqu'un *ruling* accorde à un groupe un traitement fiscal qui s'écarte de ce principe alors même que le système national entend normalement imposer les résultats des entreprises intégrées de la même manière que les résultats réalisés par des entreprises non

²⁰⁶⁰ Commission européenne, Communication de 2016, point 172.

²⁰⁶¹ *Id.* (emphase ajoutée par nos soins).

²⁰⁶² Commission européenne, décision C(2015) 7143 final du 21 octobre 2015.

²⁰⁶³ Commission européenne, décision C(2015) 7152 final du 21 octobre 2015.

²⁰⁶⁴ Commission européenne, décision C(2017) 6740 final du 4 octobre 2017.

²⁰⁶⁵ Commission européenne, décision C(2016) 5605 final du 30 août 2016.

²⁰⁶⁶ Commission européenne, décision C(2015) 9837 final du 11 janvier 2016.

²⁰⁶⁷ Dans ces affaires, le droit national ne faisait pas référence aux principes OCDE mais son contenu y était, en définitive, équivalent.

²⁰⁶⁸ Trib. UE, 24 septembre 2019, *Luxembourg (soutenu par Irlande) c. Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c. Commission*, aff. jtes T-755/15 et T-759/15, ECLI:EU:T:2019:670, point 151 ; Trib. UE, 24 septembre 2019, *Pays-Bas (soutenus par Irlande) c. Commission et Starbucks c. Commission*, aff. jtes T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, point 163.

intégrées, c'est-à-dire, conformément au prix de marché²⁰⁶⁹, il permet de mettre en évidence un éventuel avantage. On notera tout de même que le Tribunal prend bien soin de préciser que, si la Commission présente le principe de pleine concurrence comme un principe général d'égalité de traitement, cette affirmation ne doit pas être isolée de son contexte et ne saurait être interprétée comme un principe général d'égalité devant l'impôt ; cela donnerait en effet une portée trop extensive à l'article 107 TFUE²⁰⁷⁰. Cette position a ensuite été confirmée dans l'arrêt *Apple*²⁰⁷¹ (2020) à l'égard d'une problématique concernant l'allocation des profits au sein d'une même entité (entre l'établissement et le siège, par exemple) et non plus, comme dans les affaires précédentes, les relations entre différentes entités d'un même groupe.

S'il est permis de s'interroger sur la portée exacte de l'obligation ainsi consacrée, voire de regretter les incertitudes qui en entourent le contrôle²⁰⁷², il faut reconnaître que l'intégration du principe de pleine concurrence dans le droit primaire constitue une

²⁰⁶⁹ Trib. UE, 24 septembre 2019, *Luxembourg (soutenu par Irlande) c. Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c. Commission*, aff. jtes T-755/15 et T-759/15, ECLI:EU:T:2019:670, points 141 et s. ; Trib. UE, 24 septembre 2019, *Pays-Bas (soutenus par Irlande) c. Commission et Starbucks c. Commission*, aff. jtes T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, points 149 et s.

²⁰⁷⁰ Trib. UE, 24 septembre 2019, *Luxembourg (soutenu par Irlande) c. Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c. Commission*, aff. jtes T-755/15 et T-759/15, précité, point 161 ; Trib. UE, 24 septembre 2019, *Pays-Bas (soutenus par Irlande) c. Commission et Starbucks c. Commission*, aff. jtes T-760/15 et T-636/16, précité, point 168.

²⁰⁷¹ Trib. UE, 15 juillet 2020, *Irlande c. Commission (Apple)*, aff. jtes T-778/16 et T-892/16, ECLI:EU:T:2020:338.

²⁰⁷² De nombreux commentateurs regrettent que les arrêts du Tribunal n'aient pas mieux clarifié la nature juridique et la portée du principe de pleine concurrence, ni le statut des lignes directrices de l'OCDE (voir notamment MASON (R.), « Implication of the Rulings in Starbucks and Fiat for the Apple State Aid Case », *Tax Notes International*, 7 octobre 2019, pp. 15-22, spéc. p. 20). Dans ses lignes directrices, la Commission estime à cet égard qu'elle « pourrait » tenir compte des orientations fournies par l'OCDE et que, si un accord anticipé respecte ces orientations, notamment pour le choix de la méthode la plus appropriée, il y a peu de chances qu'il donne lieu à une aide d'État (Commission européenne, Communication de 2016, point 173). Pour autant, la conclusion inverse n'est pas exclue par la Commission. En outre, la Commission a itérativement affirmé que le principe de pleine concurrence qu'elle applique est distinct du principe OCDE (voir par exemple Trib. UE, 14 février 2019, *Belgique c. Commission et Magnetrol c. Commission* ; aff. T-131/16 et T-263/16, ECLI:EU:T:2019:91, point 150 ; Trib. UE, 24 septembre 2019, *Luxembourg (soutenu par Irlande) c. Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c. Commission*, aff. jtes T-755/15 et T-759/15, précité, points 147 et s. ; Trib. UE, 15 juillet 2020, *Irlande c. Commission (Apple)*, aff. jtes T-778/16 et T-892/16, ECLI:EU:T:2020:338, points 196-197) mais il reste difficile de saisir les contours exacts du principe dans sa version européenne. De manière générale, cette circonstance laisse la doctrine perplexe ; voir TODHE (F.), « The Rise of an (Autonomous) Arm's Length Principle in EU State Aid Rules? », *European State Aid Law Quarterly*, 2019, n° 3, pp. 249-263 ; WATTEL (P.), « Stateless Income, State Aid and the (Which ?) Arm's Length Principle », *Intertax*, 2016, n° 11, pp. 791-801, spéc. p. 794 ; BURIK (S.) et LAZAROV (I.), « Between State Aid and the Fundamental Freedoms: The Arm's Length Principle and EU Law », *Common Market Law Review*, 2019, n° 4, pp. 905-948.

méthode particulièrement efficace pour le relayer au niveau européen et en amplifier le caractère contraignant²⁰⁷³. Cette convergence matérielle des systèmes fiscaux contribue donc à garantir une imposition fondée sur l'allégeance économique – et, partant, conforme à l'équité – dans le contexte européen.

Le principe de pleine concurrence n'est pas le seul mécanisme conventionnel remplissant la double fonction d'allocation des bases taxables et de prévention des abus. En matière de revenus passifs, le droit fiscal international recourt généralement au critère du bénéficiaire effectif²⁰⁷⁴ qui est également relayé et amplifié par les initiatives de cohérence fiscale structurant le droit de l'Union européenne.

2. Critère du bénéficiaire effectif

448. Position du problème.- Pour mémoire, en ce qui concerne les revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances), les implications exactes de la théorie de l'allégeance économique peuvent varier selon le postulat économique retenu²⁰⁷⁵. Quoiqu'il en soit, un droit d'imposition (unique ou concurrencé) est généralement accordé à l'État de résidence de l'investisseur. Pour que cette imposition ait du sens, du point de vue de l'équité, il faut encore que « l'activité rémunérée du bénéficiaire soit effectivement exercée depuis l'État de résidence et que la consommation finale du revenu y ait lieu »²⁰⁷⁶. C'est la raison pour laquelle le bénéfice des règles d'articulation

²⁰⁷³ On soulignera à cet égard que la combinaison des deux lignes de jurisprudence développées sous l'empire des libertés de circulation et des aides d'État impose aux systèmes fiscaux des États membres de garantir une application particulièrement fine du principe de pleine concurrence puisqu'elle ne doit être ni trop restrictive (car potentiellement contraire aux libertés de circulation) ni trop laxiste (car potentiellement problématique au regard des aides d'État). En ce sens, voir BURIK (S.) et LAZAROV (I.), « Between State Aid and the Fundamental Freedoms: The Arm's Length Principle and EU Law », *Common Market Law Review*, 2019, n° 4, pp. 905-948.

²⁰⁷⁴ Pour une analyse détaillée de cette double fonction, voir MARTIN JIMENEZ (A.), « Beneficial Ownership: Current Trends », *World Tax Journal*, 2010, n° 1, pp. 35-63.

²⁰⁷⁵ Si l'on considère que le revenu passif vient rémunérer l'activité d'un investisseur, les intérêts économiques apparaîtront prépondérants dans l'État de résidence de cet investisseur. Inversement, si l'on considère que le revenu passif est produit par la mise en œuvre matérielle des capitaux initialement investis, deux légitimités se font concurrence : celle de l'État de résidence de l'investisseur et celle de l'État dans lequel le revenu est produit (source). Sur les hésitations à ce sujet, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 197 ainsi que p. 207.

²⁰⁷⁶ VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 214 et s.

portant sur les revenus passifs (exonération ou limitation de la retenue à la source) est généralement conditionné à la qualité de « bénéficiaire effectif »²⁰⁷⁷, c'est-à-dire que le bénéficiaire du flux ne doit pas être un simple « relais » permettant de « faire transiter un revenu dont le bénéfice est d'un point de vue économique, recueilli par une personne domiciliée dans un autre État »²⁰⁷⁸.

449. Contribution de la cohérence formelle et matérielle : généralisation de l'approche par le bénéficiaire effectif.- Le principe du bénéficiaire effectif – qui, comme le principe de pleine concurrence, remplit à la fois une fonction d'allocation et une fonction anti-abus²⁰⁷⁹ – est relayé et amplifié par les dynamiques de cohérence fiscale qui irriguent le droit de l'Union européenne. En effet, plusieurs textes européens organisant la cohérence formelle des systèmes fiscaux font non seulement référence à cette notion mais s'attachent, en outre, à en établir une définition commune. La directive « épargne »²⁰⁸⁰, aujourd'hui abrogée, définissait le « bénéficiaire effectif », aux fins de la directive, comme une personne (en l'occurrence, compte tenu du champ d'application de la directive, une personne physique) « qui reçoit un paiement d'intérêts ou [...] à laquelle un paiement d'intérêts est attribué, sauf si [...] ce paiement n'a pas été effectué ou attribué pour son propre compte »²⁰⁸¹. Quant à la directive

²⁰⁷⁷ La notion de bénéficiaire effectif a été introduite dans le modèle de convention OCDE de 1977. Elle trouve son origine dans des conventions fiscales conclues par le Royaume-Uni au milieu du XX^{ème} siècle ; voir sur ce point VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 214 et s. Cette notion ne fait pas l'objet d'une définition conventionnelle autonome et son appréciation est traditionnellement renvoyée au droit interne ; voir, par exemple, OCDE, *Accorder le bénéfice des conventions fiscales aux revenus d'organismes de placement collectif*, 2010, point 31 : « comme le terme "bénéficiaire effectif" n'est pas défini dans le Modèle, on lui attribue en général la signification qu'il a selon la loi de l'État qui applique la Convention ». Depuis 2014, l'OCDE indique toutefois dans ses commentaires, au sujet des dividendes, que « le récipiendaire direct du dividende n'est pas le "bénéficiaire effectif" [lorsque] le droit du récipiendaire d'utiliser le dividende et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne » ; voir OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, 2014, C(10), §12.4.

²⁰⁷⁸ OCDE, *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais*, 1986, R(6)-2, §2.

²⁰⁷⁹ Pour une analyse détaillée de cette double fonction, voir MARTIN JIMENEZ (A.), « Beneficial Ownership: Current Trends », *World Tax Journal*, 2010, n° 1, pp. 35-63.

²⁰⁸⁰ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (dite « épargne »), *JOCE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48 révisée par la directive 2014/48/CE, *JOUE* n° L 111 du 15 avril 2014, pp. 50-78.

²⁰⁸¹ Art. 2 § 1 de la directive « épargne ».

« intérêts-redevances »²⁰⁸², dont le régime avantageux est conditionné au fait que le bénéficiaire effectif des paiements soit localisé dans l'Union européenne, elle pose en principe qu' « une société d'un État membre n'est considérée comme bénéficiaire [effectif²⁰⁸³] des intérêts ou des redevances que si elle les perçoit pour son compte propre et non comme représentant, par exemple comme administrateur fiduciaire ou signataire autorisé, d'une autre personne »²⁰⁸⁴, ce qui exclut notamment le signataire autorisé ou encore l'administrateur fiduciaire²⁰⁸⁵. On relèvera toutefois que, d'après la jurisprudence récente, cette définition doit être interprétée en s'inspirant des commentaires du modèle de convention OCDE dont les dernières versions contiennent des indications à ce propos²⁰⁸⁶.

Plus encore, la jurisprudence récente de la Cour de justice a pour effet d'incorporer, de façon implicite et détournée, le critère du bénéficiaire effectif dans l'interprétation de la directive « mère-fille »²⁰⁸⁷ qui ne fait pourtant aucune référence directe à cette notion. En effet, dans ses arrêts sur les *Danish Cases*²⁰⁸⁸ (2019) déjà évoqués²⁰⁸⁹, la

²⁰⁸² Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (dite « intérêts-redevances »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

²⁰⁸³ À noter que la locution « bénéficiaire effectif » ne figure pas dans la version française de la directive ; celle-ci se réfère uniquement au « bénéficiaire ». Certaines versions linguistiques se réfèrent au « bénéficiaire », d'autres au « bénéficiaire effectif », d'autres encore au « propriétaire » ; sur ces différences, voir CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *N Luxembourg e.a.*, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134, point 89.

²⁰⁸⁴ Art. 1 § 4 de la directive « intérêts-redevances ».

²⁰⁸⁵ CJCE, 21 juillet 2001, *Scheuten Solar Technology*, aff. C-397/09, *Rec.* p. I-6455 ; confirmé par CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *N Luxembourg e.a.*, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, précité, et CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *T Danmark e.a.*, aff. jtes C-116/16, C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135.

²⁰⁸⁶ La Cour relève que la proposition de la Commission à l'origine de la directive de 2003 s'inspire explicitement de l'art. 11 du modèle OCDE, de sorte que ce modèle, ses commentaires et ses modifications successives sont pertinents pour l'interprétation de la directive ; voir CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *N Luxembourg e.a.*, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, précité, point 90 et s.). À noter que l'Avocat général Kokott suggérait, au contraire, de retenir une interprétation autonome, indépendante de celle retenue dans les commentaires OCDE (points 47 à 55). Selon elle, dans la mesure où ces commentaires reflètent uniquement l'opinion de ceux qui ont travaillé sur le modèle et non des législateurs des États membres ou de l'Union européenne, ils ne sauraient avoir une incidence directe sur l'interprétation du droit de l'Union, sauf à ce que le libellé et la genèse de l'acte en question y fassent expressément référence.

²⁰⁸⁷ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9 refondue par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

²⁰⁸⁸ CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *N Luxembourg e.a.*, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, précité, et CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *T Danmark e.a.*, aff. jtes C-116/16, C-117/16, précité.

²⁰⁸⁹ Voir *supra* § 408.

Cour de justice a établi une connexion étroite entre l'abus et la mise en place d'une société relais²⁰⁹⁰ de sorte que, dès lors que le bénéficiaire d'un flux de dividendes n'en serait pas le bénéficiaire « effectif » parce qu'il s'agirait d'une société relais, un abus pourrait être constaté et faire ainsi échec au bénéfice du régime de la directive²⁰⁹¹.

En relayant les méthodes d'équité fiscale concrétisant la théorie de l'allégerance économique, les dynamiques de cohérence formelle et matérielle qui structurent la construction fiscale européenne participent à l'alignement du système fiscal européen sur l'idéal de justice interétatique. Par voie de conséquence, elles contribuent à sa légitimité substantielle. Le contexte économique-contemporain suggère cependant une certaine adaptation de ces équilibres hérités des travaux menés par les *fora* internationaux dans les années 1920 puis 1960.

Section 2 – Le développement de nouvelles méthodes d'équité fiscale

450. Tournant dans la réflexion fiscale internationale.- Ancrée dans le contexte économique du siècle passé, la conceptualisation traditionnelle de l'équité fiscale interétatique examinée dans la section précédente s'est progressivement révélée aporétique face à certaines mutations du monde actuel. Une évolution des méthodes d'équité fiscale apparaît désormais indispensable pour maintenir la légitimité des règles fiscales et des systèmes fiscaux en vigueur. L'ajustement des équilibres existants suscite toutefois certaines interrogations qu'il nous faut examiner et tenter d'éclaircir (§ 1) avant d'examiner le rôle que la cohérence fiscale peut revêtir dans ce processus (§ 2).

²⁰⁹⁰ Selon la Cour, constituent des indices pertinents de l'existence d'une société « relais » les éléments suivants : le fait que les intérêts sont reversés en totalité ou quasi-totalité dans un délai très bref, notamment si les bénéficiaires de ces paiements ne sont pas éligibles à la directive ; le fait que cette société intermédiaire ne réalise (outre les intérêts qu'elle reverse) qu'un bénéfice taxable insignifiant ; le fait que cette société intermédiaire a pour unique activité la perception des intérêts et leur transmission au bénéficiaire, c'est-à-dire qu'elle n'a pas d'activité économique effective ; l'existence de contrats entre les sociétés concernées donnant lieu à des flux financiers intragroupe, démontrant le cas échéant que la société qui reçoit les intérêts ne dispose pas du droit d'utiliser ces sommes et d'en jouir librement ; la proximité temporelle entre la mise en place d'une nouvelle législation fiscale et la mise sur pied d'opérations financières complexes ; voir CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *N Luxembourg e.a.*, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, précité, points 128 et s.

²⁰⁹¹ CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *T Danmark e.a.*, aff. jtes C-116/16, C-117/16, précité, points 96 et s.

§ 1. Les défis d'une adaptation de l'équité fiscale

451. Identifier les problèmes pour déterminer les solutions.- Les méthodes classiques d'équité fiscale étant historiquement datées, elles peinent à saisir certains enjeux techniques du monde contemporain qu'il convient d'identifier précisément (A). C'est la raison pour laquelle, depuis une dizaine d'années, les *fora* de réflexion fiscale internationale envisagent des pistes d'ajustement et d'action dont nous présenterons succinctement les orientations principales (B).

A. L'identification des enjeux contemporains : les déconnexions

452. Obsolescence progressive des standards internationaux.- Les équilibres fiscaux interétatiques traditionnels évoqués jusqu'à présent ont été pensés pour assurer une imposition juste et équitable, tant pour les contribuables que pour les États, dans le contexte économique de la première moitié du XX^{ème} siècle. Or, à cette époque, l'économie était encore largement « compartimentée » et « essentiellement matérielle » ; en outre les entreprises étaient « essentiellement nationales »²⁰⁹². Avec la globalisation, les modèles économiques se sont transformés (1) sans que les règles fiscales traditionnelles ne parviennent à saisir pleinement ces évolutions ; d'où des « déconnexions »²⁰⁹³ fréquentes entre le lieu où la valeur est créée et le lieu d'imposition effective (2) qui affectent la légitimité des règles établies²⁰⁹⁴.

1. Transformation des modèles économiques

453. Transformation des contribuables.- La globalisation de l'économie déploie, en premier lieu, des conséquences sensibles sur le statut des contribuables. D'une part, grâce au développement des transports et des infrastructures, les personnes physiques

²⁰⁹² Sur ces mutations, voir l'analyse détaillée de VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 38 et s.

²⁰⁹³ Le terme « déconnexion » est repris des travaux de Nicolas Vergnet dans sa thèse VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p.

²⁰⁹⁴ C'est l'objet de l'ouvrage de PETERS (C.), *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral series, 2013, 452 p.,

sont devenues de plus en plus mobiles. Il n'est désormais plus rare qu'un contribuable exerce son activité professionnelle ailleurs que dans son État de résidence (voire dans plusieurs États) ou qu'il dispose d'un bien lui procurant des revenus fonciers ailleurs que dans son État de résidence. D'autre part, les caractéristiques des personnes morales se sont progressivement modifiées : en effet, la structure des entreprises se présente sous la forme de groupes de plus en plus complexes et leur actionnariat est bien souvent de plus en plus dispersé²⁰⁹⁵.

454. Transformation des activités. - En second lieu, les modèles d'activité (*business models*) des grandes entreprises ont largement évolué grâce aux progrès technologiques en matière de transport et de communication²⁰⁹⁶. On constate un « passage de modèles d'activité propres aux différents pays à des modèles mondiaux fondés sur des organisations dirigées par décentralisation fonctionnelle et sur des chaînes d'approvisionnement intégrées qui centralisent plusieurs fonctions à un niveau régional ou mondial »²⁰⁹⁷, ce qui génère une fragmentation de l'activité entre différentes juridictions fiscales²⁰⁹⁸. Ce phénomène se conjugue avec une dématérialisation croissante des activités et l'essor sans précédent de l'économie « immatérielle » ou « numérique »²⁰⁹⁹.

Face à ces évolutions, les règles traditionnelles de répartition des droits d'imposer sont mal armées. Il en résulte de fréquentes déconnexions entre l'activité réelle et l'imposition et, par conséquent, des ruptures dans l'équité fiscale interétatique.

²⁰⁹⁵ Sur ce sujet, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 38 et s. L'auteur cite notamment un rapport d'information du Sénat fait au nom de la Mission commune d'information sur la notion de centre de décision économique et les conséquences qui s'attachent, en ce domaine, à l'attractivité du territoire national, du 22 juin 2007, p. 69 : « L'internationalisation de l'actionnariat, sa dispersion, en estompant l'ancrage géographique des entreprises, ne peuvent évidemment que contribuer à rendre ces dernières "insensibles" au destin des territoires ». Sur la complexité structurelle des groupes multinationaux et les difficultés que cela déclenche pour jauger l'équité interétatique, voir MUSGRAVE (R.) et MUSGRAVE (P.), « Inter-Nation Equity », in BIRD (R.) et HEAD (J.), *Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup*, Toronto, University of Toronto Press, 1972, 351 p., pp. 63-85, spéc. p. 75.

²⁰⁹⁶ Sur ce sujet, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 40 et s.

²⁰⁹⁷ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, 2013, p. 29.

²⁰⁹⁸ *Id.*, p. 30.

²⁰⁹⁹ VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 40 et s.

2. Déconnexions

455. Difficultés d'identification de la source.- Alors que la détermination de l'« origine de la richesse » – c'est-à-dire de la source – est difficile par essence en raison de la « profonde polysémie »²¹⁰⁰ dont pâtit depuis toujours la notion de source²¹⁰¹, les mutations de l'économie mondiale que l'on vient de décrire aboutissent, en sus, à des configurations factuelles de plus en plus complexes. Il est par exemple courant, désormais, que la création d'un revenu fasse intervenir plusieurs juridictions fiscales, comme dans le cas d'une entreprise qui fabrique des biens dans un État, les entrepose dans un second État et les vend dans un troisième²¹⁰². En outre, certaines entreprises ont aujourd'hui une activité fortement numérisée leur permettant d'opérer dans un État sans y déployer de présence physique²¹⁰³.

²¹⁰⁰ *Ibid.*, spéc. p. 193. En matière de revenus actifs, la définition de la « source » par référence au lieu des facteurs de production du revenu suscite des controverses quant à la question de savoir si ce concept doit être appréhendé uniquement à travers la théorie de l'offre ou, plutôt, à partir de la considération combinée de l'offre et de la demande. Sur la confrontation de ces deux théories, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 244. L'auteur expose que la théorie de l'offre « a été historiquement reconnue comme supérieure à [la théorie de l'interaction offre-demande] par la doctrine comme par les organisations internationales ». Voir, pour l'approche inverse, GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, vol. 41., 2018, 385 p., spéc. pp. 213 et s. En matière de revenus passifs, l'origine matérielle du flux (État du paiement) et l'origine économique du revenu (lieu où les capitaux sont investis) ne correspondent pas forcément. Sur ce point, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 114.

²¹⁰¹ Les difficultés dans la détermination de la source sont déjà signalées dans les travaux de MUSGRAVE (R.) et MUSGRAVE (P.), « Inter-Nation Equity », in BIRD (R.) et HEAD (J.), *Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup*, Toronto, University of Toronto Press, 1972, 351 p., pp. 63-85, spéc. pp. 82 et s.

²¹⁰² Cet exemple est une version simplifiée de celui proposé par Nicolas Vergnet dans son analyse très détaillée de la question ; voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 139. Sur les problèmes d'identification de la source, voir notamment MUSGRAVE (R.) et MUSGRAVE (P.), « Inter-Nation Equity », in BIRD (R.) et HEAD (J.), *Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup*, Toronto, University of Toronto Press, 1972, 351 p., pp. 63-85, spéc. p. 81.

²¹⁰³ Parce que le caractère « immatériel » de ce type d'activité rend le rattachement « matériel » à une juridiction fiscale difficile (KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 286), l'idée d'apatridie du revenu a été popularisée à partir de la fin des années 2000 pour désigner le problème (« stateless income ») : voir KLEINBARD (E.), « Throw Territorial Taxation from the Train », *Tax Notes*, 5 février 2007, pp. 547-564 ; KLEINBARD (E.), « Stateless Income », *Florida Tax Review*, 2011, vol 11, n° 9, pp. 699-773. Pour une brève synthèse de l'emploi de ces termes, voir HERZFELD (M.), « Understanding Treaty Abuse – Double Nontaxation », *Tax Notes International*, 18 janvier 2016, p. 201-204, spéc. p. 202. Voir également, FUEST (C.) et alii., « Profit Shifting and “Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform », *World Tax Journal*, 2013, n° 3, pp. 307-324 ; pour une approche plus singulière, voir VALENTE (P.), « Taxless Corporate Income: Balance against White Income, Grey Rules and Black Holes », *European Taxation*, 2017, n° 7, pp. 271-278.

456. Perturbation de l'identification des fonctions économiques.- Parce que ces circonstances viennent perturber l'identification des fonctions ou opérations économiques traditionnellement nécessaires pour justifier et déclencher le droit d'imposition d'un État²¹⁰⁴, elle aboutissent bien souvent à des inadéquations (*inadequacies*²¹⁰⁵) ou déconnexions entre la répartition des droits d'imposer et la réalité du processus de création de valeur, soit parce que des opérations lucratives sont taxées dans un autre État que celui où la valeur est véritablement créée soit parce qu'elles ne sont pas taxées du tout.

La nécessité de réduire les déconnexions liées aux mutations de l'économie globale a été particulièrement mise en évidence au niveau international avec le lancement du projet BEPS de l'OCDE²¹⁰⁶. Ces travaux institutionnels sont néanmoins largement nourris et complétés par des réflexions antérieures ou actuelles émises par la doctrine ou résultant de certaines pratiques nationales. Les possibilités d'action sont donc multiples et variées ; il convient d'en évoquer succinctement les principales orientations.

B. La détermination des pistes d'action possibles

457. Reconnexion entre l'imposition et la création de valeur.- Les solutions envisagées par les États, les organisations internationales et la doctrine pour tenter de reconnecter l'imposition au lieu de création de la valeur sont multiples. Il ne s'agit pas d'en faire ici une analyse exhaustive mais plutôt d'en présenter les orientations générales. À ce titre, une modalité d'action générale consiste à empêcher les ruptures (abusives ou non) dans le processus de rattachement des revenus (1) tandis que les difficultés liées à l'économie numérique font l'objet de réflexions spécifiques (2). Par

²¹⁰⁴ VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 232 et s.

²¹⁰⁵ DE WILDE (M.), « Some Thoughts on Fair Allocation of Corporate Tax in a Globalizing Economy », *Intertax*, 2010, n° 5, pp. 281-305.

²¹⁰⁶ L'enjeu est particulièrement approfondi dans l'Action 1 de ce projet, consacré aux défis de l'économie numérique.

ailleurs, il s'agit également de développer des règles d'imposition mieux à même de saisir la réalité économique des groupes multinationaux (3).

1. Limitation des possibilités de transfert de bénéfices

458. La limite de l' « inacceptable ».- Parce qu'il est parfois difficile de déterminer positivement ce en quoi une répartition « équitable » doit consister, un raisonnement par la négative peut être utile : est inéquitable la répartition qui apparaît comme « inacceptable » pour les États concernés²¹⁰⁷. Cette sphère de l'inacceptable englobe essentiellement des inadéquations (*inadequacies*²¹⁰⁸) entre la répartition des droits d'imposer et la réalité du processus de création de valeur, c'est-à-dire des ruptures dans le principe d'imposition selon l'allégeance économique. Or, de telles déconnexions résultant souvent de manipulations des bases taxables dans le but de transférer – plus ou moins artificiellement – une valeur réalisée dans une juridiction (généralement à fiscalité forte) vers une autre juridiction (généralement à fiscalité plus faible)²¹⁰⁹, le problème de la juste allocation des bases taxables est aujourd'hui largement abordé à travers le prisme de l'anti-abus, qui en constitue le Janus²¹¹⁰. Sans prétendre à l'exhaustivité, nous présenterons quelques mécanismes typiques actuellement avancés pour limiter ce type de déconnexion.

459. Limitations à la déductibilité des intérêts.- Le traitement des flux transfrontaliers d'intérêts est critique du point de vue de l'équité interétatique. En effet, lorsque les intérêts sont déductibles dans l'État du payeur (source) et taxables dans

²¹⁰⁷ *Ibid.* Le rapport expose qu'il est « difficile de démontrer qu'une méthode de répartition des recettes fiscales entre États membres est plus équitable qu'une autre ». Les auteurs poursuivent : « l'équité ne peut être considérée comme un problème que dans la mesure où certaines méthodes de répartition des recettes fiscales résultant d'une plus grande mobilité des facteurs et de la matière imposable sont politiquement inacceptables pour certains États membres ».

²¹⁰⁸ DE WILDE (M.), « Some Thoughts on Fair Allocation of Corporate Tax in a Globalizing Economy », *Intertax*, 2010, n° 5, pp. 281-305.

²¹⁰⁹ *Ibid.*

²¹¹⁰ Sur le lien entre allocation et anti-abus, voir BROOKS (K.), « Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value », in HEAD (J.) et KEVER (R.), (dir.), *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2009, 560 p., pp. 471-498, spéc. p. 490 ; voir EASSON (A.), « Fiscal Degradation and the Inter-nation Allocation of Tax Jurisdiction », *EC Tax Review*, 1996, n° 3, pp. 112-113.

celui de l'investisseur (résidence) – ce qui est la pratique prévalente²¹¹¹ –, ces flux viennent mécaniquement réduire l'assiette taxable du premier État et grossir celle du second. Or cette déductibilité des intérêts peut être surexploitée (en augmentant la dette) pour soustraire des sommes plus importantes à la juridiction de source (généralement à fiscalité forte) pour les allouer à l'autre État (généralement à fiscalité faible) alors même que ces sommes proviennent d'une activité réalisée dans le premier État et correspondent ainsi à une valeur qui s'y est créée.

Plusieurs mécanismes correcteurs peuvent être avancés pour lutter contre ce type de pratique. On peut, par exemple, envisager de rendre les intérêts non déductibles et les taxer à la source²¹¹² mais cette approche requiert une coordination entre les États qui ne correspond pas aux méthodes actuelles. Aujourd'hui la tendance est à maintenir la déductibilité tout en la limitant à une ampleur « acceptable » c'est-à-dire, finalement, « équitable », généralement évaluée à 30 % de l'EBITDA²¹¹³ de l'entité ou, éventuellement, du groupe. C'est notamment l'approche suivie par l'OCDE dans le cadre de ses travaux BEPS (Action 4)²¹¹⁴ et reprise par la directive « ATAD »²¹¹⁵ du Conseil de l'Union européenne (article 4)²¹¹⁶ mais qui s'inspire largement d'initiatives nationales – notamment la législation allemande.

²¹¹¹ MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSSSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77, spéc. p. 52.

²¹¹² Sur ce sujet, voir MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSSSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77, spéc. p. 51.

²¹¹³ L'EBITDA est l'acronyme usuel qui désigne le « bénéfice avant intérêts, impôts et dotations aux amortissements » (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization*). On notera que l'EBITDA ne recouvre pas forcément la même chose selon que l'État concerné a choisi la méthode de l'imputation ou de l'exemption dès lors que les revenus exonérés sont exclus de l'EBITDA ; voir en ce sens RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.) et LEROY (V.), « Adoption formelle de la directive anti-évasion fiscale : premier aperçu », *Revue de droit fiscal*, 2016, n° 29, pp. 8-12.

²¹¹⁴ OCDE, *Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers*, BEPS Action 5 : Rapport final, 2015.

²¹¹⁵ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14 (dite « directive ATAD 1 ») complétée par la directive (UE) 2017/952 du Conseil, du 29 mai 2017, modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, *JOUE* n° L 144 du 7 juin 2017, pp. 1-11 (dite « ATAD 2 »).

²¹¹⁶ Tel qu'il se présente aujourd'hui en droit de l'Union européenne, le dispositif de limitation de la déductibilité des intérêts prévoit qu'au-delà d'une sphère de sécurité de 3 millions d'euros les surcoûts d'emprunt ne sont déductibles qu'à hauteur de 30 % de l'EBITDA de l'entité (ou, éventuellement, du groupe car les États membres peuvent choisir d'exclure du dispositif les entités qui ne font pas parties d'un groupe

460. Règles CFC²¹¹⁷.- Une autre pratique susceptible de perturber l'équité interétatique consiste, pour les groupes multinationaux opérant dans des pays à forte pression fiscale, à implanter des sociétés dans des États à faible fiscalité vers lesquels ils font remonter des revenus passifs qui y restent stockés. En effet, dans ce cas, le véritable investisseur, à savoir la société contrôlant celle stockant ces revenus, n'est pas imposé dans son État de résidence, faute de distribution ou en raison de l'application d'un régime de participation-exemption.

Pour rééquilibrer la situation, un mécanisme efficace consiste à exiger que la société mère réintègre dans son assiette imposable tout ou partie des bénéfices de sa filiale étrangère lorsque celle-ci est considérée, du point de vue de l'État de la mère, comme trop faiblement imposée dans l'État où elle est établie²¹¹⁸. D'abord envisagée par de nombreux États de façon unilatérale²¹¹⁹, cette méthode a été reprise par le projet BEPS (Action 3)²¹²⁰ et la directive « ATAD »²¹²¹ (articles 7 et 8). Selon la règle CFC considérée, le seuil de « sous-imposition » critique est évalué par référence à un taux d'imposition inférieur à un certain pourcentage ou par une référence à un montant d'impôt qui serait inférieur à un certain pourcentage de l'impôt qui aurait été payé dans l'État de la société mère si la filiale n'avait pas été localisée ailleurs ; quoi qu'il en soit, la proportion critique cible généralement une « sous-imposition » de l'ordre de 40 à 60 %²¹²². D'autres subtilités peuvent également être mentionnées, notamment, des divergences quant aux situations visées : par exemple la directive « ATAD » laisse aux

(« *standalone entities* »)). Une clause de sauvegarde permet toutefois de prendre en compte l'endettement du groupe et un report en avant ou en arrière peut être autorisé par les États s'ils le souhaitent.

²¹¹⁷ L'acronyme « CFC » désigne les *Controlled Foreign Companies* ou sociétés étrangères contrôlées (SEC).

²¹¹⁸ L'inclusion se fait généralement au *pro rata* de la participation. En outre, est prévu un mécanisme pour éviter les doubles impositions.

²¹¹⁹ En France, une règle de type CFC se trouve à l'art. 209 B du CGI.

²¹²⁰ OCDE, *Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées*, BEPS Action 3 : Rapport final, 2015.

²¹²¹ Directive (UE) 2016/1164 dite « ATAD », précitée.

²¹²² Dans la directive « ATAD », le seuil critique est considéré comme franchi lorsque « l'impôt réel sur les sociétés que l'entité ou l'établissement stable paye sur ses bénéfices est inférieur à la différence entre l'impôt sur les sociétés qui aurait été supporté par l'entité ou l'établissement stable dans le cadre du système d'imposition des sociétés applicable dans l'État membre du contribuable et l'impôt réel sur les sociétés que l'entité ou l'établissement stable paye sur ses bénéfices » (art. 7 § 1 sous b). Dans les premiers projets, il était fait référence à un taux clair (taux légal inférieur à 40 % du taux légal dans l'État de la mère, puis 50% au fil des négociations) mais il s'agissait d'une approche trop sensible politiquement ; d'où l'approche par un différentiel.

États membres le choix entre une approche *catégorielle*, qui se concentre sur l'imposition des revenus passifs, avec une clause de sauvegarde en cas d'activité substantielle²¹²³, ou une approche *transactionnelle*, qui vise les montages non authentiques.

461. *Exit taxes.*- La déconnexion entre le lieu de création de valeur et l'imposition peut également procéder du fait qu'un contribuable qui a conduit une activité sur le territoire d'un État transfère sa résidence ou ses actifs vers un autre État. En l'absence de règle spécifique, le risque est que la valeur produite dans le premier État mais non encore matérialisée sous la forme d'un revenu (parce que les actifs n'ont pas été vendus par exemple) échappe définitivement à son pouvoir fiscal, alors même qu'une allégerance économique existe envers cet État puisque cette valeur y a été produite grâce à son économie et ses infrastructures.

Pour éliminer ce risque, l'État d'origine peut exiger l'évaluation et la cristallisation de la plus-value (latente) à la date du transfert d'actif ou de résidence, afin de calculer l'impôt dû sur cette valeur créée sur son territoire. Ce type de mécanisme n'est pas envisagé par l'OCDE dans son plan BEPS mais il a été instauré au niveau national dans de nombreux États avant d'être repris et rendu obligatoire au sein de l'Union européenne par la directive « ATAD »²¹²⁴ (article 5). À cet égard, les travaux préparatoires de ce texte indiquent d'ailleurs clairement le souci de répartition des droits d'imposer puisqu'ils s'attachent à ce que cette cristallisation de la plus-value n'ait lieu que si l'État d'origine perd son pouvoir d'imposition²¹²⁵. On notera cependant que, pour répondre aux exigences de justice individuelle, le recouvrement doit être échelonné dans le temps afin de ne pas faire peser sur le contribuable une charge excessive²¹²⁶.

²¹²³ À noter que cette clause de sauvegarde n'est que facultative dans les relations avec les États tiers.

²¹²⁴ Directive (UE) 2016/1164 dite « ATAD », précitée.

²¹²⁵ Cette approche résulte de l'arrêt CJUE, 23 janvier 2014, *DMC*, aff. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20. Dans le compromis de la présidence du 18 mars 2016 par exemple, il est indiqué : « *New text [...] is to clarify that when the exit State uses the credit method the transferred assets should not be subject to exit taxation, because the exit State still has the right to tax those assets* ».

²¹²⁶ Art. 5 de la directive « ATAD ».

La résolution des déconnexions par le biais de mécanismes empêchant les perturbations dans le rattachement des revenus peut être complétée par des règles spécifiques ciblant les difficultés liées au secteur du numérique²¹²⁷. Nous présenterons très succinctement les principales pistes envisagées.

2. Règles adaptées à la taxation de l'économie numérique

462. Nouvelles *nexus rules* pour le secteur de l'économie numérique.- En supprimant tout ou partie de la matérialité des opérations à l'origine de la création de valeur²¹²⁸, l'économie numérique perturbe, comme on l'a vu, l'identification de la source et, par voie de conséquence, le juste rattachement de la valeur aux juridictions dans lesquelles elle s'est créée. Si, pour résoudre cette difficulté, certains ont suggéré une refonte profonde des concepts fiscaux et, notamment, un abandon de la dialectique « résidence / source » au profit de la dialectique « origine (offre) / destination (demande) »²¹²⁹, une piste moins révolutionnaire consiste à réviser le concept d'établissement stable pour lui permettre de saisir la réalité des plateformes numériques. En gardant à l'esprit qu'il s'agit, dans cette démarche, de valoriser l'État de marché puisque c'est largement grâce à ses infrastructures et à ses consommateurs que l'entreprise va s'enrichir²¹³⁰, un tel ajustement peut procéder de différentes modalités.

²¹²⁷ À noter, à cet égard, que les travaux BEPS envisageaient, initialement, d'attendre de pouvoir évaluer l'impact des règles anti-transfert générales avant de statuer sur la nécessité de règles spécifiques à l'économie numérique. Ce n'est que face à la multiplication des initiatives nationales que les réflexions autour de l'économie numérique ont été accélérées.

²¹²⁸ VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 282.

²¹²⁹ Sur ce point, voir DE WILDE (M.), *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Amsterdam, IBFD, 2017, 770 p., pp. 483 et s. ; VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. pp. 424 et s.

²¹³⁰ Sur la nécessité d'attribuer un droit d'imposer à la juridiction de marché, voir OCDE, *Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1*, septembre-octobre 2019. Pour des réflexions théoriques antérieures à la publication de ce projet, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 279 et s. Cette valorisation s'explique par le fait que « l'incorporation des données des utilisateurs aux chaînes de production de l'économie numérique contribue à brouiller la frontière entre la production et la consommation » car, en fournissant ses données personnelles, l'utilisateur « contribue [...] à la production d'une valeur à l'attention d'autres utilisateurs ou de clients sur une autre face du modèle d'affaires » ; voir COLLIN (P.) et COLIN (N.), *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, Rapport au ministre des Finances*, 2013 (souvent désigné par l'expression « rapport Collin et Colin »), disponible au lien suivant : https://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf.

Dans une approche générale, non spécifique au numérique, il est envisageable d'abandonner le critère de présence physique inhérent au concept actuel d'établissement stable au profit d'une définition assise sur des critères économiques comme le chiffre d'affaires local²¹³¹. Dans une approche plus ciblée sur le secteur digital, on peut s'orienter vers la création d'une notion d'établissement stable numérique. C'est la piste suivie notamment par les institutions européennes dans une perspective à long terme²¹³². Le paquet de mesures destinées à saisir le problème de la taxation de l'économie numérique²¹³³ présenté en 2018 propose en effet une directive visant à réformer les règles d'imposition des sociétés en introduisant l'idée de « présence numérique imposable » (ou « établissement stable virtuel ») qui reflète l'existence d'activités économiques substantielles effectuées par l'intermédiaire d'une interface numérique²¹³⁴ dans une juridiction et dont la caractérisation dépend de critères alternatifs : les produits annuels dans la juridiction concernée, le nombre élevé d'utilisateurs ou le nombre élevé de contrats commerciaux pour les services numériques aux utilisateurs²¹³⁵. Quant à l'OCDE, elle envisage depuis 2019 une

²¹³¹ AVI-YONAH (R.) et HALABI (O.), « A Model Treaty for the Age of BEPS », *Law & Economics Working Papers, University of Michigan*, 2014, 41 p. cité par VERGNÉ (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 404. Les auteurs proposent qu'un établissement soit identifié dans un État à partir du moment où une entreprise d'un autre État contractant y réalise un chiffre d'affaires qui dépasse 1 million d'euros.

²¹³² Commission européenne, *Proposition de directive visant à réformer les règles d'imposition des sociétés applicables aux activités numériques*, COM(2018) 147 final.

²¹³³ Outre une communication chapeau (COM(2018) 146 final), le paquet contient la Proposition de directive visant à réformer les règles d'imposition des sociétés applicables aux activités numériques, COM(2018) 147 final. Consciente que cette solution ne pourra être concrétisée qu'à long terme, la Commission avance également une solution à court terme en proposant une taxe (provisoire) sur les services numériques qui échappent actuellement à toute forme d'imposition dans l'Union européenne ; voir la Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM(2018) 148 final.

²¹³⁴ Voir la proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM(2018) 148 final. Ces activités incluent le développement, l'amélioration, la maintenance, la protection et l'exploitation d'actifs incorporels ce qui peut inclure, entre autres, la collecte ou le stockage du contenu généré par l'utilisateur, la vente d'espaces publicitaires en ligne ou encore la mise à disposition de contenu créé par des tiers. Sur ce projet, voir notamment SADOWSKY (M.), « La taxe sur les services numériques : une imposition pas comme les autres », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2020, n° 3, pp. 441-431.

²¹³⁵ Serait considérée comme ayant une présence numérique imposable ou matérialisant un établissement stable virtuel dans un État membre toute plateforme qui satisfait l'un des trois critères suivants : (i) elle génère plus de 7 millions € de produits annuels dans un État membre ; (ii) elle compte plus de 100 000 utilisateurs dans un État membre au cours d'un exercice fiscal ; (iii) plus de 3 000 contrats commerciaux pour des services numériques sont créés entre l'entreprise et les utilisateurs actifs au cours d'un exercice fiscal ; voir COM(2018) 147 final, art. 4.

« approche unifiée »²¹³⁶ qui revisite indirectement le concept d'établissement stable²¹³⁷ en réservant à la juridiction du marché le droit d'imposer certaines catégories de revenus, à savoir une fraction du bénéfice résiduel présumé d'une entreprise multinationale (montant A), et en définissant une rémunération standard pour les activités de commercialisation et de distribution basiques (montant B). Précédemment il était envisagé que la juridiction de marché puisse également imposer, en complément du montant B, une rémunération supplémentaire lorsque les fonctions exercées dans cette juridiction allaient au-delà des activités de référence précédemment énoncées (montant C), mais ce montant n'est pas repris dans les rapports récents²¹³⁸.

Une autre voie consiste à renoncer complètement à essayer de rattacher les profits à un établissement stable pour mettre plutôt en place un système de retenue à la source sur les transactions numériques²¹³⁹ ou encore, plus fréquemment, des taxes indirectes sur les services numériques qui s'appliquent à certains types de revenus générés par des activités où les utilisateurs jouent un rôle majeur dans la création de valeur et qui sont les plus difficiles à prendre en compte par les règles fiscales actuelles, comme les produits tirés de la vente d'espaces publicitaires en ligne, ceux générés par les activités intermédiaires numériques qui permettent aux utilisateurs d'interagir avec d'autres utilisateurs et qui facilitent la vente de biens et de services entre eux, et ceux tirés de la vente de données générées à partir des informations fournies par les utilisateurs²¹⁴⁰. Déjà mise en place par de nombreux États²¹⁴¹, cette seconde option est également

²¹³⁶ OCDE, *Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1*, septembre-octobre 2019. Voir sur cette proposition GUTMANN (D.), « Comprendre le Pilier I... », *Fiscalité internationale*, 2019, n° 4, pp. 1-3.

²¹³⁷ GUTMANN (D.), « Comprendre le Pilier I... », *Fiscalité internationale*, 2019, n° 4, pp. 1-3, spéc. 2.

²¹³⁸ Voir OCDE, *Déclaration liminaire du Cadre inclusif relative aux rapports sur les blueprints des Piliers Un et Deux*, octobre 2020.

²¹³⁹ OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, BEPS Action 1 : Rapport final, 2015, p. 129.

²¹⁴⁰ Ce sont les critères envisagés notamment dans la proposition de la Commission européenne, COM(2018) 148 final, art. 3. Selon le dernier compromis proposé par la présidence du Conseil, le projet serait toutefois limité, désormais, aux seuls services de publicité numérique.

²¹⁴¹ À noter qu'en 2018, une dizaine d'États membres planifiaient ou avaient déjà mis en place de telles taxes.

envisagée au niveau européen à titre intérimaire²¹⁴² en attendant l'aboutissement de la réforme générale des règles d'impôt sur les sociétés²¹⁴³.

Enfin, certaines déconnexions fiscales actuelles liées à la structuration des grands groupes de sociétés pourraient être éliminées par le biais d'une considération unitaire du groupe lui-même.

3. *Imposition unitaire des groupes de sociétés*

463. L'idée d'une taxation unitaire.- Les groupes de sociétés étant des ensembles d'entités fiscalement ou juridiquement distinctes mais liées par des liens capitalistiques et formant, ensemble, une même entreprise, les méthodes habituelles de comptabilité séparée et de répartition bilatérale des droits d'imposer échouent bien souvent à en saisir pleinement la réalité économique²¹⁴⁴. Au contraire, une méthode alternative d'imposition probablement plus adaptée, pourrait consister à globaliser les profits de toutes les entités du groupe avant de les répartir de façon multilatérale entre les juridictions dans lesquelles sont situés les facteurs participant à leur production²¹⁴⁵.

S'inspirant de régimes « internes » en vigueur dans certaines fédérations, cette piste a été envisagée assez tôt par les *fora* fiscaux internationaux²¹⁴⁶ mais fut rapidement abandonnée en raison de la trop grande variété des méthodes déjà en place à

²¹⁴² Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM(2018) 148 final.

²¹⁴³ Dans ce projet, la taxe serait d'un taux de 3% et serait due dans et perçue par le(s) État(s) membre(s) où se trouvent les utilisateurs de ces services, qu'ils aient ou non contribué financièrement à la génération du produit de l'entreprise et exigible sur la part des produits imposables générés dans cet État pendant la période d'imposition (COM(2018) 148 final, art. 5 et 6). La taxe ne serait due que par les grandes entreprises (chiffre d'affaires annuel total atteint au moins 750 millions € au niveau mondial et 50 millions € dans l'UE; COM(2018) 148 final, art. 4).

²¹⁴⁴ Sur l'inadaptation de la méthode de comptabilité séparée et l'intérêt d'un basculement vers une approche unitaire, voir *ex multis* DE WILDE (M.), *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Amsterdam, IBFD, 2017, 770 p.; voir aussi SCHÖN (W.), « International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I) », *World Tax Journal*, 2009, n° 1, pp. 67-114, spéc. p. 251 et s.

²¹⁴⁵ VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 220 et p. 533.

²¹⁴⁶ Voir en ce sens VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 487 qui évoque la position de la Chambre de commerce international dans les années 1920.

l'époque²¹⁴⁷ et de l'absence d'administration fiscale mondiale²¹⁴⁸. Elle est cependant révoquée aujourd'hui en doctrine²¹⁴⁹ et dans les débats institutionnels²¹⁵⁰, notamment dans le cadre du projet d'« approche unifiée » ou « pilier 1 » de l'OCDE publié en 2019 qui envisage d'affecter une partie du profit calculé en fonction des comptes consolidés aux juridictions de marché (c'est-à-dire aux juridictions dans lesquelles les ventes sont réalisées)²¹⁵¹.

464. Diversité des modèles.- Techniquement, la taxation unitaire peut-être concrétisée de différentes manières. Sans prétendre nous livrer à une analyse exhaustive qui dépasserait le cadre de cette étude, nous esquisserons quelques approches archétypiques. Dans une étude dédiée à cette question²¹⁵², Peggy Musgrave distingue trois modèles théoriques de taxation unitaire dans les structures fédératives : l'un totalement décentralisé, l'autre complètement centralisé et, entre les deux, un modèle partiellement centralisé qui correspond à la plupart des régimes mis en place dans la réalité et qui repose généralement sur un double niveau de taxation des sociétés (au niveau local et au niveau central). Cette approche modérée se décline ensuite de multiples façons, selon que la clé de répartition (*formula*) est appliquée par les entités fédérées – comme aux États-Unis – ou par le gouvernement central – comme au Canada

²¹⁴⁷ VAIL (M.), *Marché intérieur et neutralité de l'impôt direct*, thèse, Paris II, 2011, 322 p., spéc. p. 191.

²¹⁴⁸ Sur l'importance d'une administration centrale pour le bon fonctionnement d'un système de taxation unitaire, voir BROOKS (K.), « Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value », in HEAD (J.) et KEVER (R.), (dir.), *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2009, 560 p., pp. 471-498.

²¹⁴⁹ Voir notamment DE WILDE (M.), *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Amsterdam, IBFD, 2017, 770 p. ; voir aussi SCHÖN (W.), « International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I) », *World Tax Journal*, 2009, n° 1, pp. 67-114, spéc. p. 251 et s. ; GARCÍA ANTÓN (A.), « The 21st Century Multilateralism on International Taxation: The Emperor's New Clothes? », *World Tax Journal*, 2016, n° 2, pp. 147-165, spéc. pp. 181 et s. ; AVI-YONAH (R.), « Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals », in POGGE (Th.) et MEHTA (K.) (dir.), *Global Tax Fairness*, Oxford, Oxford University Press, 2016, 366 p., pp. 113-128, spéc. pp. 116-117.

²¹⁵⁰ Sur les avantages et la difficulté de la méthode de répartition multilatérale au niveau international, voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 490.

²¹⁵¹ OCDE, *Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1*, septembre-octobre 2019.

²¹⁵² MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSSSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77. On soulignera toutefois que cette étude n'explique pas clairement en quoi un système de taxation unitaire est pertinent au regard de l'objectif d'équité inter-nations ; voir en ce sens BROOKS (K.), « Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value », in HEAD (J.) et KEVER (R.), (dir.), *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2009, 560 p., pp. 471-498, spéc. p. 475.

ou en Allemagne²¹⁵³ – et selon la sélection et le poids donné aux facteurs censés témoigner de la production de valeur (par exemple, les actifs, le travail ou encore les ventes)²¹⁵⁴.

465. Le projet européen d'ACCIS.- Dans le contexte européen, l'idée d'une répartition multilatérale de la base d'imposition d'une société (ou d'un groupe de sociétés) entre les différentes juridictions fiscales où elle opère est esquissée dès les années 1960. Dans le rapport Neumark²¹⁵⁵ (1962), on envisage la centralisation des opérations d'assiette de l'impôt dans l'État de résidence, suivie d'une répartition multilatérale de cette assiette entre les différents États intéressés, « afin de ne pas trop favoriser les États du domicile »²¹⁵⁶. En 1964, les institutions présentent un projet de règles d'assiette commune²¹⁵⁷ et, en 1969, à l'occasion de la première proposition de directive « mère-fille », elles envisagent un régime de bénéfice consolidé pour les participations supérieures à 50% dont les modalités devaient être progressivement précisées²¹⁵⁸. Longtemps laissée de côté, l'idée est réexaminée à partir des années

²¹⁵³ Sur les différents modèles cités (États-Unis, Canada, Allemagne), voir MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSSSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77 not. p. 55 et s.

²¹⁵⁴ Par exemple, la formule américaine utilise trois facteurs (actifs, travail et ventes) de poids égal (1/3). La formule canadienne recourt seulement à deux facteurs (travail et ventes) de poids égal (1/2). Sur ce sujet, voir notamment MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSSSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77 not. p. 56 et s. À noter que, comme le relève P. Musgrave, l'application d'une formule uniforme pour tous les types d'activités présuppose que tous les types d'activités possèdent le même équilibre des fonctions de production, ce qui n'est pas le cas en pratique. Toutefois, dans la mesure où une différenciation par type d'activité est très peu praticable on doit se résoudre à une formule unique.

²¹⁵⁵ Rapport Neumark, 1962, précité.

²¹⁵⁶ Rapport Neumark, 1962, précité, p. 70 : « On peut estimer que la méthode qui conviendrait le plus parfaitement aux exigences d'un véritable marché commun, serait celle qui consisterait à centraliser les opérations d'assiette de l'impôt, c'est-à-dire la détermination du montant de la matière imposable pour les impôts sur le revenu global et sur les bénéfices des sociétés dans un seul État, qui serait normalement celui du domicile fiscal ou celui où la majeure partie des activités professionnelles est exercée. Un tel système, effectué selon des règles uniques d'assiette de la matière imposable, aurait l'avantage d'éliminer radicalement la double imposition à l'intérieur du marché commun. Afin de ne pas trop favoriser les États du domicile des ayants-droit du revenu, l'opération unique de détermination du revenu imposable devrait être suivie d'une répartition ultérieure de l'assiette entre les différents États intéressés ».

²¹⁵⁷ Rapport de la Commission européenne concernant *l'assiette des impôts sur les bénéfices des entreprises*, 1964, doc. 5833/IV/64-F. Plus tard, le rapport Werner recommande à nouveau l'harmonisation des bases d'imposition ; en ce sens voir CARTOU (L.), *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, 2^{ème} éd., 1986, 321 p., spéc. p. 204.

²¹⁵⁸ Proposition de directive « mère-fille » du 16 janvier 1969, JOCE n° C 39 du 22 mars 1969, pp. 7-9 ; sur ce régime voir CARTOU (L.), *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, 2^{ème} éd.,

2000²¹⁵⁹ et fait l'objet d'une proposition législative concrète en 2011 (proposition de directive « ACCIS », acronyme de « assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés »)²¹⁶⁰ qui s'inspire en partie du modèle américain tout en s'en distinguant nécessairement dans la mesure où il n'existe pas d'impôt au niveau de la « fédération » européenne²¹⁶¹. Après un temps d'enlisement politique, le projet est relancé en 2016 moyennant quelques ajustements et, surtout, sa division en deux phases successives : l'assiette commune²¹⁶², d'abord, et la consolidation²¹⁶³, ensuite.

La clé de répartition retenue en l'espèce repose – pour le moment, sous réserve de l'inclusion d'un facteur supplémentaire tenant à la présence numérique²¹⁶⁴ – sur trois facteurs d'égale importance²¹⁶⁵ : les ventes ou « chiffre d'affaires », les coûts salariaux ou « main d'œuvre » (évalués pour moitié sur la base de la masse salariale et pour moitié sur la base du nombre d'employés) et les « immobilisations » des sociétés du groupe. Pour une société « A » du groupe, la quote-part de l'assiette commune attribuée à A est donc :

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}_{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}_{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}_{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}_{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

Les facteurs et la pondération choisie devraient, selon la Commission, « donner aux intérêts des États membres d'origine l'importance appropriée [,] garantir la juste participation de l'État membre de destination [et] garantir que les bénéfices sont imposés là où ils sont dégagés »²¹⁶⁶. En effet, les facteurs « immobilisations » et « main d'œuvre », qui correspondent aux moyens matériels et humains, permettent de prendre

1986, 321 p., spéc. p. 208. L'idée était que l'impôt serait perçu par l'État de la société mère sur l'ensemble de ses propres résultats et ceux de ses filiales, moyennant une déduction de l'impôt payé par les filiales dans leurs États respectifs.

²¹⁵⁹ COM(2001) 582.

²¹⁶⁰ COM(2011) 121. À cette époque, le régime d'ACCIS est pensé comme un régime optionnel pour les entreprises, qui devait donc cohabiter avec les règles nationales des États (art. 6).

²¹⁶¹ Sur l'importance de cette différence, voir MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77.

²¹⁶² COM(2016) 685 final.

²¹⁶³ COM(2016) 683 final. Dans la version de 2016, le régime de consolidation devient obligatoire.

²¹⁶⁴ C'est une piste suggérée par le Parlement européen dans un rapport du 13 juillet 2017, C8-0471/2016.

²¹⁶⁵ COM(2016) 683 final, art. 28.

²¹⁶⁶ COM(2016) 683 final, cons. 10 ; dans le même sens COM(2011) 121, cons. 21.

en compte les intérêts de l'État membre d'origine tandis que le facteur « chiffre d'affaires » correspond aux intérêts de l'État de destination²¹⁶⁷.

Face aux enjeux économiques contemporains qui suggèrent l'ajustement des dynamiques traditionnelles de l'équité fiscale pour maintenir la légitimité des systèmes fiscaux, il convient de s'interroger sur le rôle que peuvent revêtir les dynamiques de cohérence fiscale irriguant le droit de l'Union européenne.

§ 2. *La contribution limitée de la cohérence fiscale pour adapter l'équité fiscale*

466. Intérêt essentiellement indirect, préparatoire ou substitutif.- Les enjeux globaux auxquels l'Union européenne fait face aujourd'hui invitent à envisager des solutions novatrices, le plus *unifiées* possibles. Dans cette perspective, l'idée de cohérence, qui évoque l'harmonie entre des éléments *distincts* apparaît, par nature, trop modeste pour constituer un moyen direct de parvenir au renouvellement conceptuel nécessaire. De façon indirecte ou préparatoire, la cohérence peut toutefois apporter une contribution intéressante, notamment en matière de rattachement (A). En ce qui concerne l'adaptation de la fiscalité internationale aux groupes multinationaux, le rôle de la cohérence « à l'européenne » est ambivalent (B).

A. L'intérêt préparatoire de la cohérence pour le renforcement des règles de lien

467. Autorisation des solutions nationales intérimaires et modelage des futures solutions européennes.- Si le droit de l'Union européenne ne prescrit pas, en règle générale, de critère de rattachement aux compétences fiscales des États membres²¹⁶⁸, les dynamiques de cohérence exposées dans la première partie de la thèse revêtent à cet égard un intérêt préparatoire ou intérimaire. En matière de limitation des transferts de bénéficiaires, la récente directive « ATAD »²¹⁶⁹, dont nous avons exposé ci-dessus les

²¹⁶⁷ *Id.*

²¹⁶⁸ CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, aff. C-336/96, précité, points 23 et 53.

²¹⁶⁹ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n°

principaux mécanismes²¹⁷⁰, harmonise aujourd'hui les systèmes fiscaux nationaux pour accroître la légitimité du système fiscal européen en formation mais l'intérêt préparatoire de la cohérence fiscale doit être souligné (1). Quant au sujet de l'imposition de l'économie numérique, les règles actuelles de cohérence sont, en l'état, insuffisantes ; la convergence matérielle autour de la non-discrimination (déclinée à la fois dans les règles relatives aux libertés de circulation et dans la discipline des aides d'État) autorise simplement la mise en place de taxes indirectes au niveau national, en attendant des solutions de plus grande envergure (2).

1. Intérêt de la cohérence pour la limitation des transferts de bénéfices

468. Contribution de la cohérence formelle et matérielle : autorisation des mesures nationales.- Au-delà de la directive « fusions »²¹⁷¹, qui permet aux États membres de sauvegarder leurs prérogatives fiscales²¹⁷² en posant comme principe que les plus-values (latentes) générées à l'occasion d'une opération de restructuration sont mises en report jusqu'à leur réalisation effective²¹⁷³, l'intérêt de la cohérence « à

L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14 (dite « directive ATAD 1 ») complétée par la directive (UE) 2017/952 du Conseil, du 29 mai 2017, modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, *JOUE* n° L 144 du 7 juin 2017, pp. 1-11 (dite « ATAD 2 »).

²¹⁷⁰ Voir nos développements aux paragraphes *supra* §§ 458 et s.

²¹⁷¹ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (dite « fusions »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5 refondue par la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JOUE* n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46.

²¹⁷² Cons. 5 de la directive « fusions ».

²¹⁷³ L'État membre de la société apporteuse s'abstient bien de toute taxation immédiate mais il peut figer la plus-value correspondant à la valeur produite sur son territoire au moment de l'opération. Directive 2009/133/CE, précitée, cons. 5 et 7 : « Le régime fiscal commun devrait éviter une imposition à l'occasion d'une fusion, d'une scission, d'une scission partielle, d'un apport d'actifs ou d'un échange d'actions, tout en sauvegardant les intérêts financiers de l'État membre de la société apporteuse ou acquise. [...] Le régime du report, jusqu'à leur réalisation effective, de l'imposition des plus-values afférentes aux biens apportés [...] permet d'éviter l'imposition des plus-values correspondantes, tout en assurant leur imposition ultérieure par l'État membre de la société apporteuse, au moment de leur réalisation ». Ce régime est mis en place par les art. 4 et 5 de la directive ; voir aussi l'art. 9. À noter que, en ce qui concerne l'imposition des actionnaires, s'il est prévu que l'attribution de titres de la société bénéficiaire à un associé de la société apporteuse ne doive, par elle-même, entraîner aucune imposition (art. 8), les États ne sont pas pour autant tenus de renoncer à toute taxation : comme l'indique la décision *Lassus et Jacob*, ils sont donc libres de prévoir la cristallisation de la plus-value générée au moment de l'opération pour l'imposer au moment de sa réalisation effective (CJUE, 22 mars 2018, *Lassus et Jacob*, aff. jtes C-327/16 et C-421/16, ECLI:EU:C:2018:210).

l'européenne » en matière de règles de rattachement réside davantage dans l'influence des libertés de circulation sur les mécanismes nationaux mis en place avant que la directive « ATAD »²¹⁷⁴ n'impose des solutions unifiées. En effet, l'interprétation de ces principes de convergence matérielle – qui intègrent en leur sein des justifications tirées de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ou l'objectif de répartition équilibrée du pouvoir d'imposition²¹⁷⁵ – a permis de valider le principe-même des dispositifs d'*exit tax*, de *CFC* ou de limitation de la déductibilité des intérêts adoptés de façon unilatérale par les États membres et d'en régler les aspects techniques qui seront repris par la directive « ATAD »²¹⁷⁶.

Par exemple – et comme nous l'avons déjà évoqué dans la première partie de la thèse – en matière d'*exit tax*, ce sont les arrêts *De Lasteyrie du Saillant*²¹⁷⁷ (2004) (pour les personnes physiques) et *National Grid Indus*²¹⁷⁸ (2011) (pour les sociétés) rendus au regard des libertés de circulation qui affirment la possibilité pour les États membres de cristalliser les plus-values réalisées sur leur territoire lorsqu'un transfert d'actifs envisagé par un contribuable leur fait effectivement perdre leur pouvoir d'imposition²¹⁷⁹. Ces mêmes arrêts, précisés par la jurisprudence ultérieure²¹⁸⁰, établissent cependant que, pour que le principe de proportionnalité soit respecté, le contribuable doit se voir offrir une facilité de paiement, sous la forme d'un paiement différé²¹⁸¹ ou échelonné²¹⁸² sur plusieurs années, le cas échéant avec des intérêts voire,

²¹⁷⁴ Directive 2016/1164 dite « ATAD », précitée.

²¹⁷⁵ Sur le lien entre cette justification et l'équité inter-nations, voir notamment WEBER (D.), « An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification », *EC Tax Review*, 2015, n° 1, pp. 43-54, spéc. p. 54 ; ENGLISCH (J.), « Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two) », *European Taxation*, 2004, n° 8, pp. 355-363, spéc. p. 357.

²¹⁷⁶ Directive 2016/1164 dite « ATAD », précitée.

²¹⁷⁷ CJCE, 11 mars 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, aff. C-9/02, *Rec.* p. I-2409

²¹⁷⁸ CJUE (gde ch.), 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, aff. C-371/10, *Rec.* p. I-12273

²¹⁷⁹ Certains événements, comme la cession des biens ou un second transfert, peuvent mettre fin au report. En revanche, le recouvrement immédiat est considéré comme disproportionné. Les États doivent prévoir une possibilité de paiement différé ou échelonné, le cas échéant sous réserve d'une garantie bancaire ou avec l'ajout d'intérêts.

²¹⁸⁰ Voir, *ex multis* CJUE, 23 janvier 2014, *DMC*, aff. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20 ; CJUE, 16 avril 2015, *Commission c. Allemagne*, aff. C-591/13, ECLI:EU:C:2015:230.

²¹⁸¹ *Ibid.* ainsi que CJUE, 16 avril 2015, *Commission c. Allemagne*, aff. C-591/13, ECLI:EU:C:2015:230.

²¹⁸² CJUE, 23 janvier 2014, *DMC*, aff. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20.

lorsque le risque de non-recouvrement est avéré, avec des garanties bancaires²¹⁸³. Or ces modalités sont précisément celles que l'on retrouve dans la directive « ATAD »²¹⁸⁴.

En ce qui concerne les dispositifs *CFC*, ils ont été reconnus légitimes au regard de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale dès l'arrêt *Cadbury Schweppes*²¹⁸⁵ (2006), même si leurs modalités d'application ont été fermement encadrées au stade de la proportionnalité. En particulier, parce que la raison impérieuse d'intérêt général qui justifie leur tolérance cible la lutte contre les montages purement artificiels, la Cour de justice a établi qu'il incombait aux États membres de mettre l'assujetti en mesure de produire des éléments démontrant les éventuelles raisons commerciales de sa participation dans une société établie à l'étranger²¹⁸⁶. Cette précaution est désormais intégrée dans les articles 7 et 8 de la directive « ATAD »²¹⁸⁷ dès lors que la directive laisse aux États membres le choix entre une approche transactionnelle, qui vise les montages non authentiques ou une approche catégorielle, qui se concentre sur l'imposition des revenus passifs, mais qui inclut une clause de sauvegarde en cas d'activité substantielle²¹⁸⁸.

Enfin, pour les flux d'intérêts, la Cour de justice de l'Union européenne a régulièrement accepté la mise en place de règles anti-sous-capitalisation ou de dispositifs de limitation de la déductibilité des intérêts, comme en témoignent les arrêts *Masco Denmark*²¹⁸⁹ (2016) ou encore *Argenta Spaarbank*²¹⁹⁰ (2013). L'influence de la cohérence sur la modélisation du dispositif inclus à l'article 4 de la directive « ATAD » est cependant moindre que dans les exemples précédents dès lors que la Cour de justice n'a pas eu à connaître d'affaire portant précisément sur cette forme de mécanisme.

²¹⁸³ *Ibid.*

²¹⁸⁴ Art. 5 de la directive « ATAD ». Il est prévu un échelonnement sur 5 ans qui peut être interrompu en cas de nouveau transfert ou de vente des actifs.

²¹⁸⁵ CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, *Rec.* p. I-7995.

²¹⁸⁶ CJCE (ord.), 23 avril 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, aff. C-201/05, *Rec.* p. I-2875, points 83 et s. ; CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *X-GmbH*, aff. C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136, points 91 et s. ; voir aussi *mutatis mutandis*, CJCE (gde ch.), 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, aff. C-524/04, *Rec.* p. I-2107, point 82.

²¹⁸⁷ Art. 7 et 8 de la directive « ATAD »

²¹⁸⁸ À noter que cette clause de sauvegarde n'est que facultative dans les relations avec les États tiers.

²¹⁸⁹ CJUE, 21 décembre 2016, *Masco Denmark*, aff. C-593/14, ECLI:EU:C:2016:984.

²¹⁹⁰ CJUE, 4 juillet 2013, *Argenta Spaarbank*, aff. C-350/11, ECLI:EU:C:2013:447.

Les dynamiques de cohérence qui structurent la construction fiscale européenne – notamment la convergence matérielle autour des libertés de circulation – ont joué un rôle déterminant dans l’autorisation et la modélisation unifiée des mécanismes anti-transfert qui seront ensuite repris dans la directive « ATAD » afin de renforcer la justice interétatique et donc la légitimité du système fiscal de l’Union européenne. Un intérêt intérimaire de la cohérence semble également émerger en matière de taxation du numérique, bien que les développements en la matière soient encore embryonnaires.

2. Intérêt limité de la cohérence pour la taxation du secteur numérique

469. Contribution de la cohérence matérielle fondée sur les libertés de circulation et des aides d’État : autorisation des mesures unilatérales de substitution.- Dans le contexte de la lutte contre l’érosion de la base imposable et les pratiques d’optimisation parfois très agressives des grands groupes, plusieurs États membres ont mis en place, de façon unilatérale, des taxes sectorielles (indirectes) dont l’objectif est de rétablir la justice fiscale entre contribuables. Ces taxes ont aussi pour objectif de garantir la justice interétatique en créant des formes de rattachement qui permettent aux États de taxer la valeur produite sur leur territoire.

Tel est le cas des taxes hongroises sur les recettes de publicité (*Hungarian advertisement tax*)²¹⁹¹ et le secteur des télécommunications (*Hungarian Telecom tax*)²¹⁹² ou encore des taxes hongroise, polonaise et slovaque sur la vente au détail

²¹⁹¹ Cette taxe spéciale pèse sur les opérateurs qui diffusent les publicités (i.e. les journaux, les médias audiovisuels et les afficheurs). La base d’imposition est le chiffre d’affaires net d’un exercice annuel généré par la diffusion de publicité. Le barème initial de six taux a été progressivement réduit à deux taux : une première tranche (base d’imposition inférieure à 100 millions de HUF) à 0% et une seconde tranche (base d’imposition supérieure à 100 millions de HUF) à 5,3 %. En outre, lorsque les assujettis à la taxe sur la publicité sont déficitaires, ils peuvent déduire de leur base d’imposition au titre de cette taxe 50% des pertes reportées des exercices précédents. La Commission européenne a adopté à cet égard une décision d’aide (décision (UE) 2017/329 du 4 novembre 2016) ; cette taxe fait l’objet de l’affaire Trib. UE, 27 juin 2019, *Hongrie (soutenue par Pologne) c. Commission*, aff. T-20/17, ECLI:EU:T:2019:448.

²¹⁹² L’impôt litigieux a une structure progressive en trois tranches : 0% jusqu’à 500 millions HUF ; 4,5 % entre 500 millions et 5 milliards HUF ; 6,6% au-delà de 5 milliards HUF. Il fait l’objet de l’affaire CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Vodafone*, aff. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139.

(*Hungarian retail tax*²¹⁹³, *Polish retail tax*²¹⁹⁴ et *Slovak retail tax*²¹⁹⁵) qui, applicables au-delà de certains seuils de chiffre d'affaires, permettent de cibler essentiellement des multinationales fortement digitalisées. Alors que la Commission européenne avait tenté de remettre en cause ces mesures unilatérales sur le fondement des aides d'État en critiquant leur caractère progressif, les juges de l'Union ont, pour le moment, validé ces mesures qu'ils n'estiment pas sélectives²¹⁹⁶.

Quant au caractère potentiellement extraterritorial de ce type de taxes, il ne devrait pas poser de problème au regard des libertés de circulation, comme en témoigne l'affaire

²¹⁹³ L'impôt litigieux a une structure progressive en quatre tranches : 0% jusqu'à 500 millions HUF ; 0,1 % entre 500 millions et 30 milliards HUF ; 0,4 % en 30 et 100 milliards HUF ; 2,5 % au-delà de 100 milliards HUF. Il fait l'objet de l'affaire CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Tesco Global*, aff. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140.

²¹⁹⁴ Les redevables de cet impôt sont tous les détaillants quel que soit leur statut juridique. Le barème est progressif en trois tranches : une première tranche de chiffre d'affaires (0 à 17 millions de zlotys polonais) à 0% ; une deuxième tranche (17 à 170 millions) à 0,8 % ; une troisième tranche (plus de 170 millions) à 1,4 %. Cette taxe a fait l'objet d'une décision d'aide en 2017 (décision (UE) 2018/160 du 30 juin 2017) ; cette taxe fait l'objet de l'affaire Trib. UE, 16 mai 2019, *Pologne (soutenue par Hongrie) c. Commission*, aff. jtes T-836/16 et T-624/17, ECLI:EU:T:2019:338.

²¹⁹⁵ Commission européenne, 2 avril 2019, décision C(2019) 2641, procédure SA. 52194. L'impôt, entré en vigueur en 2019, s'applique aux détaillants de denrées alimentaires exerçant des activités dans le pays. Il s'agit d'un impôt trimestriel équivalant à 2,5 % du chiffre d'affaires total. Toutefois, les détaillants en seraient totalement ou partiellement exemptés s'ils remplissent une ou plusieurs conditions concernant leur taille, l'étendue géographique de leur activité en Slovaquie et/ou la nature de leurs activités. Par ailleurs, les détaillants faisant partie d'une alliance commerciale ou d'une franchise seraient également exonérés de l'impôt bien que leur chiffre d'affaires cumulé soit comparable à celui des plus gros détaillants. Selon la Commission, l'application de ces exonérations aurait pour effet que seuls sept détaillants du secteur alimentaire seraient soumis à l'impôt, six d'entre eux appartenant à des entreprises établies dans d'autres États membres. Une part importante du chiffre d'affaires du seul détaillant slovaque imposable serait exonérée.

²¹⁹⁶ Dans ses décisions finales, la Commission estimait que les régimes polonais et hongrois étaient tous deux sélectifs car ils dérogeaient à un régime « normal » qui aurait dû consister en un régime à taux unique ou un régime sans taux. Or, selon le Tribunal ce raisonnement est erroné car il repose sur une référence à un régime hypothétique qui n'existe pas en réalité dans les droits polonais et hongrois. Dans les deux affaires, le tribunal s'emploie d'ailleurs à valider le principe-même des impôts progressifs en rappelant que la jurisprudence a déjà admis que des impôts puissent inclure une modulation visant à répartir l'effort fiscal sans que leur objectif ne soit méconnu : sont cités à cet égard les arrêts *Adria-Wien* (CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, aff. C-143/99, *Rec. p. I-8365*), *Gibraltar* (CJUE (gde ch.), 15 novembre 2011, *Commission et Espagne c. Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 et C-107/09, *Rec. p. I-11113*), *Paint Graphos* (CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos*, aff. jtes C-78/08 à C-80/08, *Rec. p. I-7611*), *3M Italia* (CJUE, 29 mars 2012, *3M Italia*, aff. C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184) et *ANGED* (CJUE, 26 avril 2018, *ANGED 1*, aff. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 ; CJUE, 26 avril 2018, *ANGED 2*, aff. jtes C-234/16 et C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281 ; CJUE, 26 avril 2018, *ANGED 3*, aff. C-236/16 et C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291). Plus encore, le tribunal rappelle le point 139 de la Communication de 2016 sur la notion d'aide d'État qui précise expressément que le caractère progressif d'un impôt peut être justifié par la logique redistributive qui le sous-tend. Selon le tribunal, rien ne permet de réserver cette considération aux impôts sur le revenu et non aux impôts sur le chiffre d'affaires. Voir aussi les conclusions de l'Avocat général Kokott dans les pourvois encore pendants concernant les taxes progressives hongroise et polonaise (aff. C-562/19 P et C-596/19 P).

*Google Ireland*²¹⁹⁷ (2020) qui soumettait à la Cour de justice la question de la conformité au droit de l'Union européenne d'une taxe hongroise sur la publicité frappant les entreprises qui proposent des services en langue hongroise sur internet, sans que ces services ne soit nécessairement consommés en Hongrie²¹⁹⁸. Si la Cour ne statue pas sur ce point dès lors qu'elle n'y était pas explicitement invitée, l'Avocat général Kokott avait pris position dans ses conclusions. En se référant à une affaire belge antérieure qui concernait une taxe sur les organismes communs de placement (OPC)²¹⁹⁹, elle avait estimé que l'extraterritorialité de la taxe ne posait pas de problème particulier dès lors qu'elle n'était pas discriminatoire et que le risque de double imposition qu'elle générait était simplement une conséquence de l'exercice parallèle des compétences fiscales²²⁰⁰. L'Avocat général avait souligné, en outre, que le droit international n'exige pas nécessairement un lien territorial et peut très bien, au contraire, reconnaître d'autres liens, notamment le lien fondé sur la nationalité²²⁰¹. Quant à l'hypothèse d'espèce d'un lien de rattachement fondé sur la langue, l'Avocat général avait estimé qu'il s'agissait d'un critère capable de matérialiser un rattachement territorial (indirect) suffisant correspondant à l'idée de « *genuine link* »²²⁰² : l'utilisation de la langue officielle d'un pays présente, en principe, un lien de territorialité raisonnable suffisant, ce qui n'est normalement pas remis en cause par le fait que cette même langue soit également utilisée dans d'autres pays (sauf, éventuellement, pour le cas de l'anglais, que l'Avocat général réserve mais ne traite pas dans les conclusions puisque ce n'est pas le sujet de l'affaire)²²⁰³.

Il semble ainsi que le mouvement de convergence substantielle autour de l'égalité liberté (de circulation et de concurrence) que le droit de l'Union européenne imprime aux systèmes fiscaux des États membres ne s'oppose pas au développement de solutions

²¹⁹⁷ CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Google Ireland*, aff. C-482/18, ECLI:EU:C:2020:141.

²¹⁹⁸ Y était associée une obligation d'enregistrement fiscal pour les entreprises (nationales ou étrangères) soumises à cet impôt et le défaut d'enregistrement était passible de sanctions très élevées.

²¹⁹⁹ CJUE, 26 mai 2016, *NN (L) International SA*, aff. C-48/15, ECLI:EU:C:2016:356.

²²⁰⁰ CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Google Ireland*, aff. C-482/18, ECLI:EU:C:2020:141, points 42 et s. des conclusions.

²²⁰¹ *Ibid.*, points 44 et s. des conclusions.

²²⁰² *Ibid.*, points 48 et s. des conclusions.

²²⁰³ CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Google Ireland*, aff. C-482/18, ECLI:EU:C:2020:141, points 50 et s. des conclusions.

nationales en matière de taxation de l'économie numérique. Il nous faut néanmoins admettre qu'il est difficile d'identifier une contribution plus significative en matière de rattachement à proprement parler.

En définitive, il semble que les dynamiques de cohérence fiscale au sein de l'Union européenne fournissent une contribution essentiellement préparatoire ou intérimaire dans la perspective d'un ajustement plus profond des conceptions traditionnelles de l'équité fiscale au regard des enjeux économiques contemporains. La cohérence joue également un rôle relativement équivoque en ce qui concerne les évolutions réglementaires envisagées pour les groupes de sociétés.

B. Le rôle ambivalent de la cohérence pour l'adaptation de l'équité aux groupes de sociétés

470. Difficulté politique.- Depuis le lancement du projet ACCIS en 2011²²⁰⁴ et même après sa relance en 2016²²⁰⁵, la mise en place d'une taxation unitaire des groupes de société au niveau européen s'est heurtée à des obstacles politiques qui rendent la perspective d'un plein consensus encore lointaine. Dans son dernier rapport d'activité sur les questions fiscales²²⁰⁶, le Conseil ECOFIN a évoqué des réflexions en cours mais ne signale, en définitive, aucune avancée concrète depuis la modélisation des impacts budgétaires d'une assiette commune (sans consolidation) lancée en 2018²²⁰⁷. Dans ce contexte, la cohérence fiscale joue un rôle ambivalent : si, d'une part, la cohérence matérielle autour de la libre concurrence rend la compatibilité d'une taxation unitaire avec le droit primaire incertaine (1), les dynamiques de convergence autour des libertés de circulation permettent aux entreprises d'accéder à un régime de groupe embryonnaire de substitution (2).

²²⁰⁴ COM(2011) 121.

²²⁰⁵ COM(2016) 685 final (assiette commune) et, surtout, COM(2016) 683 final (assiette commune consolidée).

²²⁰⁶ Voir le rapport du Conseil ECOFIN sur les questions fiscales du 9 décembre 2019, doc. 14863/19, FISC 485, ECOFIN 1118.

²²⁰⁷ Voir le document du 20 avril 2018, doc. 8155/18, FISC 175, ECOFIN 345. On ne connaît pas encore les résultats de cette modélisation.

1. Difficultés générées par la convergence autour de la libre concurrence

471. Formule de répartition et principe de pleine concurrence.- Dès lors que la taxation unitaire des groupes de sociétés suppose la consolidation des résultats de toutes les entités du groupe et la répartition ultérieure de cette base taxable entre différentes juridictions selon une formule préétablie, elle s'écarte totalement du principe de pleine concurrence. Or, comme on l'a vu précédemment, celui-ci semble désormais faire partie intégrante du droit primaire par le biais de l'article 107 TFUE²²⁰⁸. Une contradiction frontale apparaît alors entre la cohérence fiscale matérielle qui résulte de la discipline des aides d'État et les perspectives d'adaptation des équilibres fiscaux interétatiques en matière de taxation des groupes, que l'on retrouve notamment dans le projet ACCIS²²⁰⁹. Ce paradoxe a d'ailleurs été mis en évidence et critiqué par de nombreux auteurs²²¹⁰.

472. Jurisprudence *Puffer*²²¹¹.- Face à cette difficulté, on peut être tenté de rappeler la jurisprudence *Puffer*²²¹² (2009) selon laquelle une mesure d'origine européenne que les États membres sont tenus de transposer dans leur droit national ne peut pas constituer une aide d'État²²¹³. Mais, dès lors que cette exclusion de la qualification d'aide s'explique par le fait que l'avantage n'est pas imputable à l'État, ce type de raisonnement ne nous semble pas préjuger, en tant que tel, de la légalité d'un acte de droit dérivé au regard du droit primaire. Par conséquent, l'interprétation actuelle de l'article 107 TFUE auquel on incorpore le principe de pleine concurrence pourrait se révéler, en théorie du moins, gênante pour la mise en place d'un système de taxation unitaire.

²²⁰⁸ Voir *supra* §§ 445 et s.

²²⁰⁹ COM(2011) 121 puis COM(2016) 683 final (assiette commune consolidée).

²²¹⁰ WATTEL (P.), « Stateless Income, State Aid and the (Which?) Arm's Length Principle », *Intertax*, 2016, n° 11, pp. 791-801, spéc. p. 794 ; MASON (R.), « Implication of the Rulings in Starbucks and Fiat for the Apple State Aid Case », *Tax Notes International*, 7 octobre 2019, pp. 15-22, spéc. pp. 19 et s. ; TODHE (F.), « The Rise of an (Autonomous) Arm's Length Principle in EU State Aid Rules? », *European State Aid Law Quarterly*, 2019, n° 3, pp. 249-263.

²²¹¹ CJCE, 23 avril 2009, *Puffer*, aff. C-460/07, *Rec.* p. I-3251.

²²¹² *Id.*

²²¹³ *Id.*, point 67 et s.

Une remise en cause de la future directive « ACCIS » qui serait fondée sur sa contradiction avec l'article 107 TFUE semble cependant peu probable en pratique. Il serait en effet surprenant que les États membres ou les institutions, enfin parvenus à un consensus, forment un recours en annulation contre ce texte ; quant aux recours en annulation individuels, ils risquent fort de ne pas prospérer dès lors qu'il s'agit d'un texte législatif de portée générale²²¹⁴. Seule une exception d'illégalité soulevée à l'occasion d'un contentieux national et qui serait soumise à la Cour de justice par la voie d'une question préjudicielle en appréciation de validité pourrait fournir une occasion d'examiner la difficulté soulevée ci-dessus, si elle n'était pas levée par la jurisprudence *Puffer*²²¹⁵ (2009).

Si la convergence téléologique liée à la discipline des aides d'État ne semble pas favoriser, de prime abord, la mise en place d'un système de taxation unitaire des groupes de sociétés – ni, par conséquent, l'évolution des modalités de réalisation de la justice fiscale interétatique –, la cohérence matérielle autour des libertés de circulation présente, en revanche, un intérêt que l'on pourrait qualifier de substitutif à cet égard.

2. Intérêt substitutif de la convergence autour des libertés

473. Contribution de la cohérence matérielle fondée sur les libertés de circulation : vers un embryon de régime de groupe ?- La taxation unitaire des groupes de sociétés est une méthode que l'on retrouve fréquemment au niveau national à des degrés plus ou moins aboutis. Certains régimes se limitent, comme c'est le cas du *group relief* britannique, à prévoir la possibilité de transférer les pertes entre les entités du groupe ; d'autres, notamment dans les pays scandinaves, prévoient un mécanisme de contributions intra-groupe ; enfin certains États permettent une consolidation très aboutie des résultats, comme c'est le cas de la France (régime d'

²²¹⁴ Voir art. 263 al. 4 TFUE interprété par CJUE (gde ch.), 3 octobre 2013, *Inuit e.a.*, aff. C-583/11 P, ECLI:EU:C:2013:625. Les requérants individuels ne peuvent former des recours contre des actes législatifs que s'ils sont directement et individuellement concernés par cet acte, la condition d'affectation individuelle postulant que l'acte attaqué les atteigne en raison de certaines qualités qui leur sont particulières et, de ce fait, les individualise d'une manière analogue à celle d'un destinataire. Voir aussi CJCE, 15 juillet 1963, *Plaumann*, aff. 25/62, *Rec.* p. 199.

²²¹⁵ CJCE, 23 avril 2009, *Puffer*, aff. C-460/07, *Rec.* p. I-3251.

« intégration fiscale »²²¹⁶), des Pays-Bas ou encore du Luxembourg (régimes d' « unité fiscale »). À cet égard, en attendant que les États parviennent à s'accorder sur la mise en place d'une véritable taxation unitaire par le biais du projet ACCIS, la convergence matérielle autour du principe de non-discrimination contenu dans les libertés de circulation est intéressante, dans une certaine mesure, puisqu'elle permet l'extension aux groupes transfrontaliers de certains avantages liés aux régimes nationaux.

Certes, dans ses arrêts *Papillon*²²¹⁷ (2008), *X Holding*²²¹⁸ (2010) et *SCA Group Holding*²²¹⁹ (2014), la Cour de justice a itérativement considéré, sur le fondement de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, que les États membres pouvaient parfaitement limiter le périmètre de leur régime de groupe aux seules sociétés résidentes, à l'exclusion des sociétés étrangères du même groupe. En revanche, elle a régulièrement exigé l'extension transfrontalière de certains avantages associés à ces régimes. Tel est le cas, comme on l'a déjà vu, de l'imputation des déficits d'une société membre du groupe sur les bénéfices d'une autre société lorsque ces pertes sont « définitives », depuis l'arrêt *Marks & Spencer*²²²⁰ (2005), mais cette extension peut également concerner d'autres mécanismes, comme l'illustre l'arrêt *Steria*²²²¹ (2015). Dans cette affaire qui portait sur le régime français d'imposition des dividendes, la Cour de justice a estimé que le fait de réserver la neutralisation de la quote-part de frais et charges aux seules distributions advenant entre des sociétés membres d'un groupe d'intégration fiscale²²²² à l'exclusion des distributions reçues de filiales non résidentes

²²¹⁶ Art. 223 A et s. du CGI.

²²¹⁷ CJCE, 27 novembre 2008, *Papillon*, aff. C-418/07, *Rec.* p. I-8947.

²²¹⁸ CJUE, 25 février 2010, *X Holding*, aff. C-337/08, *Rec.* p. I-1215.

²²¹⁹ CJUE, 12 juin 2014, *SCA Group Holding e.a.*, aff. jtes C-39/13 à C-41/13, ECLI:EU:C:2014:1758.

²²²⁰ CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, *Rec.* p. I-10837.

²²²¹ CJUE, 2 septembre 2015, *Groupe Steria*, aff. C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524.

²²²² Dans le cadre du régime mère-fille français (art. 145 et 216 du CGI), les dividendes distribués par une filiale à sa société mère française sont en principe exonérés d'impôt sur les sociétés dans le chef de la société mère bénéficiaire, déduction faite d'une quote-part de frais et charges de 5% qui doit être réintégrée dans le résultat imposable : les dividendes perçus par les sociétés mères françaises (de filiales françaises ou étrangères) se trouvent donc exonérés, en principe, à hauteur de 95 % seulement. Toutefois, dans le cadre d'une distribution entre sociétés membres d'un groupe d'intégration fiscale, l'art. 223 B du CGI prévoit la déduction du résultat d'ensemble de la quote-part de frais et charges correspondante, de sorte que les dividendes sont entièrement exonérés. Or, le régime d'intégration fiscale et les avantages qu'il comprend (dont la neutralisation de la quote-part de frais et charges) sont réservés aux seules sociétés françaises.

qui auraient pu être intégrées si elles avaient été établies en France²²²³ constituait une restriction à la liberté d'établissement qui n'était pas justifiée par la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition dès lors que « la souveraineté fiscale d'un seul et même État membre [était] concernée »²²²⁴. En examinant ainsi « séparément »²²²⁵ l'avantage concerné et en le détachant du contexte de l'intégration fiscale, la Cour de justice a consacré une approche « par élément »²²²⁶ qu'elle reprendra dans sa jurisprudence ultérieure. Par exemple, dans deux affaires jointes qui portaient sur le régime néerlandais d'unité fiscale (2018)²²²⁷, la Cour de justice a confirmé cette méthode en examinant séparément deux avantages fiscaux – la déductibilité des intérêts d'emprunt, d'une part, et la prise en compte des pertes de change, d'autre part – dont le bénéfice était réservé aux seules entités du groupe. Cela l'a conduite à considérer, notamment, que le refus de déductibilité des intérêts en dehors du régime de groupe constituait une restriction à la liberté d'établissement qui ne trouvait de justification ni dans la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, ni par la cohérence du système fiscal, ni par la lutte contre l'évasion fiscale lorsqu'elle frappait des flux avec des sociétés non résidentes qui remplissent toutes les autres conditions pour la consolidation.

Or, dès lors que l'élimination d'une restriction suppose – du moins pour le passé – l'extension de l'avantage discriminatoire aux situations transfrontalières comparables, la ligne de raisonnement développée par la Cour de justice dans la jurisprudence *Steria*²²²⁸ (2015) et ses suites, combinée à la jurisprudence *Marks & Spencer* (2005) sur les pertes, contribue, indirectement, à l'élaboration d'une forme – certes embryonnaire, partielle, et surtout conditionnée à la préexistence de mécanismes nationaux sur lesquels s'appuyer – de régime de groupe européen de substitution.

²²²³ On parle à cet égard de filiales « intégrables », parce qu'elles remplissent les conditions de l'intégration fiscales (détenion de 95% ou plus du capital, dates d'ouverture et de clôture de l'exercice identiques, imposition de la filiale à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés – sauf le critère de résidence).

²²²⁴ CJUE, 2 septembre 2015, *Groupe Steria*, aff. C-386/14, points 28-29.

²²²⁵ *Ibid.*

²²²⁶ Sur cette approche « par élément », voir VAN GERREVINK (B.), MORGENSTERN (P.), LECLERCQ (L.), « Arrêt X BV (aff. C-398/16 et C-399/16) : Dutch unity et Space oddity », *Revue de droit fiscal*, 2018, n° 20, pp. 60-68 ; LECLERCQ (L.) et MORGENSTERN (P.), « Les évolutions du régime de l'intégration fiscale en 2019 et le droit de l'UE : nécessité ou prétexte ? », *Fiscalité internationale*, 2019, n° 1, pp. 126-130.

²²²⁷ CJUE, 22 février 2018, *X BV et X NV*, aff. C-398/16 et C-399/16, ECLI:EU:C:2018:110.

²²²⁸ CJUE, 2 septembre 2015, *Groupe Steria*, aff. C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524.

Conclusion du Chapitre 2

474. Réajustement des équilibres internationaux. - L'équité fiscale, qui correspond au juste partage des droits d'imposition – et donc des recettes qui en découlent – entre plusieurs juridictions, est l'une des préoccupations essentielles qui structurent les rapports fiscaux interétatiques. Elle est largement concrétisée à travers différents mécanismes modélisés par les *fora* internationaux au début du siècle dernier mais qui doivent aujourd'hui évoluer pour mieux saisir les mutations récentes de l'économie mondiale. Si les dynamiques de cohérence fiscale sont parfois insuffisantes pour insuffler les réformes nécessaires, elles ont en revanche, jusqu'à présent, largement contribué au relais et à l'amplification des méthodes traditionnelles d'équité fiscale.

475. Contribution de la cohérence à l'amplification de l'imposition selon l'alléger économique. - Pour que les rapports fiscaux interétatiques soient équitables, l'attribution des droits d'imposer aux différents États concernés par une même situation fiscale internationale doit tenir compte, le mieux possible, des différentes allégerances économiques en présence et de leurs importances respectives. La cohérence fiscale organisée par le droit de l'Union européenne permet de relayer efficacement les standards internationaux élaborés pour satisfaire cet objectif, surtout dans la mesure où elle contribue parfois à en amplifier le contenu. En témoigne, notamment, l'intensité attribuée au principe de pleine concurrence grâce au droit des aides d'État ou encore au critère du bénéficiaire effectif grâce aux règles d'articulation contenues dans les directives et à l'interprétation constructive qui en est faite par la Cour de justice.

476. Contribution limitée de la cohérence au développement de nouvelles méthodes d'équité interétatique. - Compte tenu des mutations économiques liées, notamment, à la digitalisation progressive des activités et à la structuration des contribuables sous la forme de grands groupes d'entreprises, les États – unilatéralement ou dans le cadre des *fora* internationaux et régionaux – estiment désormais nécessaire d'ajuster les équilibres internationaux historiques. La cohérence fiscale présente toutefois, dans cette entreprise, un intérêt essentiellement préparatoire, comme en

matière de prévention des transferts de bénéfices, ou substitutif, comme en matière de taxation unitaire des groupes de sociétés.

477. Contribution à la légitimité du système fiscal européen.- Dans la mesure où les règles d'articulation (cohérence formelle) et les principes de convergence (cohérence matérielle) qui structurent le droit de l'Union européenne participent à l'alignement de l'imposition sur l'allégeance économique, il n'est pas exclu de soutenir que la cohérence *participe* à la réalisation de la justice fiscale interétatique et, par voie de conséquence, à la légitimité du système fiscal européen. Cette contribution reste toutefois moindre que celle apportée à la justice fiscale interindividuelle dès lors que ce dernier idéal, en concurrence avec le premier, fut longtemps la préoccupation dominante des institutions.

Conclusion du Titre I

478. Légitimité au moyen de la justice fiscale interindividuelle et interétatique.- Appréhendée dans son acception matérielle, la légitimité d'un ordre juridico-politique dépend essentiellement de son alignement sur l'idéal de justice²²²⁹. En déclinant cette ligne de raisonnement en matière fiscale, on peut alors postuler que la légitimité d'un système (fiscal) dépend largement de son adéquation avec la « justice fiscale », notion qui déploie des implications tant sur le plan interindividuel, en exigeant l'égalité fiscale entre les contribuables, que sur le plan interétatique, en suggérant une répartition équitable des recettes fiscales entre les États²²³⁰. En pratique, ces deux aspects se combinent et s'imbriquent pour structurer les relations fiscales interétatiques, de sorte qu'il est parfois difficile d'en dissocier parfaitement l'étude.

479. Rôle de la cohérence.- Dans le contexte de l'intégration européenne, l'ambition de réalisation d'un marché unique intégré proche d'un marché interne a conduit les institutions à se préoccuper d'abord de la justice *interindividuelle*, au détriment – du moins dans un premier temps – de l'optique *interétatique*²²³¹ que le droit de l'Union européenne s'est appropriée plus tardivement. Quoiqu'il en soit, c'est largement en recourant aux dynamiques de cohérence et en les intensifiant que ce couple d'idéaux est poursuivi. Sur le plan de la justice interindividuelle, l'articulation optimale des systèmes nationaux ainsi que la convergence d'ensemble autour des objectifs de libre circulation et de libre concurrence, qui déclinent tous les deux le principe de non-

²²²⁹ En ce sens, voir BOBBIO (N.), « Sur le principe de légitimité », *Droits*, 2000, n° 32, pp. 147-155.

²²³⁰ Sur ces deux formes de justice, VOGEL (K.), « World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments (Part III) », *Intertax*, 1988, n° 11, pp. 394-402. Pour des études récentes abordant ce point, voir par exemple GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, 2018, 385 p., spéc. p. 199 et s. ; VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p., spéc. p. 60. Cette dichotomie est reprise dans plusieurs documents institutionnels européens, voir par exemple le Rapport du Comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises (ci-après « rapport Ruding »), 1992, p. 39 ; Commission européenne, 23 octobre 2001, *La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*, SEC(2001) 1681, p. 13 et p. 434.

²²³¹ ZALASINSKI (A.), « The Limits of the EC Concept of 'Direct Tax Restriction on Free Movement Rights', the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity », *Intertax*, 2009, n° 5, pp. 282-297 ; DEBELVA (F.), « Fairness and International Taxation: Star-Crossed Lovers? », *World Tax Journal*, 2018, n° 4, pp. 563-583, spéc. p. 581.

discrimination, permettent de tendre vers la garantie d'un traitement fiscal juste au niveau européen, respectueux de la capacité contributive et répartissant équitablement la charge fiscale entre les contribuables. En ce qui concerne l'équité entre États, qui suppose de répartir les droits d'imposition entre les juridictions fiscales en fonction du degré d'allégerance économique que le contribuable leur doit, les initiatives européennes de cohérence fiscale soutiennent l'intégration des méthodes internationales dans le système de l'Union et en amplifient les effets. En ce sens, même s'il n'est pas question de prétendre ici que la cohérence – *a fortiori* la cohérence fiscale « à l'europpéenne » qui présente des limites – suffit à légitimer le système fiscal et juridique de l'Union européenne, nous soutenons que son influence sur la réalisation de la justice fiscale y contribue très significativement²²³². En revanche, face aux mutations récentes de l'économie qui invitent à élaborer des mécanismes fiscaux novateurs et le plus unifiés possibles, l'idée de cohérence, évoquant l'harmonie entre des éléments distincts, apparaît partiellement trop modeste et présente essentiellement un intérêt préparatoire ou intérimaire.

480. Légitimité et identité.- En faisant tendre le système fiscal européen vers l'idéal de justice, la rationalité conceptuelle²²³³ générée par la cohérence contribue à en fonder et à en renforcer la légitimité²²³⁴. Mais ce n'est pas là l'unique fonction que revêt la cohérence dans une construction systémique. En effet, parce que la cohérence entre des éléments distincts implique leur *cohésion*²²³⁵ en un tout identifiable, elle joue en

²²³² Le Professeur Marteen De Wilde estime d'ailleurs que l'idée de justice dans la théorie fiscale correspond, dans une large mesure, aux principes qui sous-tendent la construction européenne ; voir DE WILDE (M.), *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Amsterdam, IBFD, 2017, 770 p., spéc. p. 58.

²²³³ Sur la rationalité, voir ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147 ; CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. p. 125.

²²³⁴ Sur l'importance de la rationalité d'un système pour sa légitimité, voir les réflexions menées par MODERNE (F.), « Légitimité des principes généraux du droit et théorie du droit », *Revue française de droit administratif*, 1999, n° 4, pp. 722-742.

²²³⁵ Sur la cohésion, voir MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. ; GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 62. Voir SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243, se référant à MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. et ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147.

principe un rôle déterminant dans le développement identitaire de cet ensemble ou système²²³⁶. C'est ce qu'il nous faut explorer à présent.

²²³⁶ Sur l'identité des systèmes juridiques (et l'importance de cette question), voir notamment les différentes positions doctrinales exposées par le Professeur Joseph Raz dans RAZ (J.), *The Concept of a Legal System*, Oxford, 2^{ème} éd., 1980, 245 p., spéc. p. 1, p. 95 et s. ainsi que p. 187 et s.

TITRE II – LA COHÉRENCE POUR LA COHÉSION IDENTITAIRE

481. Besoin d'identité.- « Signal d'existence vis-à-vis de l'extérieur »²²³⁷, l'identité est ce qui permet de reconnaître et de distinguer – d'*identifier* – une personne ou un objet²²³⁸. Rapportée à l'Union européenne, la problématique de l'identité se pose en des termes particulièrement complexes. En effet, les Communautés puis l'Union ont rapidement fait montre d'une ambition identitaire au-delà de leurs missions fonctionnelles d'ordre économique²²³⁹. En témoignent notamment la Déclaration de Copenhague de 1973²²⁴⁰, qui porte précisément sur l'« identité européenne », ou encore l'ancien article 2 du TUE qui attribuait à l'Union européenne l'objectif d'« affirmer son identité sur la scène internationale ». Le caractère composite de l'Union rend cependant cette ambition difficile à réaliser puisque ses éléments constitutifs – à savoir les États membres – sont eux-mêmes pourvus d'une identité bien établie et souvent séculaire que le droit de l'Union européenne s'emploie d'ailleurs à protéger²²⁴¹ mais qui fait nécessairement concurrence – voire ombrage – au développement identitaire européen. Si l'Union européenne souhaite peser sur la scène internationale, il reste néanmoins indispensable qu'elle parvienne à se présenter comme un acteur « identifiable » par ses interlocuteurs, d'où l'importance de se construire une identité lisible.

482. Les différentes dimensions de l'identité.- D'un point de vue philosophique, l'identité déploie « deux significations majeures [...] selon que l'on entend par identique l'équivalent de l'*idem* ou de l'*ipse* latin »²²⁴². L'identité-*idem* ou « mêmeté »,

²²³⁷ CATALA (M.), « La Communauté à la recherche de son identité. De l'Europe des citoyens à la citoyenneté européenne [1957-1992] », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 83-101, spéc. p. 87.

²²³⁸ CORNU (G.) (dir.), *Vocabulaire Juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 13^{ème} éd., 2020, 1091 p., spéc. p. 513.

²²³⁹ MEHDI (R.), « L'Union européenne ou les paradoxes d'une identité malheureuse », *Revue de l'Union européenne*, 2018, n° 9, pp. 496-506.

²²⁴⁰ *Déclaration sur l'identité européenne*, 14 décembre 1973.

²²⁴¹ Art. 4 § 2 TUE.

²²⁴² RICCEUR (P.), *Soi-même comme un autre*, Paris, Éditions du Seuil, 1990, 424 p., spéc. p. 13.

selon les mots de Voltaire²²⁴³ puis de Paul Ricœur²²⁴⁴, suppose un rattachement à des caractéristiques communes et suggère finalement une « conscience de l'identique »²²⁴⁵. À cette approche positive, on oppose l'identité-*ipse* ou « ipséité »²²⁴⁶ qui, en négatif, consiste en la particularité, la spécificité, la différenciation d'avec l'extérieur et suppose ainsi l'existence d'éléments distinctifs²²⁴⁷ : l'ipséité est ce qui rend un objet identifiable car il « n'est pas » autre chose. Dans les deux cas, l'identité de l'objet considéré n'est jamais parfaitement achevée mais se construit et évolue perpétuellement dans le temps²²⁴⁸.

Reprise par les juristes²²⁴⁹, cette approche duale trouve une résonance particulière en droit de l'Union européenne. En effet, dans le contexte d'une étude dont le point de départ est la pluralité systémique, l'identité-mêmeté renvoie aux points *communs* des systèmes et suggère une « conscience de l'identique »²²⁵⁰, une homogénéité, qui révèle une identité « européenne » partagée par toutes les composantes. Au contraire, l'identité-ipséité fait référence à la *spécificité* voire à l'unicité d'un objet et à sa *distinction* par rapport aux autres. En ce sens, l'identité-ipséité peut renvoyer aux

²²⁴³ VOLTAIRE, « Identité », in *Dictionnaire philosophique*, 1785 (édition dite « de Kehl ») : « ce terme ne signifie que même chose ; il pourrait être rendu en français par mêmeté ». Voir aussi la notion de « *sameness* » explorée par David Hume dans HUME (D.) *A Treatise of Human Nature*, 1740, qui renvoie à l'identité dans le temps ; sur cette question, voir GUTMANN (D.), *Le sentiment d'identité. Étude de droit des personnes et de la famille*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit privé, 2000, 520 p., spéc. p. 9.

²²⁴⁴ RICŒUR (P.), *Soi-même comme un autre*, Paris, Éditions du Seuil, 1990, 424 p., spéc. p. 13.

²²⁴⁵ MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 143 citant FRANCK (R.), « Conclusions », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 113-120.

²²⁴⁶ RICŒUR (P.), *Soi-même comme un autre*, Paris, Éditions du Seuil, 1990, 424 p., spéc. p. 13.

²²⁴⁷ MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 143.

²²⁴⁸ GUTMANN (D.), *Le sentiment d'identité. Étude de droit des personnes et de la famille*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit privé, 2000, 520 p., spéc. p. 11.

²²⁴⁹ Sur la double dimension (positive et négative) de l'identité en droit, voir CORNU (G.) (dir.), *Vocabulaire Juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 13^{ème} éd., 2020, 1091 p., spéc. p. 513 ; MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 143.

²²⁵⁰ *Ibid.*, spéc. p. 143 citant FRANCK (R.), « Conclusions », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 113-120.

identités nationales particulières²²⁵¹ mais aussi – et surtout, pour ce qui nous occupe ici – suggérer la possibilité d’une identité « de l’Union européenne »²²⁵². D’ailleurs, si l’identité européenne et l’identité de l’Union sont deux concepts proches qui finissent parfois par s’absorber en doctrine, ils demeurent néanmoins bien distincts²²⁵³.

Le double enjeu identitaire européen – à savoir l’émergence d’une identité européenne voire d’une identité de l’Union – est particulièrement exacerbé lorsqu’on le décline en matière de fiscalité directe. De façon générale, cette discipline est étroitement dépendante des spécificités économiques du territoire auquel elle s’applique. Aussi, tant que les structures économiques des États membres continuent de présenter des différences significatives et que la fiscalité reste, en principe, de la compétence des États membres²²⁵⁴, la cohésion nécessaire à ce développement identitaire est difficile à atteindre. Le défi apparaît d’ailleurs d’autant plus grand que l’identité d’un objet donné se conçoit très largement « de l’extérieur », c’est-à-dire qu’elle dépend grandement de la perception unitaire que « l’autre » développe à l’égard de cet objet²²⁵⁵ – alors que la réalité technique des relations fiscales extérieures des États membres s’appuie essentiellement sur un maillage conventionnel bilatéral autonome.

483. Identité, cohésion, cohérence.- Ces réflexions laissent entrevoir l’intérêt que peut présenter la cohérence pour le développement identitaire de l’Europe fiscale. En

²²⁵¹ Art. 4 § 2 TUE. Voir sur cet aspect, notamment, BLANQUET (M.), « Mêmété et ipséité constitutionnelles dans l’Union européenne » in GROVE-VALDEYRON (N.), BLANQUET (M.), DUSSART (V.) (dir.), *Mélanges en l’honneur du Professeur Joël Molinier*, Paris, L.G.D.J., 2012, 682 p., pp. 53-91.

²²⁵² MEHDI (R.), « L’identité de l’Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L’identité à la croisée des États et de l’Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161. Voir aussi MENGGOZZI (P.), « La contribution du droit à la détermination de l’identité de l’Union européenne », *Revue du droit de l’Union européenne*, 2012, n° 1, pp. 15-29.

²²⁵³ MEHDI (R.), « L’identité de l’Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L’identité à la croisée des États et de l’Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 143. À noter que cette distinction entre identité européenne et identité de l’Union peut être rapprochée de la distinction entre identité matérielle (identité du contenu) et identité juridique (personnalité juridique) qu’elle est susceptible de recouper ; sur la distinction entre identité matérielle et identité juridique, voir MICHEL (V.), « Traité de Lisbonne », *Répertoire de droit européen*, 2010 (actualisation : juin 2013), § 13 et s.

²²⁵⁴ CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec. p.* I-225, point 21.

²²⁵⁵ Pour des études politiques sur cet aspect, voir par exemple les réflexions menées dans SKOLIMOWSKA (A.) (dir.), *Perceptions of the European Union’s Identity in International Relations*, London, Routledge, 2019, 230 p.

effet, d'un point de vue théorique, la combinaison d'une cohérence formelle et d'une cohérence matérielle entre des éléments aboutit en principe à leur *cohésion*²²⁵⁶ et leur permet de tendre vers la formation d'un « tout indissociable »²²⁵⁷. Or c'est précisément une telle unité et une telle cohésion que suppose l'identité.

Appliqué à la discipline fiscale, ce raisonnement postule que la cohérence fiscale mise en place dans l'Union grâce aux dynamiques exposées dans la première partie de cette thèse opère comme un des vecteurs du développement identitaire de l'Europe fiscale. Cette hypothèse doit être vérifiée en explorant les deux dimensions de l'identité présentées ci-dessus, ce qui nous conduira à envisager l'intérêt de la cohérence pour la construction d'une identité fiscale européenne (Chapitre 1) et pour celle d'une identité fiscale de l'Union (Chapitre 2).

²²⁵⁶ Sur la cohésion, voir MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. ; GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p., spéc. p. 62. Voir SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243, se référant à MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. et ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147.

²²⁵⁷ MEHDI (R.), « L'Union européenne ou les paradoxes d'une identité malheureuse », *Revue de l'Union européenne*, 2018, n° 9, pp. 496-506, spéc. p. 501 et note 49.

Chapitre 1 – La cohérence pour l’identité fiscale européenne

484. Identité fiscale européenne.- L’expression « identité fiscale européenne » ne se trouve pas en doctrine, sans doute parce qu’il y a peu de contributions qui abordent la question de l’identité européenne à travers le prisme fiscal²²⁵⁸. Nous recourons néanmoins à cette formule car elle permet de retranscrire de façon simple l’application de l’idée d’identité-mêmeté²²⁵⁹ aux questions fiscales dans le contexte de l’intégration européenne. Par opposition à l’identité *nationale*²²⁶⁰ qui désigne ce que chaque ordre constitutionnel étatique a de spécifique, l’identité *européenne* renvoie à une « identité commune »²²⁶¹ des États membres, c’est-à-dire un « héritage commun »²²⁶² voire des valeurs communes²²⁶³. Elle évoque ainsi l’existence d’une certaine homogénéité. La matière fiscale ne déroge pas à cette logique et il nous faut alors préciser plus avant ce qu’implique l’homogénéité fiscale.

²²⁵⁸ À notre connaissance, l’une des rares contributions qui abordent ce thème a été rédigée par le Professeur Gregory Lubkin, sur le sujet spécifique des accises ; voir LUBKIN (G.), « Is Europe’s Glass Half Empty or Half Full? Alcoholic Beverage Taxation and the Development of European Identity », *Columbia Journal of European Law*, 1997, n° 3, pp. 357-412.

²²⁵⁹ VOLTAIRE, « Identité », in *Dictionnaire philosophique*, 1785 (édition dite « de Kehl ») : « ce terme ne signifie que même chose ; il pourrait être rendu en français par mêmeté ». RICŒUR (P.), *Soi-même comme un autre*, Paris, Éditions du Seuil, 1990, 424 p., spéc. p. 13. Voir aussi la notion de « sameness » explorée par David Hume dans HUME (D.) *A Treatise of Human Nature*, 1740, qui renvoie à l’identité dans le temps ; sur cette question, voir GUTMANN (D.), *Le sentiment d’identité. Étude de droit des personnes et de la famille*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit privé, 2000, 520 p., spéc. p. 9.

²²⁶⁰ BENOIT-ROHMER (F.), « Identité européenne et identité nationale – Absorption, complémentarité ou conflit ? », in COHEN-JONATHAN (G.), CONSTANTINESCO (V.) et MICHEL (V.) (dir.), *Chemins d’Europe : mélanges en l’honneur de Jean-Paul Jacqué*, 787 p., pp. 63-80, spéc. pp. 65-67. Voir aussi BLANQUET (M.), « Mêmeté et ipsité constitutionnelles dans l’Union européenne » in GROVE-VALDEYRON (N.), BLANQUET (M.), DUSSART (V.) (dir.), *Mélanges en l’honneur du Professeur Joël Molinier*, Paris, L.G.D.J., 2012, 682 p., pp. 53-91.

²²⁶¹ BENOIT-ROHMER (F.), « Identité européenne et identité nationale – Absorption, complémentarité ou conflit ? », in COHEN-JONATHAN (G.), CONSTANTINESCO (V.) et MICHEL (V.) (dir.), *Chemins d’Europe : mélanges en l’honneur de Jean-Paul Jacqué*, 787 p., pp. 63-80, spéc. pp. 65-67.

²²⁶² *Déclaration sur l’identité européenne*, 14 décembre 1973.

²²⁶³ BENOIT-ROHMER (F.), « Identité européenne et identité nationale – Absorption, complémentarité ou conflit ? », in COHEN-JONATHAN (G.), CONSTANTINESCO (V.) et MICHEL (V.) (dir.), *Chemins d’Europe : mélanges en l’honneur de Jean-Paul Jacqué*, 787 p., pp. 63-80, spéc. pp. 65-67 ; MEHDI (R.), « L’identité de l’Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L’identité à la croisée des États et de l’Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 146 citant FRANCK (R.), « Conclusions », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 113-120.

485. Définition de l'homogénéité fiscale.- Étymologiquement, l'homogénéité est la qualité de ce qui est homogène, c'est-à-dire formé d'éléments de même genre (*ὁμό + γένος*), de même nature ou encore de même caractère²²⁶⁴. Elle évoque ainsi la similarité, l'uniformité ou encore la proximité de plusieurs objets²²⁶⁵. Rapportée au contexte de la construction fiscale européenne, cette idée se décline sur deux plans : sur le plan interne, l'homogénéité fiscale évoque essentiellement la similarité des systèmes fiscaux des États membres tandis que, d'un point de vue externe, elle évoque l'attitude uniforme²²⁶⁶ et commune²²⁶⁷ des États membres sur la scène internationale, c'est-à-dire « vis-à-vis de l'extérieur »²²⁶⁸ (États tiers et autres organisations internationales²²⁶⁹).

486. Fonction de la cohérence fiscale pour l'identité fiscale européenne.- « Fédéraliste » par association²²⁷⁰, le projet européen regroupe des entités souveraines dont l'identité nationale est préexistante et bien affirmée²²⁷¹. Il en résulte une tendance à la spécificité nationale, qui est d'autant plus marquée en fiscalité que cette discipline

²²⁶⁴ *Grand Larousse encyclopédique*, 1962, tome 5 p. 939 et *Le grand Robert de la langue française*, 2001, tome 6, p. 1621 cités par DELCHER (É.), « La notion d'unité au-delà de l'Union », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2017, pp. 211-225.

²²⁶⁵ HANSCHMANN (F.), *Der Begriff der Homogenität in der Verfassungslehre und Europarechtswissenschaft*, Berlin, Heidelberg, New York, Springer, 370 p., spéc. p. 4. On notera par exemple que dans DELCHER (É.), « La notion d'unité au-delà de l'Union », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2017, pp. 211-225, l'auteur établit un lien étroit entre unité et homogénéité. Toutefois, dans le cadre de cette thèse (notamment ce chapitre et le chapitre suivant), nous distinguerons homogénéité et unité qui nous semblent être deux notions différentes.

²²⁶⁶ L'idée d'une « attitude uniforme » est exprimée par l'ancien art. 116 TCEE : « Pendant la période de transition, les États membres se consultent en vue de concerter leur action et d'adopter, autant que possible, une attitude uniforme ».

²²⁶⁷ L'idée d'une « *common attitude* » européenne en matière fiscale vis-à-vis des États tiers est évoquée par les Professeurs Ben Terra et Peter Wattel dans TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 160.

²²⁶⁸ Cette expression est empruntée à CATALA (M.), « La Communauté à la recherche de son identité. De l'Europe des citoyens à la citoyenneté européenne [1957-1992] », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 83-101, spéc. p. 87, qui évoque l'identité européenne comme un « signal d'existence vis-à-vis de l'extérieur ».

²²⁶⁹ L'idée d'unité de l'action extérieure de l'Union peut déployer une dimension verticale, qui tient aux rapports entre l'Union et ses États membres dans les rapports avec l'extérieur, et une dimension horizontale, qui tient à la cohérence matérielle des différentes politiques européennes lorsqu'elles sont mises en œuvre à l'international. On s'intéresse dans ce chapitre à la dimension verticale.

²²⁷⁰ BEAUD (O.), *Théorie de la fédération*, Paris, Presses universitaires de France, 2007, 433 p. Sur le fédéralisme par association, voir aussi DUMONT (H.) et EL BERHOUMI (M.), « Les formes juridiques fédératives d'association et de dissociation dans et entre les États », *Droit et société*, 2018, n° 1, pp. 15-26.

²²⁷¹ Voir art. 4 § 2 TUE. Sur les identités nationales au sein de l'Union européenne, voir la thèse de MILLET (F.-X.), *L'Union européenne et l'identité constitutionnelle des États membres*, Paris, L.G.D.J., 2013, 365 p. ; voir aussi LEVADE (A.), « Quelle identité constitutionnelle nationale préserver face à l'Union européenne ? », *Annuaire de droit européen*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 173-197 ; BLANQUET (M.), « Mêmété et ipsité constitutionnelles dans l'Union européenne » in GROVE-VALDEYRON (N.), BLANQUET (M.), DUSSART (V.) (dir.), *Mélanges en l'honneur du Professeur Joël Molinier*, Paris, L.G.D.J., 2012, 682 p., pp. 53-91.

est étroitement liée aux caractéristiques de l'économie de chaque État²²⁷². L'existence de disparités entre les systèmes fiscaux européens est d'ailleurs soulignée dès le rapport Neumark²²⁷³ (1962) et, au fil du temps, les adhésions successives de nouveaux États membres ont été autant d'occasions d'en introduire de nouvelles. Pourtant, l'homogénéité fiscale est la condition d'une intégration fiscale réussie²²⁷⁴ et, par extension, du développement d'une identité fiscale européenne. C'est dans ce contexte que se manifeste l'intérêt d'une cohérence fiscale aboutie au niveau européen : sur le plan interne, la cohérence participe à l'homogénéisation des structures fiscales des États membres de l'Union européenne (Section 1) tandis que, d'un point de vue externe, la cohérence fiscale justifie et génère le développement d'une attitude fiscale externe commune (Section 2).

Section 1 – L'homogénéisation des structures fiscales sur le plan interne

487. Homogénéité ou homogénéisation.- Si l'homogénéité et l'homogénéisation renvoient toutes deux à l'idée d'une similarité entre des éléments, la première notion décrit un état tandis que la seconde s'attache à un processus. Cette subtilité est importante car plus les éléments considérés sont hétérogènes au départ plus il est difficile de les homogénéiser ; inversement, plus les données de départ sont proches plus l'homogénéisation est aisée et rapide. Aussi le degré d'homogénéité constatable à un moment *m* ne préjuge-t-il pas de l'intensité du processus d'homogénéisation²²⁷⁵. Gardant cette prémisse à l'esprit, nous verrons que les conditions pour développer une

²²⁷² Parce que l'impôt a à la fois une fonction budgétaire et une fonction interventionniste (sur les fonctions de l'impôt, voir AVI-YONAH (R.), « The Three Goals of Taxation », *Tax Law Review*, 2006, n° 1, pp. 1-28), il est naturel que les structures fiscales d'un État fassent écho aux spécificités de l'économie nationale. Par conséquent, les différences démographiques, industrielles, agricoles et financières, les conditions de l'offre et la demande ainsi que la stratégie politique et économique à court, moyen et long terme, affectent les droits fiscaux nationaux.

²²⁷³ Rapport du Comité fiscal et financier (ci-après « rapport Neumark »), 1962, pp. 13 et s.

²²⁷⁴ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 19 renvoyant à BALASSA (B.), *The Theory of Economic Integration*, London, Allen and Unwin, 1961, 304 p. ; voir aussi MEADE (J.), *The Theory of Customs Unions*, Amsterdam, North-Holland Pub. Co., 1955, 121 p. ; VINER (J.), *The Customs Union Issue*, New York, Carnegie Endowment for International Peace, 1950, 221.

²²⁷⁵ En ce sens, un niveau égal (voire moindre) d'homogénéité peut résulter d'un processus d'homogénéisation plus intense.

identité fiscale européenne fondée sur l'homogénéité des systèmes fiscaux des États membres de l'Union européenne n'ont jamais été favorables (§ 1). Les dynamiques de cohérence fiscale formelle et matérielle évoquées dans la première partie de la thèse semblent cependant soutenir, bien qu'avec une intensité modérée, le processus d'homogénéisation (§ 2).

§ 1. Les difficultés de l'homogénéisation

488. Obstacles factuels et juridiques.- Parmi les paramètres qui influent sur le déroulement d'un processus d'homogénéisation, les données factuelles de départ (proximité préexistante ou divergences très marquées) et l'intensité des méthodes à disposition sont des éléments déterminants. Dans le contexte de la construction fiscale européenne, aucun de ces deux aspects n'est particulièrement favorable. Dès son avènement, et à chaque nouvelle adhésion, l'organisation régionale européenne a intégré des systèmes fiscaux dont les disparités sont relativement prononcées (A). En outre, d'un point de vue méthodologique, la capacité d'action des institutions est limitée (B).

A. L'identification des difficultés factuelles : hétérogénéité initiale des systèmes fiscaux

489. Disparités originelles régulièrement renouvelées.- L'existence de disparités structurelles entre les systèmes fiscaux européens est un paramètre initial de la construction européenne²²⁷⁶. De telles différences pouvaient déjà être constatées à l'époque où le projet d'intégration européenne n'était porté que par six États, tous membres de l'OCDE et ayant pour point commun d'appartenir à la catégorie des pays industrialisés à économie de marché²²⁷⁷. Par la suite, les adhésions successives ont

²²⁷⁶ Rapport Neumark, 1962, précité, pp. 13 et s.

²²⁷⁷ Voir la typologie établie par BELTRAME (P.), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Que sais-je ?, 3^{ème} éd., 1997, 127 p., spéc. p. 3 ; BELTRAME (P.), « Systèmes fiscaux », in PHILIP (L.) et SAÏDJ (L.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, 1647 p., p. 1467. De façon générale, les systèmes fiscaux font l'objet de typologies nombreuses. Voir notamment la classification établie par Patrick Artus à partir de seize pays de l'OCDE (dont douze membres de l'Union européenne) ; on peut distinguer cinq modèles de fiscalité : le modèle de l'Europe continentale

conduit à intégrer des systèmes budgétaires suivant le modèle nordique²²⁷⁸ ou le modèle anglo-saxon²²⁷⁹ ainsi que certaines économies anciennement communistes parfois encore « en transition »²²⁸⁰ ; ce furent autant d'occasions de réintroduire au sein de l'organisation régionale de nouvelles différences potentielles d'ordre budgétaire (2) et d'ordre technique (3)²²⁸¹. Avant de procéder à l'examen de cette évolution non linéaire, nous formulerons quelques remarques méthodologiques (1).

1. Remarques méthodologiques

490. Choix des repères chronologiques.- Pour évaluer l'ampleur des disparités existant en amont de tout éventuel processus d'homogénéisation, il faut choisir des repères chronologiques dont la pertinence n'est pas trop affectée par les externalités liées aux adhésions successives qui s'égrainent sur des décennies. C'est pourquoi, nous avons choisi deux points de référence. Le premier correspond à la situation au début de la construction européenne et ne constitue, par définition, une perspective pertinente que pour les six États membres fondateurs (ci-après « UE-6 ») dont l'« européanisation » s'étale sur une soixantaine d'années. À ce titre, nous utiliserons les données produites par le rapport Neumark (1962), qui présentent le mérite d'être fiables, même si elles évoquent les chiffres des années 1959 ou 1962 et non 1957. Le second repère chronologique donnant suffisamment peu de prise aux externalités est l'année 2007 qui correspond au dernier grand élargissement²²⁸². Cette date fournit une

(Allemagne, Autriche, France et Pays-Bas) qui se caractérise par des charges sociales élevées et des impôts directs modérés ou faibles ; le modèle nordique (Belgique, Finlande et Suède) qui se caractérise par des charges sociales et des impôts directs élevés ; le modèle anglo-saxon européen (Irlande et Royaume-Uni) qui est un modèle "sans charges sociales" et sans compensation sur les autres impôts ; le modèle à pression fiscale uniformément modérée (Espagne, États-Unis, Japon et Norvège) et, enfin, le modèle "sans charges sociales" et avec impôts directs élevés (Canada et Danemark). Voir ARTUS (P.), « Prélèvements obligatoires : quels effets sur l'économie ? Quelles pistes de réforme ? », *Droit social*, 1997, n° 3, pp. 219-228, cité par MONNIER (J.-M.), « Harmonisation des fiscalités et structures fiscales européennes entre 1988 et 1996 », *Économie appliquée*, tome LIII, 2000, n° 1, pp. 37-71, spéc. p. 47.

²²⁷⁸ Voir la note précédente.

²²⁷⁹ *Id.*

²²⁸⁰ *Id.*

²²⁸¹ La distinction que nous établissons entre les disparités budgétaires et techniques correspond à la dialectique « quantitatif / qualitatif » utilisée par le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte ; sur cette question voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 29 et s.

²²⁸² Nous réservons le cas de la Croatie qui n'a adhéré à l'Union qu'en 2013.

perspective fiable pour apprécier un éventuel processus d'homogénéisation de vingt-sept États membres (ci-après « EU-27 ») sur une période d'une douzaine d'années, en excluant la Croatie qui n'a adhéré à l'Union qu'en 2013²²⁸³ et en appréhendant le cas du Royaume-Uni avec précaution puisque cet État a quitté l'Union en 2020.

491. Orientation du propos.- Il nous faut préciser qu'à ce stade du raisonnement il ne s'agit pas encore de mesurer l'évolution de ces données dans le temps mais simplement d'établir le degré d'uniformité (ou de disparité) des systèmes fiscaux avant leur soumission commune à une éventuelle force d'uniformisation.

Cette approche méthodologique conduit à mettre en évidence une hétérogénéité assez marquée des systèmes fiscaux des États membres, notamment du point de vue des structures budgétaires.

2. Disparités initiales des structures budgétaires

492. Choix des indicateurs macro-économiques.- D'un point de vue quantitatif, plusieurs indicateurs permettent d'appréhender la structure fiscale et budgétaire d'un État. Parmi eux, la proportion des prélèvements obligatoires par rapport à la production de richesse, qui traduit la perspective la plus générale du sujet (a), ainsi que la répartition entre les impôts directs et indirects (b) sont les plus communs.

a) Proportion des prélèvements obligatoires par rapport à la production de richesse

493. Proportion des prélèvements obligatoires par rapport au PNB ou PIB.- Le ratio des prélèvements obligatoires par rapport à la production de richesse nationale se mesure aujourd'hui au regard du « produit intérieur brut » (PIB) qui indique la valeur de la production de richesse annuelle d'un État en prenant en compte la valeur produite

²²⁸³ Nous excluons la Croatie de l'analyse car son adhésion n'a eu lieu qu'en 2013. À notre avis, il est encore trop tôt pour évaluer l'influence de la cohérence européenne sur son système fiscal à travers le même prisme que pour les autres États. En outre, l'inclure dans l'analyse depuis 2007 fausserait les résultats dès lors qu'à cette date et pendant les six années suivantes, elle n'était pas membre de l'Union européenne.

par les *résidents* de cet État. Le PIB succède à un ancien indicateur : le « produit national brut » (PNB) qui prend en compte la production de richesse par les acteurs économiques du pays, tant sur le sol national qu'à l'étranger²²⁸⁴. Ce changement d'indicateur perturbe évidemment l'analyse précise de *l'évolution* des structures budgétaires dans le temps puisqu'il affecte la pertinence des comparaisons. Il n'est cependant pas véritablement problématique lorsqu'il s'agit simplement, comme nous le faisons ici, de mettre en évidence des différences structurelles à deux dates données, sans prétendre comparer ces dates entre elles, mais en les considérant indépendamment l'une de l'autre, chacune comme une date « initiale » restituant la situation factuelle avant un éventuel processus d'homogénéisation.

494. Disparités entre les États EU-6 en 1959.- Si des disparités économiques et fiscales entre les six États membres fondateurs (UE-6) sont mises en évidence dès le début de la construction européenne par les rédacteurs du rapport Neumark²²⁸⁵ (1962), celles-ci restent, somme toute, relativement modérées en ce qui concerne le ratio « recettes fiscales / PNB ». On observe en effet un écart maximal d'une dizaine de points sur l'année 1959 (voir Tableau 1).

Tableau 1	
Proportion des impôts et cotisations sociales en % du PNB en 1959 (UE-6)	
Allemagne	34,3
Belgique	24,4
France	33,4
Italie	28,5
Luxembourg	29,1
Pays-Bas	30,0
Écart max.	9,9

Sources :

Tableau de l'auteur. Les données sont extraites du rapport Neumark, p. 15. En gras sont indiqués les minimum et maximum.

²²⁸⁴ En France, cet indicateur n'est plus mesuré depuis 1993.

²²⁸⁵ Rapport Neumark, 1962, précité, pp. 13 et s.

495. Disparités entre les États UE-27 en 2007.- Si l'on observe à présent les chiffres des vingt-sept États membres en 2007, qui prennent cette fois pour référence le PIB, on constate un écart maximal approchant les 20 % (voir Tableau 2).

Tableau 2	
Proportion des impôts et cotisations sociales en % du PIB en 2007 (UE-27)	
Belgique	43,3
Bulgarie	31,6
Rép. tchèque	34,5
Danemark	46,4
Allemagne	37,8
Estonie	31,0
Irlande	30,8
Grèce	31,8
Espagne	36,5
France	42,7
Italie	41,3
Chypre	36,1
Lettonie	28,3
Lituanie	30,0
Luxembourg	36,3
Hongrie	39,4
Malte	32,8
Pays-Bas	35,5
Autriche	40,7
Pologne	34,6
Portugal	31,9
Roumanie	28,4
Slovénie	38,0
Slovaquie	29,1
Finlande	41,4
Suède	45,2
Royaume-Uni	33,7
Écart max.	18,1

Sources :

Tableau de l'auteur. Les données sont extraites du rapport *Taxation Trends 2019* qui contient des informations sur les années antérieures consultables au lien suivant (sous forme de tableaux Excel) :

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en. En gras sont indiqués les minimum et maximum.

Il ne s'agit pas là de comparer ces deux écarts mais simplement de constater qu'en 1959 et plus encore en 2007 les structures budgétaires des États membres sont assez disparates. Les différences fiscales entre les États membres sont encore plus marquées en ce qui concerne les sources des recettes fiscales.

b) Proportions respectives des impôts directs et indirects

496. Proportion des impôts directs par rapport aux autres ressources fiscales.-

L'importance quantitative des recettes provenant des différents types d'impôts (notamment directs et indirects) est une donnée budgétaire qui permet de se faire une idée générale de la structure du système fiscal d'un État, même s'il faut garder à l'esprit qu'un risque d'approximation apparaît dès lors que la distinction en impôts directs et indirects n'est pas forcément uniforme d'un pays à l'autre et que certains types d'impôts ne sont pas prévus par tous les pays²²⁸⁶.

497. Porportion des impôts directs dans les États UE-6 en 1959.- En ce qui concerne ce ratio, les chiffres sont très variables d'un système à l'autre. On peut ainsi observer qu'au début de la construction européenne, les structures des systèmes fiscaux de l'Italie et du Luxembourg, par exemple, sont diamétralement opposées (voir Tableau 3).

²²⁸⁶ En ce sens, voir les observations contenues dans le rapport Neumark, 1962, précité, p. 24. Sur la difficulté de la distinction, voir aussi MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. 5-10 et nos observations *supra*, § 30.

Tableau 3		
Répartition des impôts directs et indirects en % des recettes fiscales totales en 1959 (UE-6)		
	Impôts directs	Impôts indirects et droits de douane
Allemagne	50,6	46,6
Belgique	41,2	52,8
France	34,8	59,7
Italie	27,4	65,6
Luxembourg	62,8	34,9
Pays-Bas	56,2	40,0

Sources :

Tableau de l'auteur. Les données sont extraites du rapport Neumark, p. 15. En gras sont indiqués les chiffres marquants.

498. Proportion des impôts directs dans les États EU-27 en 2007.- Si l'on adopte à présent une perspective d'ensemble sur les vingt-sept États membres que comptait l'Union européenne en 2007, on constate là encore, d'un État à l'autre, une répartition très variable entre ressources directes et indirectes (voir Tableau 4). Si certaines économies voient leurs recettes fiscales provenir de la fiscalité directe et indirecte en des proportions quasiment équivalentes (Irlande, Italie, Luxembourg), d'autres systèmes fonctionnent principalement grâce aux ressources fiscales indirectes (par exemple la Bulgarie) tandis que d'autres encore privilégient les impôts directs (notamment le Danemark).

Tableau 4		
Répartition des impôts directs et indirects en % des recettes fiscales totales en 2007 (UE-27)		
	Impôts directs	Impôts indirects et droits de douane
Belgique	38,5	30,8
Bulgarie	24,5	51,1
Rép. tchèque	25,5	31,1
Danemark	62,1	38,0
Allemagne	32,2	29,0
Estonie	23,5	43,3
Irlande	43,6	43,0
Grèce	26,4	39,9
Espagne	35,8	31,8
France	28,4	35,2
(Croatie)	20,3	48,6
Italie	35,1	35,1
Chypre	32,9	48,1
Lettonie	29,3	43,0
Lituanie	30,2	39,6
Luxembourg	36,5	36,0
Hongrie	25,6	40,4
Malte	39,2	43,7
Pays-Bas	31,7	33,3
Autriche	32,7	34,1
Pologne	23,9	42,0
Portugal	28,8	45,6
Roumanie	23,1	43,1
Slovénie	23,8	38,6
Slovaquie	21,6	38,9
Finlande	41,6	30,8
Suède	45,0	49,1
Royaume-Uni	46,5	35,2

Sources :

Tableau de l'auteur. Les données sont extraites du rapport Taxation Trends 2019 qui contient des informations sur les années antérieures consultables au lien suivant (sous forme de tableaux Excel) :

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en. En gras sont indiqués les chiffres marquants.

À ces différences quantitatives tenant aux structures budgétaires des États membres, s'ajoutent des disparités d'ordre qualitatif, c'est-à-dire des divergences de technique fiscale.

3. *Disparités initiales des techniques fiscales*

499. Influence des autres branches du droit sur le droit fiscal.- Dans la mesure où les règles fiscales d'un système donné s'inscrivent dans un contexte juridique plus large, elles sont nécessairement influencées par les règles issues d'autres branches du droit qui, elles-mêmes, peuvent être fort variables d'un État à l'autre²²⁸⁷. Par exemple, dans les systèmes où l'impôt est assis sur un « résultat fiscal » qui correspond à un « résultat comptable » modifié, comme c'est le cas en France, les règles fiscales sont dépendantes des règles comptables. Or, si ces dernières ont fait l'objet d'initiatives de rapprochement au niveau international et européen²²⁸⁸ avec l'adoption des standards « IAS »²²⁸⁹ puis des normes « IFRS »²²⁹⁰, cette harmonisation n'est que partielle²²⁹¹. Par conséquent, les spécificités des droits comptables nationaux rejaillissent sur les règles fiscales et entretiennent des disparités. De même, les règles fiscales répercutent largement les subtilités juridiques qui affectent les contribuables (notamment les sociétés, dont les formes, la composition, etc. peuvent être variables d'un État à l'autre dès lors que leur encadrement juridique n'est que partiellement harmonisé par le droit de l'Union européenne²²⁹²).

²²⁸⁷ Sur ce point voir notamment MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 29 et s.

²²⁸⁸ Voir le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, *JOCE* n° L 243 du 11 septembre 2002, pp. 1-4 ; 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 (directive dite « comptable unique » ou « comptable »), 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, *JOUE* n° L 182 du 29 juin 2013, pp. 19-76.

²²⁸⁹ *International Accounting Standards*, créés en 1973.

²²⁹⁰ *International Financial Reporting Standards*, adoptés en 2005 et complétant les IAS.

²²⁹¹ Ces règles s'appliquent aux sociétés cotées. Les États membres peuvent choisir d'appliquer ces standards aux autres sociétés ou, du moins, le proposer aux autres sociétés comme c'est le cas en France, mais ce n'est pas une obligation ; voir art. 3 et 4 du règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, *JOCE* n° L 243 du 11 septembre 2002, pp. 1-4. En droit français, voir notamment l'art. L. 233-24 du code de commerce.

²²⁹² Voir notamment la directive (UE) 2017/1132 du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2017 relative à certains aspects du droit des sociétés, *JOUE* n° L 169 du 10 juin 2017, pp. 46-127 qui aborde la constitution

En plus des particularités budgétaires et techniques que chaque État importe dans le système de l'Union au moment de son adhésion (et, le cas échéant, ultérieurement), le processus d'homogénéisation des systèmes fiscaux – et, par conséquent, la construction d'une identité fiscale européenne sur le plan interne – est rendu difficile par la marge d'action limitée des institutions en matière de fiscalité directe.

B. Les contraintes méthodologiques : compétence limitée de l'Union européenne

500. Précisions liminaires.- Nous avons déjà évoqué précédemment l'absence de compétence explicite de l'Union européenne en matière de fiscalité directe et le recours à la clause d'harmonisation « fiscale » du marché intérieur (article 115 TFUE) pour procéder au rapprochement des législations des États membres²²⁹³. Il n'est pas question à ce stade du raisonnement d'étudier à nouveau les modalités et les contraintes de cette méthode mais plutôt d'en présenter certaines conséquences pratiques liées, notamment, au fait que cette base juridique soumet l'action de l'Union au principe de subsidiarité²²⁹⁴. Il en découle alors une certaine autolimitation des institutions qui choisissent de ne pas aborder certains sujets. Tel est le cas pour les taux d'imposition.

501. Refus d'unification des taux.- Alors même que le taux nominal d'imposition, facilement identifiable, est un critère de référence pour les opérateurs et les investisseurs, l'Union européenne a axé l'essentiel de son action de « rapprochement des législations » sur l'harmonisation des assiettes fiscales, voire des modalités de répartition des droits d'imposer, sans jamais unifier les taux des impôts directs. Certes, en 1975, la Commission européenne avait affirmé qu'il était « nécessaire, pour des raisons de neutralité fiscale, que les taux d'impôt sur les sociétés [...] ne soient pas

des sociétés, le capital social, les formalités de publicité, mais aussi les aspects juridiques des réorganisations transfrontalières.

²²⁹³ Voir *supra* §§ 93 et s. ainsi que §§ 167 et s.

²²⁹⁴ Sur l'appréhension de la fiscalité par le biais du marché intérieur (compétence partagée), voir nos développements consacrés à ce sujet *supra* §§ 93 et s., §§ 139 et s. ainsi que §§ 167 et s.

trop différents d'un État membre à l'autre »²²⁹⁵ avant de suggérer leur maintien dans une fourchette comprise entre 45 % et 55 %²²⁹⁶. Cette proposition est toutefois restée lettre morte et, lorsque les auteurs du rapport Ruding (1992) reprennent l'idée en recommandant que les taux d'impôt sur les sociétés soient uniformisés entre 30 % et 40 %²²⁹⁷, la Commission européenne elle-même se montre réticente. Prônant une approche plus respectueuse du principe de subsidiarité, elle avance la possibilité d'un taux d'imposition minimum, sous réserve d'une réflexion approfondie qui n'est finalement pas menée à bien.

Au début des années 2000, la non-immixtion du droit de l'Union européenne dans les taux d'imposition se fait explicite. La Commission européenne renvoie la détermination des taux aux États membres²²⁹⁸ et confirmera ce point de vue dans des prises de position ultérieures²²⁹⁹. Plus encore, selon elle, une « concurrence loyale en matière de taux d'imposition doit être encouragée [dès lors que] l'existence de taux d'imposition différents assure le maintien d'un certain degré de concurrence fiscale dans le marché intérieur : or, une concurrence fiscale loyale, fondée sur les taux, offre davantage de transparence et permet aux États membres de fixer leurs taux d'imposition tant en fonction de leur compétitivité sur le marché que de leurs besoins budgétaires »²³⁰⁰. Dans son plan d'action de 2015, la Commission affirme d'ailleurs

²²⁹⁵ Commission européenne, proposition de directive du Conseil concernant l'harmonisation des systèmes d'impôt des sociétés et des régimes de retenue à la source sur les dividendes, COM(75) 392 final, JOCE n° C 253 du 5 novembre 1975, pp. 2-8, spéc. cons. 6.

²²⁹⁶ Art. 3. À noter que si cette fourchette semble aujourd'hui élevée, elle correspond aux taux pratiqués à l'époque.

²²⁹⁷ Rapport du Comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises (ci-après « rapport Ruding »), 1992, pp. 15-16 ainsi que p. 224.

²²⁹⁸ Commission européenne, 23 octobre 2001, Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales – Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne*, COM(2001) 582 final, p. 21.

²²⁹⁹ Commission européenne, 3 mars 2010, *Europe 2020 – Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive*, COM(2010) 2020, p. 4 ; Commission européenne, 16 mars 2011, Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2011) 121 final, exposé des motifs.

²³⁰⁰ Commission européenne, 3 mars 2010, *Europe 2020 – Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive*, COM(2010) 2020, p. 4. En principe, la concurrence fiscale est un « phénomène bénéfique » (selon l'expression de la Commission européenne dans Commission européenne, 5 novembre 1997, Communication sur *Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne*, COM(97) 495 final, précitée, p. 4) car elle permet d'amener l'impôt à un niveau de marché, tout comme la concurrence permet d'amener le prix à un prix de marché ; voir DIDER (Ph.), « La

que l'harmonisation des taux d'imposition sur les sociétés ne fait pas partie des domaines d'action envisagés à court, moyen et long terme²³⁰¹. À cet égard, si la règle *CFC* contenue dans la directive « ATAD »²³⁰² vient, *de facto*, orienter le système fiscal de l'Union européenne vers une sorte de taux minimal d'imposition, il s'agit non seulement d'une avancée récente mais surtout limitée à l'instauration d'un « plancher » dont le niveau est lui-même dépendant des autres taux nationaux.

Bien que les conditions factuelles et méthodologiques propres au contexte européen ne semblent pas particulièrement propices à l'*homogénéité* des systèmes fiscaux des États membres, la combinaison de la cohérence formelle et matérielle contribue à imprimer, sur le long terme, une dynamique d'*homogénéisation* progressive des fiscalités directes nationales. Elle participe ainsi au développement d'une identité fiscale européenne fondée sur des caractéristiques communes.

§ 2. *L'influence de la cohérence sur l'homogénéisation des systèmes fiscaux*

502. Harmonisation négociée ou harmonisation concurrentielle.- Dans sa déclinaison formelle, qui commande l'articulation optimale des systèmes fiscaux nationaux, la cohérence fiscale a été concrétisée par l'adoption de plusieurs textes de droit dérivé qui « rapprochent » et « harmonisent » les législations fiscales des États membres. Il est évident que cette forme de cohérence contribue à l'homogénéisation des systèmes fiscaux, notamment en ce qui concerne l'imposition des entreprises ; nous n'y reviendrons pas dans les développements qui suivent²³⁰³. En revanche, on peut s'interroger sur la capacité de la cohérence matérielle – le cas échéant combinée avec

notion de concurrence fiscale », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 103-115.

²³⁰¹ Commission européenne, 17 juin 2015, *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires*, COM(2015) 302 final, spéc. p. 17.

²³⁰² Directive 2016/1164 dite « ATAD », *JOUE* n° L 193 du 19 juillet 2016, p. 1. Art. 7 § 1 sous b qui prévoit la réintégration, dans le résultat d'une société mère, des bénéfices d'une filiale ou d'un établissement stable lorsque « l'impôt réel sur les sociétés que l'entité ou l'établissement stable paye sur ses bénéfices est inférieur à la différence entre l'impôt sur les sociétés qui aurait été supporté par l'entité ou l'établissement stable dans le cadre du système d'imposition des sociétés applicable dans l'État membre du contribuable et l'impôt réel sur les sociétés que l'entité ou l'établissement stable paye sur ses bénéfices »

²³⁰³ Sur ces initiatives d'harmonisation, voir nos développements *supra* §§ 106 et s. ainsi que §§ 153 à 164.

les dynamiques de cohérence formelle – à générer un alignement progressif des droits fiscaux les uns sur les autres. Pour vérifier cette hypothèse d’une homogénéisation « concurrentielle » ou « par le marché »²³⁰⁴, on peut s’essayer à une étude empirique de l’évolution des systèmes fiscaux dans le temps.

503. Difficultés d’évaluation.- Il existe de nombreuses études institutionnelles²³⁰⁵ ou doctrinales²³⁰⁶ portant sur la structure et/ou l’évolution des systèmes fiscaux en Europe mais leur intérêt pour évaluer de rôle de la cohérence fiscale dans un éventuel processus d’homogénéisation au sein de l’Union se révèle souvent limité. Premièrement, beaucoup d’études suivent l’approche macro-économique exposée au paragraphe précédent et se concentrent alors sur la structure des systèmes *budgétaires*²³⁰⁷. Elles contiennent alors peu d’informations de pure technique fiscale ; or c’est ce que nous cherchons à évaluer ici. Deuxièmement, même lorsqu’elles contiennent des éléments techniques, les études existantes se focalisent souvent sur les taux – plus facilement accessibles et compréhensibles – mais examinent rarement les règles d’assiette²³⁰⁸. En effet, la complexité de ces règles, combinée à l’évolution très

²³⁰⁴ Sur l’harmonisation négociée et l’harmonisation concurrentielle, voir STERDYNIK (H.), BLONDE (M.-H.), CORNILLEAU (G.), LE CACHEUX (J.) et LE DEM (J.), *Vers une fiscalité européenne*, Paris, Economica, 1991, 392 p. Sur les différentes méthodes d’intégration, notamment en droit fiscal, voir également MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l’Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l’Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 386 : l’auteur distingue la concurrence fiscale pure et simple, la coopération, l’harmonisation et l’uniformisation.

²³⁰⁵ L’Union européenne collecte les données fiscales des États membres et les compile dans ses rapports annuels dénommés *Taxation Trends*. L’OCDE collecte également les données fiscales de la plupart des États membres de l’Union européenne (membres de l’OCDE et certains pays de l’UE non membres de l’OCDE). Des études nationales sont aussi publiées ; voir par exemple le *Rapport économique social et financier* attaché au Projet de loi de finances pour 2015, tome II, accessible au lien suivant : https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/farandole/ressources/2015/pap/pdf/RESF15_2.pdf.

²³⁰⁶ Voir *ex multis* BRÄUTIGAM (R.), SPENGLER (Ch.), STUTZENBERGER (K.), « The Development of Corporate Tax Systems in the European Union from 1998 to 2017: Qualitative and Quantitative Analysis », *Intertax*, 2019, n° 6-7, pp. 536-562 et références citées not. p. 537 et s. ; MONNIER (J.-M.), « Harmonisation des fiscalités et structures fiscales européennes entre 1988 et 1996 », *Économie appliquée*, tome LIII, 2000, n° 1, pp. 37-71, spéc. p. 47 ; ALVAREZ GARCIA (S.), FERNANDEZ RODRIGUEZ (E.) et MARTINEZ ARIAS (A.), « Corporate Tax Burden in the European Union », *EC Tax Review*, 2011, n° 1, pp. 41-55 ; GARBARINO (C.), « Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the European Union », *EC Tax Review*, 2016, n° 5-6, pp. 277-295.

²³⁰⁷ Voir nos observations *supra* §§ 492 et s.

²³⁰⁸ En ce sens, voir les remarques et développements de BRÄUTIGAM (R.), SPENGLER (Ch.), STUTZENBERGER (K.), « The Development of Corporate Tax Systems in the European Union from 1998 to 2017: Qualitative and Quantitative Analysis », *Intertax*, 2019, n° 6-7, pp. 536-562, spéc. p. 537. Pour des études sur les règles d’assiette, voir cette référence ainsi que KAWANO (L.) et SLEMROD (J.), « How Do Corporate Tax Bases Change When Corporate Tax Rates Change? With Implications for the Tax Rate Elasticity of Corporate Tax Revenue », *International Tax and Public Finance*, 2006, n° 3, pp. 401-433. Voir aussi les

rapide du droit fiscal, rend les études comparatives extrêmement fastidieuses (*a fortiori* sur un grand nombre de pays) et sujettes à approximations²³⁰⁹. Troisièmement, une telle recherche ne peut se départir de difficultés chronologiques. D'une part, les études à disposition se présentent bien souvent sous la forme de « photographies » des systèmes fiscaux pour une année *n* ; elles couvrent parfois quelques années mais rarement plusieurs décennies. D'autre part, et ceci explique sans doute en partie la remarque précédente, les données anciennes (antérieures à l'informatisation des ressources) sont plus difficiles à recueillir et à vérifier²³¹⁰. Ainsi, dans nos comparaisons concernant les États membres fondateurs sur la période s'étalant du début de la construction européenne à nos jours, nous nous sommes efforcés de produire, en fonction des informations accessibles et vérifiables (informatiquement et linguistiquement), des données les plus proches possibles de l'année 1957. Lorsqu'aucune compilation concernant l'année 1957 n'existait, nous avons recherché des sources alternatives en privilégiant le critère de l'homogénéité de la méthode de collecte pour ces six pays par rapport au critère de l'année exacte.

Pour la clarté de l'analyse, nous examinerons tout d'abord si l'évolution de l'imposition des personnes physiques (A) témoigne d'un processus d'homogénéisation lié à une influence des dynamiques européennes de cohérence fiscale avant de nous intéresser à l'imposition des personnes morales (B).

ouvrages de DI MALTA (P.), *Droit fiscal européen comparé*, Paris, Presses universitaires de France, 1995, 549 p., ; AULT (H.), ARNOLD (B.) et COOPER (G.) (dir.), *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer, 4^{ème} éd., 2020, 739 p. ; THURONYI (V.), BROOKS (K.) et KOLOZS (B.), *Comparative Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2^{ème} éd., 2016, 338 p.

²³⁰⁹ Sur cette complexité, voir les observations formulées dans THURONYI (V.), BROOKS (K.) et KOLOZS (B.), *Comparative Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2^{ème} éd., 2016, 338 p., spéc. pp. 15 et s.

²³¹⁰ Les bases informatiques de recherche ne remontent généralement pas au-delà des années 2000 (par exemple, la base de données fiscales en ligne de l'OCDE s'arrête en 2000). Certaines rassemblent des données antérieures mais le contenu (existence de l'information ; méthode de classement etc.) est très aléatoire selon les pays (par exemple la base de données fiscales en ligne de l'Union européenne). Enfin, certaines bases de données ne sont tout simplement accessibles que sur souscription spéciale aux archives (par exemple la base de données de l'IBFD dont l'auteur n'a pas connaissance de la période exacte qu'elle recouvre, faute de souscription idoine). Les rapports de type *Taxation Trends in the European Union* (qui, au demeurant, ne contiennent pas toutes les informations nécessaires à notre recherche) proposent des données remontant à 1970 (voir notamment le rapport Eurostat, *Structures of the Taxation Systems in the European Union – 1970-1996*, 1998).

A. L'influence de la cohérence sur l'homogénéisation de la fiscalité des personnes physiques

504. Choix des indicateurs.- Les personnes physiques peuvent être soumises à différents impôts – impôt sur le revenu, impôt sur les successions et donations ou encore impôt sur la fortune – dont l'existence (ou l'absence) et l'agencement constituent déjà un premier niveau de comparaison. Un deuxième chef d'analyse s'attache aux règles techniques d'assiette et de taux qui régissent chacun de ces prélèvements. L'examen exhaustif de ces règles, généralement très complexes, pour chacun de ces types d'impôts et pour chaque État dépasse le champ de cette recherche mais nous nous proposons d'explorer l'hypothèse d'une homogénéisation systémique à travers quelques indicateurs marquants qui permettent de se faire une idée générale du modèle de taxation des personnes physiques retenu dans chaque État : le caractère progressif (et, le cas échéant, le nombre de tranches proposées) de l'impôt, les taux minimaux et maximaux et l'existence d'un impôt sur la fortune (ou d'un impôt assimilé, comme un impôt sur la propriété par exemple).

Conformément aux orientations méthodologiques exposées au début de cette section²³¹¹, il conviendrait d'examiner, d'une part, l'évolution des six États membres fondateurs depuis le début de la construction européenne (Tableau 5) et, d'autre part, celle de tous les États membres (à l'exception de la Croatie) depuis 2007 (Tableau 6). La première investigation se heurte cependant à des difficultés considérables car le début de la construction européenne coïncide avec de profonds remaniements dans la conception des systèmes d'imposition des personnes physiques, ce qui perturbe assez fortement l'analyse. En effet, si la plupart des États européens se sont dotés d'une forme d'imposition progressive du revenu des personnes physiques au cours de la première moitié du XX^{ème} siècle²³¹², il s'agit le plus souvent de systèmes fondés sur plusieurs taxes, le cas échéant associées à des impôts cédulaires, qui ne ressemblent guère aux systèmes globaux que nous connaissons aujourd'hui. Ce sont précisément les années

²³¹¹ Voir *supra* § 490.

²³¹² Sur ce sujet voir notamment ARDANT (G.), *Histoire de l'impôt. Livre II. XVIII^{ème} et XXI^{ème} siècles*, Paris, Fayard, coll. Les grandes études historiques, 1972, 870 p. et DIMALTA (P.), *Droit fiscal européen comparé*, Paris, Presses universitaires de France, 1995, 549 p., spéc. pp. 3 et s.

1945-1960 qui marquent l'assise du modèle actuel, hormis en Allemagne où le système d'impôt sur le revenu avec progressivité, né à la fin du XIX^{ème} siècle, se stabilise vers les années 1920²³¹³. En France, un impôt général sur le revenu est créé en 1914 mais il coexiste avec d'autres impôts cédulaires pendant plusieurs décennies. Même lorsque l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) est finalement institué en 1948, une taxe proportionnelle est maintenue en lieu et place des impôts cédulaires jusqu'à la refonte du système en 1959²³¹⁴. En Italie, un système inspiré du régime français de 1914 est adopté en 1925. En 1963, une réforme sera entreprise pour rapprocher le système italien des autres systèmes européens ayant entre temps évolué ; elle n'aboutira qu'en 1971 pour entrer en vigueur en 1974²³¹⁵. Aux Pays-Bas, il existe un impôt personnalisé et progressif dès 1914 mais celui-ci connaîtra de profonds amendements structurels en 1946²³¹⁶. Au Luxembourg, l'impôt allemand est applicable jusqu'en 1944 et l'impôt unique sur le revenu des personnes physiques ne sera instauré qu'en 1967²³¹⁷. Quant à la Belgique, elle est l'exemple le plus tardif puisqu'elle fonctionne avec des impôts cédulaires jusqu'en 1962²³¹⁸. Non seulement ce contexte transitionnel complexifie la collecte d'informations²³¹⁹ mais il rend également peu opérante la comparaison de données basées sur une date précise de départ (1957 ou 1959 par exemple). Pour l'examen portant sur les six États membres fondateurs depuis le début de la construction européenne, nous proposons donc une analyse restreinte aux paramètres dont la comparaison, sur cette période, nous semble conserver une pertinence.

²³¹³ Sur ces évolutions, voir DI MALTA (P.), *Droit fiscal européen comparé*, Paris, Presses universitaires de France, 1995, 549 p., spéc. pp. 3-4.

²³¹⁴ *Ibid.*, spéc. pp. 5-6.

²³¹⁵ *Ibid.*, spéc. p. 10.

²³¹⁶ *Ibid.*, spéc. p. 7.

²³¹⁷ *Ibid.*, spéc. p. 8.

²³¹⁸ *Ibid.*, spéc. pp. 8-9.

²³¹⁹ On remarquera que, même à l'époque, il n'existe pas vraiment d'études institutionnelles proposant un panorama clair des systèmes d'impôt sur le revenu en Europe. Le rapport Neumark est très elliptique sur la question de l'imposition des personnes physiques. Les documents d'archives de la Commission européenne que nous avons pu obtenir concernent essentiellement les réformes en cours à l'époque mais aucun, à notre connaissance, ne compile véritablement des données et, encore moins, sous une forme systématisée opérante. Une note rédigée par l'administration fiscale française en vue d'une étude comparée des systèmes d'impôt sur le revenu dans les différents États européens évoque d'ailleurs implicitement les difficultés documentaires en exposant que la Belgique n'a pas été incluse dans l'étude comparative en question car « les recettes fiscales locales de la Belgique ne sont pas connues de façon sûre » (Direction générale des impôts, 26 avril 1961, *Comparaison de la charge fiscale de la France et de divers pays occidentaux*, n° 1.158/8, p. 2).

Tableau 5				
Évolution des principales caractéristiques de l'imposition des personnes physiques (UE-6)				
	1959		2018	
	Progressivité ^(a)	Impôt sur la fortune ou sur la propriété	Progressivité (tranches)	Impôt sur la fortune ou sur la propriété
Belgique	Impôts cédulaires jusqu'en 1962	Non	Oui (5)	Non
Allemagne	Oui	Oui	Oui (5)	Non
France	Oui	Non	Oui (5)	Oui
Italie	Oui	Non	Oui (5)	Oui
Luxembourg	Oui	Oui	Oui (19)	Non
Pays-Bas	Oui	Oui	Oui (4)	Non

Sources :

Tableau de l'auteur. Les données de ce tableau compilent et croisent des données extraites du rapport Neumark, de l'ouvrage de DI MALTA (P.), Droit fiscal européen comparé, Paris, Presses universitaires de France, 1995, 549 p., du EY Worldwide Personal Tax and Immigration 2019, des statistiques disponibles dans la base de données de l'OCDE, des « Country Key Features » 2019 et 2020 de l'IBFD, ainsi que des recherches personnelles.

Tableau 6

**Évolution des principales caractéristiques
des impôts nationaux sur le revenu des personnes physiques (UE-27)**

	2007				2018			
	Progressivité (tranches)	Taux min. (%) ^(a)	Taux max. (%) ^(a)	Impôt sur la fortune ou équivalent ^(b)	Progressivité (tranches)	Taux min. (%) ^(a)	Taux max. (%) ^(a)	Impôt sur la fortune ou équivalent ^(b)
Autriche	Oui (3)	38,33	50	Non	Oui (7)	25	55	Non
Belgique	Oui (5)	25	50	Non	Oui (5)	25	50	Non
Bulgarie	Oui (4)	20	24	Non	Non	10		Non
Rép. tchèque	Oui (4)	12	32	Non	Non	15		Non
Danemark	Oui (3)	5,48	26,48	Non	Oui (2)	11,13	26,13	Non
Allemagne	Oui (5)	n.a.	42	Non	Oui (5)	n.a.	45	Non
Estonie	Non	22		Non	Non	20		Non
Irlande	Oui (2)	20	41	Non	Oui (2)	20	40	Non
Grèce	Oui (4)	29	40	Oui	Oui (4)	22	45	Non
Espagne	Oui (4)	15,66	27,13	Oui	Oui (5)	9,5	22,5	Oui
France	Oui (5)	5,5	40	Oui	Oui (5)	14	45	Oui
Italie	Oui (5)	23	43	Oui	Oui (5)	23	43	Oui
Chypre	Oui (4)	20	30	Non	Oui (5)	20	35	Non
Lettonie	Non	25		Non	Non	23		Non
Lituanie	Non	33 (15 parfois)		Non	Non	15 (5 parfois)		Non
Luxembourg	Oui (17)	8	38	Non	Oui (19)	8	38	Non
Hongrie	Oui (2)	18	36	Non	Non	15		Non
Malte	Oui (6)	15	35	Non	Oui (5)	15	35	Non
Pays-Bas	Oui (4)	2,5	52	Non	Oui (4)	8,9	51,95	Non
Pologne	Oui (2)	30	40	Non	Oui (2)	18	32	Non

Tableau 6								
Évolution des principales caractéristiques des impôts nationaux sur le revenu des personnes physiques (UE-27)								
	2007				2018			
	Progressivité (tranches)	Taux min. (%) ^(a)	Taux max. (%) ^(a)	Impôt sur la fortune ou équivalent ^(b)	Progressivité (tranches)	Taux min. (%) ^(a)	Taux max. (%) ^(a)	Impôt sur la fortune ou équivalent ^(b)
Portugal	Oui (7)	10,5	42	Non	Oui (7)	14,5	48	Non
Roumanie	Non	16		Non	Non	10		Non
Slovénie	Oui (3)	16	41	Non	Oui (5)	16	50	Non
Slovaquie	Non	19		Non	Oui (2)	19	25	Non
Finlande	Oui (5)	9	25	Non	Oui (5)	6	31,5	Non
Suède	Oui (3)	20	25	Non	Oui (3)	20	25	Non
Royaume- Uni	Oui (3)	10	40	Non	Oui (3)	20	45	Non

Sources :

Tableau de l'auteur. Les données de ce tableau compilent et croisent des données extraites des EY Worldwide Personal Tax and Immigration Guides 2007 et 2019, des statistiques disponibles dans la base de données de l'OCDE, des « Country Key Features » 2019 et 2020 de l'IBFD, ainsi que des recherches personnelles.

^(a) Les taux minimaux et maximaux restent d'un intérêt relatif dans la mesure où certains États appliquent un système d'imposition par foyer fiscal et d'autres non. Ils sont donc à appréhender avec précaution. Nous les indiquons tout de même par souci d'exhaustivité.

^(b) L'existence ou l'absence d'impôt sur la fortune est parfois difficile à déterminer. Cet impôt prend souvent des noms différents et certains pays possèdent un impôt sur la propriété qui remplit une fonction similaire mais dont la rationalité est différente de l'impôt sur la fortune au sens strict. Selon les études ou les bases de données, ces deux types d'impôts sont parfois assimilés et parfois non, ce qui rend les résultats variables.

505. Interprétation des résultats.- Si l'on examine l'évolution des systèmes d'imposition des personnes physiques depuis le dernier grand élargissement (Tableau 6), on peine à percevoir une réelle homogénéisation. En ce qui concerne l'existence d'une imposition sur la fortune (ou impôt assimilé), la proportion de pays ayant retenu ce système par rapport à ceux l'ayant exclu est similaire en début et fin de période (3 ou 4 sur 27), même s'il s'agit de pays différents. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, le système de progressivité est largement dominant sur toute la période mais on n'observe pas de convergence particulière. Les systèmes qui l'excluaient déjà au moment de leur adhésion à l'Union (l'Estonie, la Lettonie et la Lituanie, ainsi que la Roumanie et la Slovaquie) n'ont généralement pas revu leur position, à l'exception de la Slovaquie. Quant à la Bulgarie, la République tchèque et la Hongrie, qui avaient un système progressif en 2007, elles ont basculé vers un système proportionnel. Enfin, les nombres de tranches et les taux minimaux et maximaux restent très variables sur toute la période.

Sur une période plus ample, allant du début de la construction européenne à nos jours (Tableau 5), les données recueillies ne révèlent pas une convergence beaucoup plus marquée. En matière d'imposition sur la fortune, les résultats en début et fin de période sont diamétralement opposés. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, la progressivité, déjà acquise pour les six États fondateurs (à l'exception de la Belgique qui n'avait pas encore adopté un système d'imposition global mais qui s'appropriait à le faire), a simplement perduré sur toute la période.

À partir des données recensées, l'homogénéisation des systèmes nationaux d'imposition des personnes physiques apparaît d'une intensité très modérée, d'autant plus qu'il n'existe pas de véritable initiative d'harmonisation négociée en ce domaine. Dans ces conditions, et à ce stade de l'analyse, on peine donc à confirmer l'hypothèse d'une quelconque contribution de la cohérence fiscale à l'émergence d'une dynamique identitaire européenne. En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, en revanche, l'homogénéisation des systèmes fiscaux des États membres semble légèrement plus marquée.

B. L'influence de la cohérence sur l'homogénéisation de la fiscalité des sociétés

506. Méthode.- À l'époque contemporaine, le pilier fondamental de la fiscalité (directe) des sociétés est l'impôt sur les sociétés ; c'est sur cette institution que nous nous concentrerons, en dissociant l'analyse des règles d'assiette (1) et de taux (2).

1. Règles d'assiette

507. Choix des indicateurs.- Les règles d'assiette qui sous-tendent les impôts sur les sociétés sont fort nombreuses et complexes. S'il est impossible de les présenter ici exhaustivement, *a fortiori* dans l'optique d'une étude comparative de vingt-sept systèmes, quelques indicateurs classiques permettent cependant de faire ressortir les caractéristiques principales de l'impôt considéré afin d'établir des comparaisons interétatiques : tel est le cas notamment du mode d'imposition (sur une base mondiale ou territoriale²³²⁰), des règles de prise en compte des pertes (report en avant, en arrière, illimité ou limité), des règles de déductibilité des intérêts (limitée ou non), des modalités d'élimination de la double imposition (exemption ou crédit d'impôt), des différents mécanismes anti-abus, ou encore de la disponibilité d'un régime de groupe (dans l'affirmative, régime de consolidation, de contribution intragroupe ou de *group relief*²³²¹)²³²².

Au sein de l'Union européenne, plusieurs initiatives de cohérence formelle ont déjà harmonisé certains de ces aspects, comme les règles de déductibilité des intérêts et

²³²⁰ Un État fonctionnant avec un système d'imposition dit « mondial » applique l'impôt aux revenus mondiaux de ses résidents, que leur source soit située sur le territoire national ou non. Un État disposant d'un système d'imposition dit « territorial » n'impose ses résidents que sur leurs revenus qui trouvent leur source sur le territoire national.

²³²¹ On peut distinguer très schématiquement trois types de régimes fiscaux permettant une mutualisation partielle ou complète des résultats de plusieurs entités d'un même groupe de sociétés. Les régimes de type « consolidation » permettent de mutualiser les bénéfices et les pertes pour parvenir à un résultat d'ensemble. Les régimes de type « *group relief* » permettent le transfert des seules pertes entre sociétés du groupe. Les régimes de « contribution intragroupe » permettent aux sociétés d'un groupe de réaliser entre elles des transferts financiers, déductibles chez la société à l'origine du transfert et considérés comme des revenus imposables de la société bénéficiaire.

²³²² À noter que, si le projet ACCIS venait à être adopté, ces aspects seraient harmonisés.

certaines mécanismes anti-abus²³²³. En fonction des données disponibles et vérifiables, nous avons sélectionné quelques indicateurs non harmonisés sur la base desquels nous apprécierons l'évolution des systèmes fiscaux des États membres au cours du processus d'intégration européenne (voir Tableaux 7 et 8).

²³²³ Voir notamment la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193, 19 juillet 2016, pp. 1-14 ; la directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 219 du 25 juillet 2014, pp. 40-41 ; la directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 21 du 28 janvier 2015, pp. 1-3. Pour une étude des règles de déductibilité des intérêts avant 2017, voir BRÄUTIGAM (R.), SPENGLER (Ch.) et STUTZENBERGER (K.), « The Development of Corporate Tax Systems in the European Union from 1998 to 2017: Qualitative and Quantitative Analysis », *Intertax*, 2019, n° 6-7, pp. 536-562. Cette étude met d'ailleurs en évidence une convergence des systèmes nationaux sur ce point.

Tableau 7							
Évolution des principales caractéristiques des impôts nationaux sur les sociétés (UE-6)							
	Système	Report des pertes en avant		Report des pertes en arrière		Existence d'un régime de groupe	
		1964	2020	1964	2020	1964	2020
Allemagne	Mondial	5 ans	Indéfiniment Montant limité	-	1 an Montant limité	Consolidation	Consolidation
Belgique	Mondial	5 ans	Indéfiniment	-	-	-	Consolidation
France	Territorial	5 ans	Indéfiniment Montant limité	-	1 an Montant limité	-	Consolidation
Italie	Mondial	5 ans	Indéfiniment Montant limité	-	-	-	Consolidation
Luxembourg	Mondial	2 ans	17 ans	-	-	-	Consolidation
Pays-Bas	Mondial	6 ans	6 ans	1 an	1 an	Group relief	Consolidation

Sources :

Tableau de l'auteur. Les données de ce tableau compilent et croisent des données extraites des « Country Key Features » 2020 de l'IBFD, du EY Worldwide Corporate Tax Guide 2020, du rapport Neumark, du rapport de 1964 concernant l'assiette des impôts sur les bénéfices des entreprises ainsi que des recherches personnelles.

À noter que la théorie allemande de l'Organschaft a été codifiée en 1969 mais existait en jurisprudence depuis 1902. En France, le régime de l'intégration fiscale date de 1988 mais, précédemment, un régime de bénéfice mondial consolidé a été introduit à partir de 1965. Au Luxembourg, le régime d'intégration fiscale date de 1981 (précédemment, il existait une intégration fiscale uniquement en matière d'impôt commercial communal). Aux Pays-Bas, un régime d'unité fiscale sera introduit en 1969 pour remplacer la possibilité de transfert intragroupe de pertes sur agrément. En Italie, la consolidation date de 2004. En Belgique, elle a été introduite en 2019.

Tableau 8

**Évolution des principales caractéristiques
des impôts nationaux sur les sociétés (UE-27)**

	Système	Report des pertes en avant		Report des pertes en arrière		Existence d'un régime de groupe	
		2007	2020	2007	2020	2007	2020
Autriche	Mondial	Indéfiniment Montant limité	Indéfiniment Montant limité	-	-	Consolidation	Consolidation
Belgique	Mondial	Indéfiniment	Indéfiniment	-	-	-	Consolidation
Bulgarie	Mondial	5 ans	5 ans	-	-	-	-
Rép. tchèque	Mondial	5 ans	5 ans	-	-	-	-
Danemark	Territorial	Indéfiniment	Indéfiniment Montant limité	-	-	Consolidation	Consolidation
Allemagne	Mondial	Indéfiniment Montant limité	Indéfiniment Montant limité	1 an Montant limité	1 an Montant limité	Consolidation	Consolidation
Estonie	Mondial	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	-	-
Irlande	Mondial	Indéfiniment	Indéfiniment	1 an	1 an	Group relief	Group relief
Grèce	Mondial	5 ans	5 ans	-	-	-	-
Espagne	Mondial	15 ans	Indéfiniment Montant limité	-	-	Consolidation	Consolidation
France	Territorial	Indéfiniment	Indéfiniment Montant limité	3 ans	1 an Montant limité	Consolidation	Consolidation
Italie	Mondial	5 ans	Indéfiniment Montant limité	-	-	Consolidation	Consolidation
Chypre	Mondial	Indéfiniment	5 ans	-	-	Group relief	Group relief
Lettonie	Mondial	5 ans	n.a.	-	n.a.	Group relief	n.a.
Lituanie	Mondial	3 ou 5 ans	Indéfiniment Montant limité	-	-	-	Group relief
Luxembourg	Mondial	Indéfiniment	17 ans	-	-	Consolidation	Consolidation
Hongrie	Mondial	Indéfiniment	5 ans	5 ans	-	-	Consolidation

Tableau 8**Évolution des principales caractéristiques
des impôts nationaux sur les sociétés (UE-27)**

	Système	Report des pertes en avant		Report des pertes en arrière		Existence d'un régime de groupe	
		2007	2020	2007	2020	2007	2020
			Montant limité				
Malte	Mondial	Indéfiniment	Indéfiniment	-	-	Group relief	Consolidation
Pays-Bas	Mondial	9 ans	6 ans	1 an	1 an	Consolidation	Consolidation
Pologne	Mondial	5 ans Montant limité	5 ans Montant limité	-	-	Consolidation	Consolidation
Portugal	Mondial	6 ans	5 ans	-	-	Consolidation	Consolidation
Roumanie	Mondial	5 ans	7 ans	-	-	-	-
Slovénie	Mondial	Indéfiniment	Indéfiniment Montant limité	-	-	-	-
Slovaquie	Mondial	5 ans	4 ans Montant limité	-	-	-	-
Finlande	Mondial	10 ans	10 ans	-	-	Contribution intragroupe	Contribution intragroupe
Suède	Mondial	Indéfiniment	Indéfiniment	-	-	Contribution intragroupe	Contribution intragroupe
Royaume-Uni	Mondial	Indéfiniment	NON MEMBRE	1 an	NON MEMBRE	Group relief	NON MEMBRE

Sources :

Tableau de l'auteur. Les données de ce tableau compilent et croisent des données extraites des « Country Key Features » 2020 de l'IBFD, des EY Worldwide Corporate Tax Guides 2007 et 2020 ainsi que des recherches personnelles.

508. Interprétation des résultats.- Les systèmes d'impôt sur les sociétés des six États membres fondateurs (Tableau 7) tendent à suivre une évolution relativement homogène depuis le début de la construction européenne. Tout d'abord, ils proposent tous, désormais, un régime de groupe de type « consolidation » (la Belgique fut la dernière à introduire un tel régime, en 2019). Ensuite, les mécanismes de prise en compte des pertes, relativement similaires au départ (*carry-forward* de quelques années – généralement cinq ans – et pas de *carry-back*, sauf pour les Pays-Bas) ont certes été profondément repensés dans ces six États au cours des soixantes dernières années mais, cette évolution suit globalement une tendance commune à l'allongement du report en avant (durée illimitée ou très longue), excepté pour les Pays-Bas. En matière de report en arrière, deux États (l'Allemagne et la France) qui ne le permettaient pas dans les années 1950-1960 l'autorisent désormais et imitent ainsi les Pays-Bas. Dans tous les cas, celui-ci reste limité à 1 an.

Quant à l'évolution des vingt-sept États membres depuis le dernier grand élargissement (Tableau 8), elle est ambivalente. Sur le terrain des régimes de groupe, on ne peut pas déceler de tendance à l'homogénéisation. En effet, au cours de la période examinée, on constate assez peu de modifications hormis pour la Belgique et la Lituanie, qui ont introduit des régimes de groupe²³²⁴ et pour Malte qui est passée d'un système de *group relief* à un système de consolidation. L'Estonie a supprimé l'imposition des sociétés en tant que telle, elle est donc un cas à part. En revanche, en ce qui concerne le régime de déduction des pertes, on observe une tendance assez nette à la limitation des montants déductibles en avant (deux États en 2007 ; 11 États en 2020), souvent associée à un allongement de la période de report. Le report en arrière reste marginal, sans grande évolution.

Les données collectées dans les deux tableaux précédents témoignent d'une homogénéisation partielle des systèmes fiscaux des États membres de l'Union européenne, même si celle-ci apparaît relativement lente. Si nous sommes d'avis que ce phénomène résulte principalement de l'influence de l'intégration européenne et des

²³²⁴ À noter que la Roumanie a introduit un régime de consolidation au tout début de l'année 2021.

dynamiques de cohérence qui la sous-tendent, on ne peut toutefois exclure l'hypothèse d'une homogénéisation dépassant les frontières de l'Union et liée à une homogénéisation mondiale des techniques fiscales, notamment sous l'influence des réflexions menées par l'OCDE.

Pour affiner notre analyse et, peut-être, déterminer si une homogénéisation progressive se dessine effectivement, il nous faut à présent examiner l'évolution des règles de taux.

2. Règles de taux

509. Choix des indicateurs et difficultés méthodologiques.- De façon générale, les taux sont des données faisant l'objet d'une appréhension plus facile que les règles d'assiette. Néanmoins, il est parfois difficile d'opérer des comparaisons pertinentes dès lors que, selon les bases de données et les études, on constate des variations de présentation : taux nominal ou effectif, avec ou sans les contributions additionnelles (*surcharges*), prise en compte ou non des taux spéciaux ou encore de l'effet cumulatif des taux nationaux et locaux etc. En gardant ces points de vigilance à l'esprit, nous examinerons, là encore séparément, l'évolution des six États membres fondateurs depuis la fin des années 1950 (Tableau 9), des nouveaux États membres depuis 2007 (Tableau 10) et, enfin, de tous États membres depuis 2007 (Tableau 11).

Tableau 9		
Évolution des taux d'impôt sur les sociétés en %, surtaxes incluses (EU-6)		
	1962 ^(a)	2020
Allemagne	51	29,9 ^(b)
Belgique	28,75 (projet à 35)	25
France	50	15 / 28 / 32 ^(c)
Italie	47	27,8
Luxembourg	40	17 / 24,9 ^(c)
Pays-Bas	45	16,5 / 25 ^(c)
Écart max.	22,25 %	7,1 %

Sources :

Tableau de l'auteur. Les données de ce tableau compilent et croisent des données extraites des « Country Key Features » 2020 de l'IBFD, du rapport Taxation Trends 2019 et des données liées (consultables sous forme de tableaux Excel au lien suivant : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en), des EY Worldwide Corporate Tax Guides 2007 et 2020, du rapport Neumark ainsi que des recherches personnelles.

^(a) Cette colonne rassemble des données extraites du rapport Neumark (annexe F, p. 136 et s.). À noter que l'année de référence n'est pas explicitement précisée dans l'annexe concernée, mais il semble qu'il s'agisse des chiffres de 1962 dès lors qu'il est fait référence à des réformes engagées à cette période.

^(b) À noter qu'un taux de 15,8 % est appliqué par l'État central. Il se combine au taux d'impôt appliqué au niveau local (entre 14 et 17 %). D'où un taux moyen d'environ 30 %.

^(c) Le taux le plus bas est réservé à certaines catégories d'entreprises (généralement les PME). Nous n'en tiendrons pas compte dans le calcul de l'écart maximal.

Tableau 10		
Évolution des taux d'impôt sur les sociétés en %, surtaxes incluses (« 12 nouveaux »)		
	2007	2020
Bulgarie	10	10
Rép. tchèque	24	19
Estonie	22	14 / 20 ^(a)
Chypre	10	12,5
Lettonie	15	20
Lituanie	18	5 / 15 ^(a)
Hongrie	21,3	9
Malte	35	35
Pologne	19	9 / 19 ^(a)
Roumanie	16	16
Slovénie	23	19
Slovaquie	19	21
Écart max.	25 %	26 %

Sources :

Tableau de l'auteur. Les données de ce tableau compilent et croisent des données extraites des « Country Key Features » 2020 de l'IBFD, du rapport Taxation Trends 2019 et des données liées (consultables sous forme de tableaux Excel au lien suivant : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en), des EY Worldwide Corporate Tax Guides 2007 et 2020 ainsi que des recherches personnelles.

^(a) Le taux le plus bas est réservé à certaines catégories d'entreprises (généralement les PME). Nous n'en tiendrons pas compte dans le calcul de l'écart maximal.

Tableau 11		
Évolution des taux d'impôt sur les sociétés en %, surtaxes incluses (UE-27)		
	2007	2020
Belgique	34	25
Bulgarie	10	10
Rep. Tchèque	24	19
Danemark	25	22
Allemagne	38	29,9 ^(a)
Estonie	22	14 / 20 ^(b)
Irlande	12	12
Grèce	25	24
Espagne	32	25
France	34	15 / 28 / 32 ^(b)
Italie	37	27,8
Chypre	10	12,5
Lettonie	15	20
Lituanie	18	5 / 15 ^(b)
Luxembourg	29	17 / 24,9 ^(b)
Hongrie	21	9
Malte	35	35
Pays-Bas	25	16,5 / 25 ^(b)
Autriche	25	25
Pologne	19	9 / 19 ^(b)
Portugal	26	17 / 21 ^(b)
Roumanie	16	16
Slovénie	23	19
Slovaquie	19	21
Finlande	26	20
Suède	28	21
Royaume-Uni	30	19
Écart max.	28 %	26 %

Sources :

Tableau de l'auteur. Les données de ce tableau compilent et croisent des données extraites des « Country Key Features » 2020 de l'IBFD, du rapport Taxation Trends 2019 et des données liées (consultables sous forme de tableaux Excel au lien suivant : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en), des EY Worldwide Corporate Tax Guides 2007 et 2020 ainsi que des recherches personnelles.

^(a) À noter qu'un taux de 15,8 % est appliqué par l'État central. Il se combine au taux d'impôt appliqué au niveau local (entre 14 et 17 %). D'où un taux moyen d'environ 30 %.

^(b) Le taux le plus bas est réservé à certaines catégories d'entreprises (généralement les PME). Nous n'en tiendrons pas compte dans le calcul de l'écart maximal.

510. Interprétation des résultats.- Si l'on se réfère aux deux séries de données portant sur la période 2007-2020 (Tableaux 10 et 11), il est difficile d'identifier une tendance à l'homogénéisation des systèmes fiscaux dès lors que l'écart maximal des taux d'impôt sur les sociétés se resserre peu, voire pas du tout, et que les divergences initiales restent marquées par un écart autour de 25 %²³²⁵. En revanche, une perspective temporelle plus ample – mais nécessairement limitée aux six États fondateurs (Tableau 9) – montre une réduction progressive de l'écart de taux maximal qui passe d'environ 22 % en 1962 à environ 7% en 2020. On peut donc inférer que le contexte cohérent de l'intégration européenne contribue effectivement à l'homogénéisation progressive des systèmes fiscaux mais qu'il s'agit là d'une influence d'intensité modérée ne devenant clairement perceptible qu'après plusieurs décennies.

Si l'*homogénéité* des systèmes fiscaux nationaux au sein de l'Union apparaît encore très partielle²³²⁶, il ne faut pas ignorer que l'uniformité sur le plan intra-européen ne représente toutefois que l'une des facettes de l'identité européenne. En effet, dès lors que l'identité se conçoit également – sinon davantage – « vis-à-vis de l'extérieur », le développement d'une cohésion identitaire européenne en matière fiscale suppose une homogénéité de positionnement des États membres dans leurs rapports avec les pays tiers et les autres organisations internationales.

Section 2 – L'homogénéisation des attitudes fiscales sur le plan externe

511. Attitude commune et « structure fédérative »²³²⁷.- Dôtée d'un objectif d'unité dans sa représentation internationale²³²⁸ qui traduit une ambition identitaire, l'Union

²³²⁵ Sur la relativité de l'homogénéité des taux, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 25 et s.

²³²⁶ Voir à ce propos MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 29 et s.

²³²⁷ L'expression est empruntée à Maxime Chrétien ; voir CHRÉTIEN (M.), *Deux problèmes importants du droit fiscal international*, cours dispensé à l'Institut des hautes études internationales (IHEI), 1947-1948, 88 p., spéc. pp. 43 et s.

²³²⁸ Voir en ce sens NEFRAMI (E.), *L'action extérieure de l'Union européenne : fondements, moyens, principes*, Paris, L.G.D.J., coll. Système droit, 2010, 208 p., spéc. pp. 115 et s.

européenne n'est pas une organisation internationale comme les autres²³²⁹. Elle se présente presque sous la forme d'une fédération²³³⁰ mais reste composée d'États nations²³³¹ souverains sur le plan international. Aussi, l'existence d'une identité « européenne » sur le plan externe, qui résulterait d'un positionnement commun des États membres vis-à-vis des États tiers et des autres organisations internationales est loin de s'imposer comme une évidence, *a fortiori* dans une matière aussi sensible que la fiscalité (§ 1). Les dynamiques de cohérence fiscale étudiées dans la première partie de cette thèse apportent toutefois une contribution intéressante à cet égard (§ 2).

§ 1. Les défis d'une attitude fiscale homogène

512. Limites de l'approche internationale classique. - Dans un cours intitulé *Deux problèmes importants de droit fiscal international* dispensé à l'Institut des hautes études internationales au cours de l'année universitaire 1947-1948²³³², Maxime Chrétien s'interrogeait sur les modalités de conclusion des conventions fiscales par les États « à structure fédérative » (*lato sensu*)²³³³ et examinait plus particulièrement le cas – potentiellement intéressant, *mutatis mutandis*, dans la perspective d'une réflexion sur l'Union européenne – dans lequel les entités fédérées disposent d'une compétence internationale. Malheureusement, dans la mesure où cette étude est menée au regard du droit international public, avant même que le processus *sui generis* d'intégration européenne ne soit enclenché, les conclusions qu'en tire l'auteur restent d'un intérêt modéré pour notre étude. En revanche, l'analyse proposée présente le grand intérêt d'identifier nettement la contrainte originaire qui pèse sur l'homogénéisation des relations fiscales extérieures des « États particuliers » (ou entités fédérées)²³³⁴ : leur

²³²⁹ L'expression est empruntée à BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. pp. 634-635. Sur la nature juridique de l'Union européenne, voir nos développements proposés dans l'introduction de cette thèse, *supra* §§ 24 et s.

²³³⁰ BEAUD (O.), *Théorie de la fédération*, Paris, Presses universitaires de France, 2007, 433 p.

²³³¹ DELORS (J.), « Ma vision d'une fédération d'États-nations », *Le Monde des Débats*, juillet-août 2000.

²³³² CHRÉTIEN (M.), *Deux problèmes importants du droit fiscal international*, cours dispensé à l'Institut des hautes études internationales (IHEI), 1947-1948, 88 p.

²³³³ *Ibid.*, spéc. pp. 43 et s.

²³³⁴ Dans son étude, Maxime Chrétien distingue l'« État central » et les « États particuliers » qui correspondent, respectivement, à l'entité fédérale et aux entités fédérées.

compétence fiscale internationale (A). Malgré certains aménagements, les traités européens ne s'affranchissent pas pleinement de ce paramètre (B).

A. L'identification d'une contrainte : la compétence internationale des États membres

513. Fédéralisme supranational.- Le projet européen a vocation à fédérer des États qui préservent leur qualité au sens du droit international public²³³⁵ et qui demeurent donc souverains (1). Or, dans l'ordre juridique international, la souveraineté d'un État fonde sa pleine compétence internationale²³³⁶ (2).

1. Souveraineté des États membres

514. Souveraineté « tout court » et souveraineté « fiscale ».- Dans le contexte d'une étude sur la fiscalité, il est courant de se référer au concept de « souveraineté fiscale », popularisé par Maxime Chrétien²³³⁷. Cette notion voit toutefois sa pertinence mise en doute par certains auteurs dans la mesure où elle semble désigner une déclinaison matérielle de la notion de souveraineté alors qu'elle fait plus modestement référence à l'exercice d'une puissance fiscale autonome et exclusive sur un territoire donné, sans être forcément réservée à l'État²³³⁸. Quoiqu'il en soit, c'est davantage à la notion de souveraineté (tout court), réservée à l'État, en tant que caractère suprême

²³³⁵ KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 683 citant notamment REUTER (P.) et COMBACAU (J.), *Institutions internationales*, Paris, Presses universitaires de France, 1^{ère} éd., 1980, 579 p., spéc. p. 286.

²³³⁶ Comme le souligne Andréas Kallergis, « dans l'ordre juridique international, on ne peut pas concevoir la compétence de l'État sans sa liberté, c'est-à-dire sa souveraineté » ; KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 16.

²³³⁷ Sur cette notion, voir DUSSART (V.), « Maxime Chrétien et la question de la souveraineté fiscale », in RAIMBAULT DE FONTAINE (S.) (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, 266 p., pp. 187-195 ; également MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 33 et s. Voir aussi, sur l'émergence de cette notion, y compris avant les travaux de Maxime Chrétien, KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 10 et s.

²³³⁸ *Ibid.* Le premier auteur souligne que la notion de souveraineté fiscale ne correspond pas à la juxtaposition de l'adjectif « fiscale » à la notion de souveraineté.

d'une puissance qui n'est soumise à aucune autre²³³⁹ et qui jouit du plus haut degré de liberté dans la détermination et l'exercice de ses droits et pouvoirs²³⁴⁰, que nous nous référons ici. En effet, la question de la coordination des attitudes fiscales nationales sur la scène internationale touche principalement à des enjeux de droit international public, indépendants de la spécificité du domaine fiscal.

Sur le plan externe, la souveraineté implique que rien ne puisse limiter la liberté d'action de l'État dans l'ordre juridique international, si ce n'est cet État lui-même lorsqu'il le décide²³⁴¹. Elle se présente comme une contrainte originaire de tout processus d'homogénéisation des relations extérieures des États.

2. *Compétence internationale*

515. Trois modes d'expression de la compétence internationale. - La *compétence* d'un État désigne la qualité déterminant la sphère ou le domaine de son action, par opposition au *pouvoir* qui désigne le contenu de l'action étatique²³⁴². Dans l'ordre juridique international, cette compétence permet à l'État de manifester son positionnement vis-à-vis des autres États et le cas échéant, vis-à-vis et au sein des organisations internationales, ce qui peut s'exprimer par différents canaux. Dans l'hypothèse la plus simple, l'État détermine son attitude vis-à-vis de l'« extérieur » par le biais de son droit interne, c'est-à-dire par des mesures unilatérales. Un État peut en outre s'engager internationalement en concluant des conventions internationales. Enfin, sa politique extérieure se manifeste également dans les enceintes des organisations internationales auxquelles il participe.

²³³⁹ CORNU (G.) (dir.), *Vocabulaire Juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 13^{ème} éd., 2020, 1091 p., spéc. p. 996 ; TROPER (M.), « Souveraineté », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 580-581.

²³⁴⁰ COMBACAU (J.) et SUR (S.), *Droit international public*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 13^{ème} éd., 2019, 882 p., spéc. pp. 272 et s.

²³⁴¹ On distingue généralement deux facettes de la souveraineté : la souveraineté interne (*dans* l'État, au sein de l'ordre juridique interne) et la souveraineté externe (*de* l'État, dans l'ordre juridique international).

²³⁴² Cette définition est reprise de la définition de la compétence *fiscale* donnée par KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p., spéc. p. 1, p. 16 et p. 21. Sur la notion de compétence en droit international, voir COMBACAU (J.), « Les compétences de l'État en droit international. Conclusions générales », in SFDI, *Les compétences de l'État en droit international*, colloque tenu à Rennes du 2 au 4 juin 2005, Paris, Pedone, 2006, 320 p., pp. 301-318.

Cette compétence internationale des États membres de l'Union européenne, qui se présente comme un mode d'expression privilégié de leur identité propre sur la scène internationale, est une donnée dont les traités européens ne s'affranchissent pas véritablement.

B. L'affranchissement difficile de cette contrainte

516. Encadrement parcellaire.- La compétence internationale des États membres est mentionnée à plusieurs reprises dans les traités européens qui la reconnaissent pleinement et en font d'ailleurs un mode de concrétisation à part entière de certaines politiques extérieures (1). Cela étant, dès lors que toute ambition de cohésion identitaire d'un objet composite suppose un minimum d'homogénéité dans le positionnement extérieur de ses composantes, la compétence étatique gagne à être coordonnée²³⁴³. Lorsque celle-ci prend la forme d'une mesure unilatérale (de droit « interne » *stricto sensu*, donc), le jeu du principe de primauté²³⁴⁴, déjà exposé à plusieurs reprises, permet assez naturellement de la soumettre à un éventuel encadrement, le cas échéant par le biais de l'intégration négative. Cette hypothèse, dont nous aborderons les conséquences ci-après²³⁴⁵, n'est donc pas particulièrement problématique. En revanche, lorsque le positionnement international d'un État membre se concrétise par le biais d'un acte conventionnel, il soulève des difficultés particulières en termes de hiérarchie des normes et, par extension, de politique internationale. C'est pourquoi les traités européens ont organisé la protection partielle de ces obligations conventionnelles étatiques (2). Enfin, l'action des États membres dans les institutions internationales – notamment l'OCDE qui est incontournable en matière fiscale et sur laquelle nous nous concentrerons – fait l'objet d'un encadrement qui reste très embryonnaire (3).

²³⁴³ En ce sens, voir NEFRAMI (E.), *L'action extérieure de l'Union européenne : fondements, moyens, principes*, Paris, L.G.D.J., coll. *Système droit*, 2010, 208 p., spéc. pp. 127-128. Plus généralement, le lien entre l'idée d'unité et le processus d'homogénéisation des droits nationaux est particulièrement souligné dans la contribution suivante : MICHEL (V.), « Marché intérieur et politiques de l'Union : brèves réflexions sur une quête d'unité », in BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 229-243.

²³⁴⁴ CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c. ENEL*, aff. 6/64, *Rec.* p. 1141.

²³⁴⁵ Voir *infra* §§ 527 et s.

1. *Reconnaissance de la compétence internationale des États*

517. Multiples références dans les traités. - On trouve dans les traités européens de nombreuses références à la compétence internationale des États membres. Tout d'abord, dans les dispositions concernant l'action extérieure de l'Union européenne²³⁴⁶, il est régulièrement précisé que la compétence de l'Union sur la scène internationale « ne préjuge pas la compétence des États membres pour négocier dans les instances internationales et conclure des accords internationaux » (article 209 § 2 TFUE en matière de coopération au développement ; article 212 § 3 TFUE en matière de coopération économique et financière ; article 214 § 4 TFUE en matière d'aide humanitaire).

Plus encore, plusieurs articles relatifs aux politiques et actions de l'Union font même de cette compétence une modalité d'action « européenne » à part entière puisqu'ils exposent que « l'Union et les États membres favorisent la coopération avec les pays tiers et les organisations internationales compétentes »²³⁴⁷ en matière d'éducation et de formation professionnelle (articles 165 § 3 et 166 § 3 TFUE), de culture (article 167 § 3 TFUE), de santé (article 168 § 3 TFUE), d'environnement (article 191 § 4 TFUE).

À cette reconnaissance explicite de la compétence internationale des États membres, fait écho une « immunité » partielle de leurs obligations conventionnelles internationales, du moins théoriquement.

2. *« Immunité » partielle des obligations conventionnelles*

518. Dépassement partiel des solutions internationales. - Lorsqu'un État membre de l'Union européenne manifeste son positionnement extérieur par le biais d'un accord international (par hypothèse, ici, avec un pays tiers), sa participation à cet accord se cumule avec sa participation aux traités européens (qui, rappelons-le, sont également des traités internationaux), ce qui fait émerger la question d'une succession ou d'un

²³⁴⁶ Partie V du TFUE.

²³⁴⁷ Formulation retenue par les articles cités en corps de texte (emphase ajoutée par nos soins).

chevauchement d'obligations conventionnelles internationales, bien connue en droit international public. À cet égard, l'article 30 § 4 de la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités²³⁴⁸, qui codifie une règle coutumière, prévoit que dans les relations entre un sujet partie à deux traités successifs et un sujet partie à seulement l'un d'entre eux, c'est le traité liant les deux sujets qui régit leurs droits et obligations mutuels²³⁴⁹. Appliquée telle quelle dans le contexte de l'intégration européenne, cette règle impliquerait que, dans les relations entre un État membre de l'Union européenne partie à une convention avec un États tiers, d'une part, et cet État tiers, d'autre part, la convention conclue avec l'État tiers devrait systématiquement prévaloir.

Le projet européen requiert toutefois de garantir l'adéquation du positionnement des États membres de l'Union avec les objectifs de l'intégration, ce qui invite parfois à dépasser l'approche purement internationale. Les traités organisent dans cette optique un régime de protection différencié selon que les obligations conventionnelles des États membres impliquant des États tiers sont antérieures (a) ou postérieures (b) à leur adhésion à l'organisation régionale.

a) *Préservation des obligations antérieures à l'adhésion*

519. Article 351 al. 1 TFUE.- La question des obligations conventionnelles contractées par les États membres avant leur adhésion à l'organisation régionale est explicitement abordée par le droit primaire dans une disposition spécifique. Témoin d'une volonté de « *völkerrechtskonformes Integration* »²³⁵⁰, le premier alinéa de l'article 351 TFUE, inchangé depuis l'origine, dispose que « les droits et obligations résultant de conventions conclues antérieurement au 1^{er} janvier 1958 ou, pour les États

²³⁴⁸ Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969.

²³⁴⁹ L'art. 30, intitulé « Application de traités successifs portant sur la même matière », contient un paragraphe 4 qui se lit comme suit : « 4. Lorsque les parties au traité antérieur ne sont pas toutes parties au traité postérieur : a) dans les relations entre les États parties aux deux traités, la règle applicable est celle qui est énoncée au paragraphe 3 ; b) dans les relations entre un État partie aux deux traités et un État partie à l'un de ces traités seulement, le traité auquel les deux États sont parties régit leurs droits et obligations réciproques ».

²³⁵⁰ Cette formule désigne l'idée selon laquelle l'intégration européenne s'opère en conformité et en adéquation avec le droit international. Sur cette idée, voir MALHERBE (J.) et BERLIN (D.), « Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1995, n° 2, pp. 245-272 et n° 3, pp. 509-537, spéc. n° 2, p. 247.

adhérents, antérieurement à la date de leur adhésion, entre un ou plusieurs États membres, d'une part, et un ou plusieurs États tiers, d'autre part, *ne sont pas affectés par les dispositions des traités* »²³⁵¹. Cette disposition rejoint la règle exprimée à l'article 27 de la Convention de Vienne sur le droit des traités²³⁵² qui prévoit qu'un État ne peut pas se prévaloir de son droit interne (ici, le droit interne inclut le droit de l'Union qui s'y intègre²³⁵³) pour se soustraire à ses obligations internationales²³⁵⁴. En consacrant ainsi le maintien des obligations internationales antérieures conclues avec des États tiers, le droit primaire paraît donc, dans une première approche du moins, assez loin d'encourager l'homogénéisation du positionnement des États membres.

520. Article 351 al. 2 TFUE.- Le second alinéa de l'article 351 TFUE vient cependant tempérer cette clause de sauvegarde en prévoyant que, dans le cas où ces conventions ne sont pas compatibles avec les traités, « le ou les États membres en cause recourent à tous les moyens appropriés pour éliminer les incompatibilités constatées. En cas de besoin, les États membres se prêtent une assistance mutuelle en vue d'arriver à cette fin et adoptent le cas échéant une attitude commune ». D'après la jurisprudence, ces « moyens appropriés » peuvent consister en une réinterprétation²³⁵⁵ du traité en question, en sa renégociation voire en sa dénonciation pure et simple²³⁵⁶.

²³⁵¹ Art. 351 al. 1 TFUE (emphase ajoutée par nos soins). À noter que le caractère « antérieur » de la convention internationale en question est apprécié uniquement au regard de la date d'adhésion aux Communautés (ou à l'Union). Les conventions postérieures à l'adhésion ne peuvent pas jouir de l'« immunité » consacrée à l'art. 351 al. 1 TFUE, même si elles sont conclues antérieurement à l'adoption de mesures relevant de la politique commune correspondant à la même matière (voir CJCE, 8 décembre 1981, *Arbelaz-Emazabel*, aff. 181/80, *Rec. p.* 2961).

²³⁵² Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969.

²³⁵³ CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c. ENEL*, aff. 6/64, *Rec. p.* 1141.

²³⁵⁴ L'art. 27, intitulé « droit interne et respect des traités », se lit comme suit : « Une partie ne peut invoquer les dispositions de son droit interne comme justifiant la non-exécution d'un traité [...] ».

²³⁵⁵ L'incompatibilité entre un texte communautaire et un instrument international liant un État membre peut être évitée en donnant à ce dernier « dans la mesure du possible et dans le respect du droit international, une interprétation conforme au droit communautaire » ; CJCE, 18 novembre 2003, *Budvar*, aff. C-216/01, *Rec. p.* I-13617.

²³⁵⁶ CJCE, 4 juillet 2000, *Commission c. Portugal*, aff. C-62/98, *Rec. p.* I-5171 et CJCE, 4 juillet 2000, *Commission c. Portugal*, aff. C-84/98, *Rec. p.* I-5215. Dans ces affaires, la Cour consacre une obligation de résultat et juge que « si un État membre rencontre des difficultés rendant la modification d'un accord impossible, on ne saurait donc exclure qu'il lui incombe de dénoncer cet accord ». Pour la matière fiscale en particulier, voir le document de travail de la Commission européenne, 9 juin 2005, *Droit communautaire et conventions fiscales*, doc. (05) 2306, spéc. point 17, qui envisage la renégociation et la dénonciation. Sur ce sujet, voir notamment KOUTRAKOS (P.), *EU International Relations Law*, Oxford, Hart Publishing, 2^{ème} éd., 2015, 579 p., pp. 324 et s.

En outre, telle qu'elle est interprétée par la jurisprudence, cette obligation se déploie non seulement en cas d'incompatibilité avérée mais également en anticipation d'un conflit effectif, comme en témoignent les affaires *Commission c. Autriche*²³⁵⁷ (2009), *Commission c. Suède*²³⁵⁸ (2009) et *Commission c. Finlande*²³⁵⁹ (2009) relatives aux traités bilatéraux d'investissement (TBI) conclus par ces trois États avec des États tiers avant leur adhésion à l'Union européenne. En effet, la Cour de justice de l'Union européenne a constaté le manquement des États concernés à leurs obligations communautaires en raison de l'existence, dans ces TBI, d'une clause selon laquelle chaque partie garantissait aux investisseurs de l'autre partie le libre transfert en monnaie librement convertible des paiements en rapport avec un investissement, sans tenir compte du fait que, selon les articles 64 à 66 TFUE, le Conseil de l'Union européenne pouvait être amené à adopter des restrictions aux mouvements de capitaux et aux paiements. Il aurait au contraire fallu que ces TBI contiennent une stipulation réservant expressément la possibilité pour les États membres d'appliquer ces mesures restrictives européennes.

Pour autant, le devoir de loyauté²³⁶⁰ qu'exprime l'article 351 al. 2 TFUE reste insuffisant pour garantir l'homogénéité du positionnement conventionnel des États membres de l'Union dès lors qu'il s'agit d'éliminer simplement les incompatibilités avec le traité mais pas d'imposer aux États un positionnement uniforme.

Si l'on examine maintenant le sort des obligations postérieures à l'adhésion, l'encadrement apparaît plus contraignant mais ne garantit toujours pas une véritable homogénéisation des relations extérieures des États membres.

²³⁵⁷ CJCE (gde ch.), 3 mars 2009, *Commission c. Autriche*, aff. C-205/06, *Rec.* p. I-1301.

²³⁵⁸ CJCE (gde ch.), 3 mars 2009, *Commission c. Suède*, aff. C-249/06, *Rec.* p. I-1335.

²³⁵⁹ CJCE, 19 novembre 2009, *Commission c. Finlande*, aff. C-118/07, *Rec.* p. I-10889.

²³⁶⁰ NEFRAMI (E.), *L'action extérieure de l'Union européenne : fondements, moyens, principes*, Paris, L.G.D.J., coll. *Système droit*, 2010, 208 p., spéc. p. 137.

b) *Encadrement minimal des obligations postérieures à l'adhésion*

521. Obligation de coopération loyale.- Contrairement aux obligations conventionnelles antérieures à l'adhésion à l'Union européenne, les obligations postérieures ne sont pas abordées explicitement par les traités²³⁶¹. En l'absence de régime spécifique, cette problématique est alors simplement régie par l'obligation générale de coopération loyale consacrée à l'article 4 § 3 TUE qui prévoit que « l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités »²³⁶² et dont le volet vertical – c'est-à-dire celui qui régit les rapports entre États membres et Union²³⁶³ – impose aux États de prendre « toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution des obligations découlant du Traité ». Comme l'expose l'arrêt *Matteucci*²³⁶⁴ (1988), si « l'application d'une disposition de droit communautaire risque d'être entravée par une mesure prise dans le cadre de la mise en œuvre d'une convention bilatérale, même conclue hors du champ d'application du Traité, tout État membre est tenu de faciliter l'application de cette disposition »²³⁶⁵. Du point de vue du droit de l'Union européenne, la convention incompatible ne peut donc pas être appliquée sans s'exposer à une constatation de manquement, même si elle reste parfaitement valide du point de vue du droit international public.

En définitive, pourtant, même si cet encadrement évite que les États s'écartent individuellement des objectifs des traités, il reste encore loin de garantir l'homogénéité de leur positionnement sur la scène internationale tant le spectre des différentes positions potentiellement compatibles avec le droit de l'Union européenne peut être large. D'ailleurs, la faiblesse du droit primaire pour imposer un positionnement

²³⁶¹ Certains auteurs déplorent d'ailleurs un manque de littérature et de législation sur le sujet, voir par exemple KLABBERS (J.), *Treaty Conflict and the European Union*, Cambridge, Cambridge University Press, 2009, 260 p., spéc. p. 175.

²³⁶² Sur l'application de ce principe à la matière fiscale voir WITTOCK (N.), « The Influence of the Principle of Union Loyalty in Tax Matters », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 171-188, spéc. pp. 184 et s. en ce qui concerne les conventions fiscales ; également SULLIVAN (J.), « The Non-Exercise of Taxing Powers by Member States and Its Compatibility with EC Law », *European Taxation*, 2009, n° 4, pp. 189-198.

²³⁶³ En ce qui concerne sa dimension horizontale (entre États membres), voir nos développements *supra* § 193.

²³⁶⁴ CJCE, 27 septembre 1988, *Matteucci*, aff. 235/87, *Rec.* p. 5589.

²³⁶⁵ *Id.*, point 19.

homogène aux États membres se manifeste également au sein des organisations internationales.

3. *Coordination parcellaire du positionnement des États membres au sein des organisations internationales*

522. Rappels historiques.- À l'origine de la construction européenne, la question de la coordination des États membres au sein des enceintes internationales était abordée par l'ancien article 116 TCEE qui clôturait le chapitre consacré à la politique commerciale. Celui-ci prévoyait que « pour toutes les questions qui revêtent un intérêt particulier pour le marché commun, les États membres ne mènent plus, à partir de la période de transition, qu'une action commune dans le cadre des organisations internationales de caractère économique. [...] Pendant la période de transition, les États membres se consultent en vue de concerter leur action et d'adopter, autant que possible, une *attitude uniforme* »²³⁶⁶. Selon la Cour de justice de l'Union européenne, cet article avait été « conçu en vue de dégager une action commune des États membres dans les organisations internationales dont la Communauté ne fait pas partie »²³⁶⁷. Elle avait d'ailleurs précisé que « dans une telle situation, le seul moyen approprié [était] *une action concertée et solidaire des États membres en tant que membres desdites organisations* »²³⁶⁸.

523. Article 34 TUE.- Si l'ancien article 116 TCEE n'a pas été repris en tant que tel par le traité de Maastricht, sa substance a été en partie reprise par l'article 19 TUE (devenu 34 TUE à la suite de la révision issue du traité de Lisbonne) qui, « par une sorte de dépassement du champ d'application naturel du principe de coopération loyale »²³⁶⁹, oblige les États membres à se coordonner sous la responsabilité du haut

²³⁶⁶ Ancien art. 116 TCEE (emphase ajoutée par nos soins).

²³⁶⁷ CJCE, 4 octobre 1979, *Accord international sur le caoutchouc naturel*, avis 1/78, *Rec.* p. 2871, point 50.

²³⁶⁸ *Ibid.*, (emphase ajoutée par nos soins). À noter que, pour certains auteurs, cette interprétation valait également pour les actes des organisations internationales n'ayant pas de portée obligatoire ; voir en ce sens GROUX (J.) et MANIN (Ph.), *Les Communautés européennes dans l'ordre international*, Office des publications officielles des Communautés européennes, Bruxelles-Luxembourg, 1984, 172 p., spéc. p. 59.

²³⁶⁹ BLUMANN (C.) et DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. p. 224. Sur le lien avec la loyauté, voir aussi NEFRAMI (E.), *L'action*

représentant²³⁷⁰ et à défendre ainsi les positions de l'Union au sein des organisations internationales²³⁷¹. Le degré et les modalités de mise en œuvre de cette coordination varient selon l'organisation internationale considérée et en fonction de paramètres multiples comme ses spécificités de fonctionnement, la proportion d'États membres de l'Union européenne y participant ou encore le statut de l'Union elle-même en son sein (membre à part entière, observateur, statut *sui generis*, etc.).

524. Exemple de la coordination à l'OCDE.- Compte tenu de l'orientation fiscale de nos recherches, nous examinerons plus particulièrement la question de la coordination du positionnement des États membres de l'Union au sein de l'OCDE dont l'action en ce domaine structure l'essentiel de la fiscalité internationale, du moins pour les pays développés. Alors que vingt-deux États membres de l'Union européenne sont également membres de l'OCDE²³⁷², l'Union, en tant que telle, ne l'est pas – contrairement à ce qu'il advient dans le cadre de l'Organisation mondiale du commerce (OMC), par exemple. En effet, l'article 220 TFUE prévoit simplement que « l'Union établit toute coopération utile avec [l'OCDE] » tandis que, en miroir, le Protocole additionnel n°1 à la convention de l'OCDE prévoit que « l'Union participe aux travaux de l'OCDE »²³⁷³, ce qui lui confère un statut *sui generis* – inférieur à celui de membre mais supérieur à celui d'observateur ou d'observateur privilégié²³⁷⁴. De cette approche institutionnelle originale résulte une absence de droit de vote au Conseil

extérieure de l'Union européenne : fondements, moyens, principes, Paris, L.G.D.J., coll. Système droit, 2010, 208 p., spéc. pp. 115 et s.

²³⁷⁰ La référence au haut représentant est ajoutée à l'occasion de la révision issue du traité de Lisbonne.

²³⁷¹ L'art. 34 TUE, en son premier paragraphe, se lit comme suit : « 1. Les États membres coordonnent leur action au sein des organisations internationales et lors des conférences internationales. Ils défendent dans ces enceintes les positions de l'Union. Le haut représentant de l'Union pour les affaires étrangères et la politique de sécurité assure l'organisation de cette coordination. Au sein des organisations internationales et lors des conférences internationales auxquelles tous les États membres ne participent pas, ceux qui y participent défendent les positions de l'Union ».

²³⁷² On en comptait vingt-trois avant la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne.

²³⁷³ Protocole additionnel n°1 à la convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques.

²³⁷⁴ En ce sens, voir SCHRICKE (C.), « La CEE et l'OCDE à l'heure de l'Acte unique », in *Revue générale de droit international public*, 1989, n° 4, pp. 801-830, spéc. p. 804. Voir aussi CASTELLARIN (E.), *La participation de l'Union européenne aux institutions économiques internationales*, Paris Pedone, 2017, 663 p., spéc. p. 136.

de l'OCDE et, corrélativement, une absence de droit d'opposition²³⁷⁵. Dans un tel contexte, la coordination effective des États membres au sein de l'enceinte est donc d'autant plus cruciale pour garantir l'homogénéité de leur attitude fiscale.

Dans le cadre de certaines organisations internationales, notamment l'OMC, l'homogénéité du positionnement du bloc « européen » (c'est-à-dire des États membres et/ou de l'Union) est assurée en encadrant l'exercice du vote étatique grâce à la détermination d'une position commune²³⁷⁶. La participation « européenne » à l'OCDE est cependant beaucoup moins balisée²³⁷⁷ et ne repose pas sur l'idée d'une unicité de représentation. Pour assurer la cohésion de son action extérieure, l'Union européenne procède, en amont des votes, à des réunions de coordination²³⁷⁸ dont l'intensité varie selon que le domaine discuté relève des compétences nationales, partagées ou exclusives. Dans les domaines de compétences partagées – hypothèse qui peut nous intéresser dans la mesure où la fiscalité directe est abordée, en droit de l'Union européenne, à travers le prisme du marché intérieur, qui est une compétence partagée –, l'obligation de coordination des positions nationales n'est qu'une obligation de moyen et non de résultat²³⁷⁹. Aussi, lorsqu'à l'issue des réunions de coordination aucun consensus n'est trouvé, les États membres peuvent tout à fait s'exprimer individuellement et soutenir librement des positions divergentes²³⁸⁰. En revanche, tant dans les domaines de compétences exclusives que dans les domaines de compétences partagées au sens du traité, « l'obligation de coopération étroite [devient] une obligation de résultat [...] lorsqu'une position commune est déjà établie, les États membres étant obligés de ne pas s'en dissocier »²³⁸¹. C'est pourquoi, dans ce cas,

²³⁷⁵ SCHRICKE (C.), « La CEE et l'OCDE à l'heure de l'Acte unique », in *Revue générale de droit international public*, 1989, n° 4, pp. 801-830, spéc. p. 804 ; CASTELLARIN (E.), *La participation de l'Union européenne aux institutions économiques internationales*, Paris Pedone, 2017, 663 p., spéc. p. 140.

²³⁷⁶ Voir sur ce point, *ex multis*, NEFRAMI (E.), *Les accords mixtes de la Communauté européenne : aspects communautaires et internationaux*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2007, 711 p., spéc. pp. 264 et s.

²³⁷⁷ En ce sens, voir notamment CASTELLARIN (E.), *La participation de l'Union européenne aux institutions économiques internationales*, Paris Pedone, 2017, 663 p., spéc. p. 135 : « les modalités de participation de l'Union aux travaux de l'OCDE [sont] définies par la pratique ».

²³⁷⁸ NEFRAMI (E.), *L'action extérieure de l'Union européenne : fondements, moyens, principes*, Paris, L.G.D.J., coll. Système droit, 2010, 208 p., spéc. p. 125.

²³⁷⁹ *Ibid.*, spéc. p. 121.

²³⁸⁰ *Ibid.*, spéc. pp. 121 et s.

²³⁸¹ *Ibid.*, spéc. p. 123.

l'Union européenne se réserve le droit d'exercer son droit de parole en premier et, si les États membres souhaitent tout de même exercer le leur après l'intervention du représentant de l'Union, ils ont l'obligation de le soutenir explicitement et de réaffirmer la position commune adoptée lors des réunions de coordination²³⁸². Dans les domaines de compétences nationales, les États sont en principe libres de se positionner comme il l'entendent mais la délégation de l'Union européenne peut également s'exprimer au nom des États membres si elle dispose d'un mandat formel de leur part²³⁸³.

En pratique, cependant, la détermination d'une position commune est souvent difficile dans le contexte de l'OCDE. Tout d'abord, les États sont souvent réticents à accorder de nouvelles prérogatives à l'Union. Ensuite, l'esprit *think tank* qui règne dans cette enceinte encourage ces derniers à s'exprimer, peu importe la position de l'Union²³⁸⁴. Enfin, la coordination au sein de l'OCDE pâtit sans doute du fait que tous les États membres de l'Union ne sont pas membres de l'OCDE car l'expression d'une position « européenne » en dehors de la présence des États non-membres est politiquement délicate.

En dépit des particularités structurelles de l'Union européenne qui entravent l'homogénéisation des attitudes fiscales nationales extérieures, les dynamiques de cohérence identifiées dans la première partie de cette thèse contribuent en partie à l'élaboration progressive d'une attitude fiscale uniforme et solidaire des États membres vis-à-vis des États tiers. Par voie de conséquence, elles participent à l'émergence d'une identité européenne sur la scène internationale.

²³⁸² Extrait d'un entretien mené le 2 mai 2013 par Pablo Leguay avec Giovanni Mastrogiacomo, délégué de l'Union européenne auprès du Comité d'aide au développement de l'OCDE et Représentant permanent adjoint de l'UE auprès de l'UNESCO, et rapporté dans LEGUAY (P.), *L'Union européenne dans l'OCDE*, 2013, 125 p., spéc. pp. 39-40.

²³⁸³ Parlement européen, *L'UE, un acteur de dimension mondiale : l'évolution de son rôle au sein des organisations multilatérales*, étude de la Direction générale des politiques externes de l'Union du Parlement européen, 2011, p. 22 ; voir aussi le *Working arrangements between the EU Delegation and the Belgian Permanent Representation to the OECD*, septembre 2010, cité par EMERSON (M.) et alii, *Upgrading the EU's Role as Global Actor: Institutions, Law and the Restructuring of European Diplomacy*, Centre for European Policy Studies, Bruxelles, 2011, 144 p., spéc. p. 97.

²³⁸⁴ En ce sens, voir LEGUAY (P.), *L'Union européenne dans l'OCDE*, 2013, 125 p., spéc. p. 63.

§ 2. *L'apport de la cohérence pour l'élaboration d'une attitude fiscale homogène*

525. La cohérence in foro interno comme justification de l'homogénéisation fiscale extérieure.- Le marché intérieur n'est pas un espace hermétique déconnecté du reste du monde. Au contraire, les situations juridiques constituées en son sein entrent bien souvent en interaction directe ou indirecte avec des éléments (biens meubles ou immeubles, cocontractants, banques, fonds d'investissement, sociétés liées, etc.) extra-européens, de sorte que chaque État membre de l'Union européenne est susceptible de constituer le « point d'entrée » potentiel d'un élément extérieur dans le marché intérieur. Or c'est précisément parce que la cohérence interne est forte qu'une homogénéité de positionnement aux frontières extérieures de l'Union est nécessaire. Il s'agit d'éviter que les conditions d'accès au marché intérieur ne varient selon le « routage »²³⁸⁵ extérieur choisi. *Justifiant* ainsi l'effort d'homogénéisation des relations fiscales extérieures des États membres, les dynamiques de cohérence fiscale applicables *in foro interno* y contribuent aussi pleinement, renforçant d'autant le processus identitaire. Cela apparaît tant au regard d'aspects purement techniques (A) que politiques (B).

A. L'intérêt de la cohérence pour l'homogénéité technique

526. Positionnement fiscal unilatéral et conventionnel.- Dans ses dimensions formelle et matérielle, le cas échéant combinées, la cohérence fiscale mise en place par le droit de l'Union européenne façonne les systèmes fiscaux des États membres y compris dans leur volet externe. Elle participe à l'uniformisation progressive du droit fiscal international domestique (1) mais influence aussi les positionnements conventionnels (2).

²³⁸⁵ RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. p. 356.

1. Uniformisation du droit fiscal international domestique

527. Position du problème.- Traditionnellement maîtres de leur compétence en matière fiscale, les États membres de l'Union européenne peuvent concrétiser leur positionnement à l'égard des États tiers par le biais de dispositions domestiques applicables à ces situations en dehors des conventions fiscales. Ainsi, d'un État membre à l'autre, la nature des mesures applicables aux contribuables non européens ou aux contribuables européens liés par des paramètres divers à des juridictions fiscales tierces peuvent varier considérablement. Cette subsistance de traitements plus ou moins favorables selon le point d'entrée dans l'Union européenne empêchent les États membres d'afficher une cohésion d'ensemble vis-à-vis de l'extérieur et, par voie de conséquence, réduisent la possibilité de les percevoir comme un tout homogène et *identifiable*.

528. Intérêt de la convergence matérielle autour du marché intérieur : bases juridiques d'harmonisation positive.- Plusieurs aspects de la cohérence interne à l'Union déploient des effets susceptibles de neutraliser en partie cette difficulté en favorisant l'homogénéisation des relations fiscales extérieures des États membres. Tout d'abord, les dispositions organisant la libre circulation des capitaux prévoient explicitement que les institutions européennes puissent légiférer sur les mouvements de capitaux « à destination ou en provenance de pays tiers » lorsqu'ils impliquent des investissements directs (article 64 § 2 TFUE²³⁸⁶) ou lorsqu'ils constituent un recul dans la libéralisation de ces mouvements (article 64 § 3 TFUE²³⁸⁷). Ces bases juridiques spéciales sont particulièrement intéressantes au regard de la problématique qui nous occupe ici, surtout lorsque l'on sait que la libre circulation des capitaux trouve

²³⁸⁶ Ce paragraphe se lit comme suit : « 2. Tout en s'efforçant de réaliser l'objectif de libre circulation des capitaux entre États membres et pays tiers, dans la plus large mesure possible et sans préjudice des autres chapitres des traités, le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire, adoptent les mesures relatives aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers, lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux ».

²³⁸⁷ Ce paragraphe se lit comme suit : « 3. Par dérogation au paragraphe 2, seul le Conseil, statuant conformément à une procédure législative spéciale, à l'unanimité et après consultation du Parlement européen, peut adopter des mesures qui constituent un recul dans le droit de l'Union en ce qui concerne la libéralisation des mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers ».

aujourd'hui à s'appliquer majoritairement dans des litiges fiscaux. Certes, en pratique, ces articles n'ont encore jamais été utilisés²³⁸⁸ mais cette circonstance factuelle ne nous semble pas pour autant remettre en cause l'argument selon lequel la convergence des systèmes fiscaux autour des libertés de circulation peut inclure, en théorie, l'homogénéisation technique des relations extérieures des États membres, ce qui en fait un instrument potentiel au service de l'émergence ou de la consolidation d'une identité fiscale européenne.

Quoi qu'il en soit, la convergence autour du marché intérieur repose également sur des clauses générales d'harmonisation, notamment l'article 115 TFUE applicable à la fiscalité directe et qui a, quant à lui, largement été utilisé. Or cette base juridique permet l'adoption de règles d'envergure extra-européenne capables de générer une relative uniformité de positionnement. C'est ce dont témoigne en particulier la directive « ATAD »²³⁸⁹ qui, pour rappel, a pour objet d'établir des règles pour lutter contre « l'érosion des bases d'imposition au sein du marché intérieur et contre le transfert de bénéfices *hors du marché intérieur* »²³⁹⁰. Nous avons déjà présenté dans les chapitres précédents de cette thèse²³⁹¹ les différents dispositifs dont ce texte exige la mise en place mais nous insisterons ici sur les effets qu'ils déploient dans les relations UE-tiers. Par exemple, le mécanisme de limitation de la déductibilité des intérêts à 30% de l'EBITDA²³⁹² (article 4)²³⁹³ s'applique à toutes les entités établies dans l'Union

²³⁸⁸ Cette circonstance est relevée notamment par SMIT (D.), « The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations: An Overview », in HESLEHNER (W.), KÖFLER (G.) et RUST (A.) (dir.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, Alpen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2017, 403 p., pp. 215-230, spéc. p. 225.

²³⁸⁹ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193, 19 juillet 2016, pp. 1-14.

²³⁹⁰ Cons. 5 de la directive « ATAD » (emphase ajoutée par nos soins).

²³⁹¹ Voir notamment *supra* §§ 159 et s. ainsi que §§ 459-461.

²³⁹² Bénéfice avant intérêts, impôts, dépréciations et amortissements.

²³⁹³ Transposé en droit français par l'art. 34 de la loi de finances pour 2019 qui modifie les art. 212, 212 bis, 209 B et 209-0 B du CGI. À noter que l'art. 11 § 6 de la directive ATAD prévoit, pour la transposition de l'art. 4 de la directive en particulier, une dérogation par rapport au délai normal de transposition applicable aux autres dispositions : cette transposition peut être reportée jusqu'au 1^{er} janvier 2024 si l'État membre démontre qu'il dispose de règles nationales ciblées efficaces dans la lutte contre l'érosion de la base. Alors que la Commission européenne avait considéré que les multiples dispositifs anti-érosion prévus à l'art. 212 du CGI étaient suffisamment efficaces pour permettre à la France de bénéficier d'un report de transposition, le législateur français a finalement anticipé et transposé la directive en modifiant l'art. 212 à l'occasion de la loi de finances pour 2019.

européenne, sans condition particulière relative au destinataire du flux : il régit donc tant les flux d'intérêts intra-européens que les flux à destination de bénéficiaires établis dans les États tiers. De même, le dispositif obligatoire d'*exit tax* (article 5) est pleinement applicable aux transferts vers les pays tiers, sans clause de sauvegarde²³⁹⁴ d'ailleurs, de sorte que l'imposition immédiate devrait être la règle²³⁹⁵. Quant à la clause anti-abus générale (article 6)²³⁹⁶, elle a vocation à s'appliquer « de manière uniforme à des situations nationales, au sein de l'Union et à l'égard des pays tiers »²³⁹⁷. Les mécanismes anti-hybrides applicables aux États tiers issus de la révision de la directive en 2017 (« ATAD 2 »)²³⁹⁸ sont, eux, spécifiquement conçus pour s'appliquer aux États tiers. Enfin, le dispositif *CFC* (articles 7 et 8) qui organise l'inclusion, dans la base imposable d'une société mère²³⁹⁹ ou d'un siège localisé(e) dans un État membre, des revenus d'une entité étrangère faiblement imposée²⁴⁰⁰ s'applique également aux relations avec les États tiers, même si l'on doit admettre que son potentiel d'uniformisation reste moindre, dès lors qu'il laisse aux États membres le choix entre deux approches techniques²⁴⁰¹ : l'une, dite « catégorielle », vise les revenus passifs non

²³⁹⁴ Art. 5 § 2 de la directive « ATAD ». Cette clause de sauvegarde (réservée aux transferts intra-UE ou intra-EEE en présence d'une convention de coopération administrative) être amenée à tomber dans certaines circonstances (par exemple si la plus-value est matérialisée à l'occasion d'une cession ou si un second transfert vers un État tiers intervient). Dans ces cas, il est mis fin à l'échelonnement.

²³⁹⁵ On peut toutefois s'interroger sur la latitude dont disposeraient les États membres qui souhaiteraient étendre le bénéfice de cette clause de sauvegarde aux transferts vers les pays tiers.

²³⁹⁶ Cette clause exige de ne pas prendre en compte les montages ou séries de montages qui, « ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents ».

²³⁹⁷ Considérant 11 de la directive « ATAD ».

²³⁹⁸ Directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, *JOUE* n° L 144 du 7 juin 2017, pp. 1-11.

²³⁹⁹ Art. 7 § 1 sous a) de la directive « ATAD ». Cet article fait référence à une participation directe ou indirecte de plus de 50 % des droits de vote, une possession directe ou indirecte de plus de 50 % du capital ou un droit à recevoir plus de 50 % des bénéfices de cette entité.

²⁴⁰⁰ Au début des négociations, il était fait référence à un taux légal inférieur à 40 % du taux légal dans l'État de la mère, ramené ensuite à un pourcentage de 50%. Dans la version finale de la directive, l'art. 7 § 1 sous b) prévoit que le mécanisme de *CFC* doit être déclenché lorsque « l'impôt réel sur les sociétés que l'entité ou l'établissement stable paye sur ses bénéfices est inférieur à la différence entre l'impôt sur les sociétés qui aurait été supporté par l'entité ou l'établissement stable dans le cadre du système d'imposition des sociétés applicable dans l'État membre du contribuable et l'impôt réel sur les sociétés que l'entité ou l'établissement stable paye sur ses bénéfices ». L'inclusion se fait au *pro rata* de la participation. Il y a un mécanisme pour éviter les doubles impositions.

²⁴⁰¹ Art. 7 § 2 de la directive « ATAD ».

distribués²⁴⁰², sauf en cas d'activité substantielle de l'entité²⁴⁰³ ; l'autre, dite « transactionnelle », vise les revenus provenant de montages non authentiques²⁴⁰⁴. Quoiqu'il en soit, dans l'ensemble, la transposition obligatoire de ces mesures – qui certes constituent des standards minimaux²⁴⁰⁵ mais qui laissent en réalité assez peu de marge de manœuvre aux législateurs nationaux – impose à tous les systèmes fiscaux des États membres de l'Union européenne une position similaire et homogène (du moins dans les grandes lignes) vis-à-vis des juridictions extra-européennes.

Une difficulté tient toutefois à l'articulation des mesures nationales de transposition avec les conventions fiscales, qui se placent à un rang supérieur dans la hiérarchie des normes du droit interne²⁴⁰⁶. En effet, s'il est bien établi que le traité et le droit dérivé qui en est issu priment les accords internationaux conclus entre États membres²⁴⁰⁷, la question est plus délicate en ce qui concerne les conventions internationales conclues

²⁴⁰² Art. 7 § 2 sous a) de la directive « ATAD ». Il s'agit des revenus non distribués suivants : les intérêts ou tout autre revenu provenant d'actifs financiers, les redevances ou tout autre revenu provenant de la propriété intellectuelle, les dividendes et revenus provenant de la cession d'actions, les revenus provenant de crédits-bails, les revenus provenant d'activités d'assurance, d'activités bancaires ou d'autres activités financières, les revenus provenant de sociétés de facturation qui tirent des revenus de biens et services achetés et vendus à des entreprises associées et dont la valeur ajoutée économique est nulle ou faible.

²⁴⁰³ Art. 7 § 2 sous a) al. 2 de la directive « ATAD ». À noter que cette clause de sauvegarde liée à l'activité substantielle est facultative dans les relations avec les États tiers. Sur les difficultés que cela peut poser, voir RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.) et LEROY (V.), « Adoption formelle de la directive anti-évasion fiscale : premier aperçu », *Revue de droit fiscal*, 2016, n° 29, pp. 8-12, spéc. p. 11.

²⁴⁰⁴ Art. 7 § 2 sous b) de la directive « ATAD ».

²⁴⁰⁵ Art. 3 de la directive « ATAD » : « La présente directive n'empêche pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à préserver un niveau plus élevé de protection des bases d'imposition nationales pour l'impôt sur les sociétés ». Les États peuvent prévoir des règles plus protectrices des bases d'imposition, par le biais de mesures unilatérales ou conventionnelles. Ainsi, l'exposé des motifs de la directive envisage, pour plusieurs dispositions, des options plus contraignantes. Par exemple, pour la limitation de la déductibilité des intérêts, il est précisé que les États membres peuvent également utiliser des règles ciblées, comme des règles en matière de sous-capitalisation ou encore abaisser le seuil financier (cons. 6 et 8 de la directive « ATAD »).

²⁴⁰⁶ Sur ce sujet, voir déjà nos observations *supra* § 148.

²⁴⁰⁷ Voir CJCE, 27 février 1962, *Commission c. Italie*, aff. 10/61, *Rec.* p. 1 : « le traité C.E.E. prime, dans les matières qu'il règle, les conventions conclues avant son entrée en vigueur entre les États membres » ; CJCE, 22 octobre 2009, *Bogiatzi*, aff. C-301/08, *Rec.* p. I-10185, point 19 et jurisprudence citée : « les dispositions d'une convention conclue antérieurement à l'entrée en vigueur du traité ne peuvent être invoquées dans les rapports intracommunautaires ».

avec les États tiers²⁴⁰⁸. Or, la directive « ATAD 1 »²⁴⁰⁹ n'aborde pas explicitement la question tandis que la directive « ATAD 2 »²⁴¹⁰ reste elliptique en exposant que « toute adaptation nécessaire en vertu de la présente directive ne devrait pas, en principe, modifier la répartition des droits d'imposition prévue entre les juridictions par une convention préventive de la double imposition » puis en précisant que la règle qu'elle met en place pour les établissements stables hybrides s'applique « à moins que l'État membre soit tenu d'exonérer les revenus en vertu d'une convention préventive de la double imposition conclue par l'État membre concerné avec un pays tiers »²⁴¹¹. L'incertitude juridique qui demeure ainsi quant aux rapports hiérarchiques qu'entretiennent les mesures nationales de transposition et les conventions fiscales conclues avec les États tiers suggère de ne pas exclure la possibilité d'une homogénéité moins intense que prévue.

529. Intérêt de la convergence matérielle autour du marché intérieur : source d'harmonisation négative.- Le projet d'égalité autour duquel le droit de l'Union européenne fait converger les systèmes fiscaux des États membres, repose, entre autres, sur quatre libertés, dont l'une – la libre circulation des capitaux²⁴¹² – s'applique explicitement aux relations avec les États tiers depuis le traité de Maastricht²⁴¹³. L'harmonisation négative que cela engendre est donc susceptible de façonner, dans une certaine mesure, les positionnements techniques nationaux vis-à-vis de l'« extérieur ».

²⁴⁰⁸ Sur ce point voir RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. p. 99. Pour une étude qui pose le problème des directives moins favorables aux conventions fiscales dans le cadre des situations impliquant des États tiers, voir KARAIANOV (K.), « The ATAD 2 Anti-Hybrid Rules versus EU Member State Tax Treaties with Third States: Is Override Possible? », *European Taxation*, 2019, n° 2-3, pp. 52-59. Voir également les réflexions proposées au regard du projet ACCIS mais intéressantes *mutatis mutandis* par GUTMANN (D.) et RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), « CC(C)TB and International Taxation », *EC Tax Review*, 2017, n° 5, pp. 233-245.

²⁴⁰⁹ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193, 19 juillet 2016, pp. 1-14.

²⁴¹⁰ Directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, *JOUE* n° L 144 du 7 juin 2017, pp. 1-11.

²⁴¹¹ Art. 9 § 5 de la directive « ATAD ».

²⁴¹² Art. 63 et s. TFUE. À son propos, voir nos développements proposés *supra*, §§ 209 et 221 notamment. Le premier arrêt « fiscal » rendu au regard de la libre circulation des capitaux est l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, *Verkooijen*, aff. C-35/98, *Rec. p. I-4071*.

²⁴¹³ Sur cette évolution, voir HAUPTMANN (J.-M.), « Article 73 B », CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité sur l'Union européenne : signé à Maastricht le 7 février 1992. Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1995, 1000 p., pp. 175-177

À cet égard, il nous faut admettre que la libéralisation des capitaux organisée par le traité est limitée par une « clause de gel » (ou « clause de *standstill* ») posée à l'article 64 § 1 TFUE qui prévoit que « l'article 63 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux »²⁴¹⁴. Autrement dit, les États membres peuvent maintenir, dans leurs relations avec les États tiers, certaines de leurs législations domestiques restrictives. La double condition – temporelle et matérielle – à laquelle cette exception est soumise la rend toutefois de plus en plus marginale. En effet, d'un point de vue matériel, seules les législations ciblant certains types d'investissements peuvent être « gelées » (et donc maintenues) : il s'agit notamment des « investissements directs », c'est-à-dire des investissements permettant de participer effectivement à la gestion d'une société ou à son contrôle²⁴¹⁵, y compris les investissements immobiliers²⁴¹⁶, ou encore impliquer la prestation de services financiers²⁴¹⁷. En outre, et surtout, d'un point de vue temporel, les mesures doivent

²⁴¹⁴ Sur cette clause, voir HAUPTMANN (J.-M.), « Article 73 C », CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité sur l'Union européenne : signé à Maastricht le 7 février 1992. Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1995, 1000 p., pp. 179-182.

²⁴¹⁵ Voir en ce sens CJCE, 24 mai 2007, *Holböck*, aff. C-157/05, *Rec. p. I-4051*, point 35. Il n'existe pas de seuil de participation clair au-delà duquel il s'agirait d'un investissement direct : la jurisprudence semble toutefois faire correspondre à cette notion des participations qui, sans forcément donner la possibilité de contrôler une société, donnent la possibilité de participer effectivement à sa gestion, par exemple 15%, voire, semble-t-il 10% (voir CJUE, 20 septembre 2018, *EV*, aff. C-685/16, ECLI:EU:C:2018:743).

²⁴¹⁶ Sur la notion d'investissement immobilier, voir CJUE, 17 octobre 2013, *Yvon Welte*, aff. C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662.

²⁴¹⁷ La notion de mouvement de capitaux « impliquant la prestation de services financiers » n'est pas encore très précise en jurisprudence. La Cour de justice a établi que le critère déterminant pour l'application de l'art. 64 TFUE, en ce cas, porte sur le lien de cause à effet qui existe entre les mouvements de capitaux et la prestation de services financiers et non sur le champ d'application personnel de la mesure nationale litigieuse ou son rapport avec le prestataire, plutôt qu'avec le destinataire de tels services (CJUE, 21 mai 2015, *Wagner-Raith*, aff. C-560/13, ECLI:EU:C:2015:347, point 39). Ceci implique, tout d'abord, que la mesure nationale peut viser indifféremment le prestataire ou, comme c'est le cas en l'espèce, l'investisseur (CJUE, 21 mai 2015, *Wagner-Raith*, aff. C-560/13, précité, point 40). Ainsi, répondent notamment à cette qualification les acquisitions de parts dans un fonds d'investissement : en effet, le fonds fournit des services financiers à l'investisseur qui bénéficie de la sorte d'une diversification accrue entre différents actifs et d'une meilleure répartition des risques, ce dont il serait généralement privé s'il décidait d'investir directement sur le marché des capitaux (CJUE, 21 mai 2015, *Wagner-Raith*, aff. C-560/13, précité, point 46). En revanche, les prises de participation d'un fonds de pension et les dividendes qu'il perçoit constituent plutôt un moyen auquel recourt ce fonds de pension pour pouvoir honorer ses engagements de retraite et non pas un service qu'il fournit à ses assurés.

exister avant le 31 décembre 1993²⁴¹⁸. À cet égard, même si la Cour de justice considère qu'une mesure nationale postérieure à 1993 n'est pas automatiquement exclue du bénéfice de la clause de gel si elle est, en substance, identique à la législation antérieure ou se borne à réduire ou supprimer un obstacle à l'exercice des libertés communautaires²⁴¹⁹, il faut observer que plus les années passent, plus il est rare qu'une mesure nationale soit inchangée depuis 1993. En outre, depuis la jurisprudence *SECIL*²⁴²⁰ (2016), la clause de gel ne joue pas en présence d'un État tiers avec lequel l'Union européenne et les États membres auraient conclu un accord d'association suffisamment abouti pour libéraliser pleinement les mouvements de capitaux²⁴²¹ car, dans ce cas, les États membres sont considérés comme ayant implicitement « renoncé à la possibilité de se prévaloir de la clause de gel »²⁴²². L'application de la clause de gel reste donc relativement marginale.

Par ailleurs, l'application de la libre circulation des capitaux aux relations avec les États tiers est optimisée par l'interprétation jurisprudentielle retenue par la Cour de justice de l'Union européenne au sujet des mouvements de capitaux²⁴²³ consistant en la détention de titres d'une société. Selon son ampleur, ce type d'investissement peut correspondre soit à un véritable *établissement* à l'étranger soit, au contraire, à un simple

²⁴¹⁸ À noter qu'une date ultérieure peut être applicable à certains « nouveaux » États membres.

²⁴¹⁹ En revanche, une législation qui repose sur une logique différente de celle du droit antérieur ne peut être assimilée à la législation existante. CJCE, 24 mai 2007, *Holböck*, aff. C-157/05, précité, point 41. Le critère temporel de la clause de gel suppose la continuité temporelle de la restriction. Au contraire, à partir du moment où une législation restrictive (antérieure à 1993) a été supprimée, il n'est pas permis de la réintroduire ultérieurement en espérant la placer sous la protection de la clause de gel. Pour des affaires abordant des circonstances de faits complexes (législations supprimées puis réintroduites, législations jamais entrées en vigueur etc.), voir notamment CJCE (gde ch.), 18 décembre 2007, A., aff. C-101/05, *Rec. p. I-11531* ; CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *X-GmbH*, aff. C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136.

²⁴²⁰ CJUE, 24 novembre 2016, *SECIL*, aff. C-464/14, ECLI:EU:C:2016:896, point 89.

²⁴²¹ Répondent à cette qualification les accords d'association conclus par l'Union européenne avec les pays du bassin méditerranéen (« Euromed »). Sur ces accords, voir notamment KOUTRAKOS (P.), *EU International Relations Law*, Oxford, Hart Publishing, 2^{ème} éd., 2015, 579 p., pp. 397 et s. ; ALOUPI (N.), FLAESCHMOUGIN (C.), KADDOUS (Ch.), RAPOPORT (C.), *Les accords internationaux de l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Relations extérieures, 3^{ème} éd., 2019, 368 p., spéc. pp. 277 et s.

²⁴²² CJUE, 24 novembre 2016, *SECIL*, aff. C-464/14, précité.

²⁴²³ La notion de « mouvement de capitaux », qui n'est pas définie dans le traité, a été explicitée par la directive 88/361/CEE (directive 88/361/CEE, *JOCE* n° L 178 du 8 juillet 1988, p. 5). Aujourd'hui abrogée mais conservant une valeur indicative (voir CJCE, 16 mars 1999, *Trummer et Mayer*, aff. C-222/97, *Rec. p. I-1661*, point 21), elle dresse, dans l'une de ses annexes, une typologie précise de ces mouvements en distinguant treize catégories dont, notamment, les investissements immobiliers, les successions et donations, ou la détention de titres d'une société.

placement financier ; le premier cas relève en principe de la liberté d'établissement tandis que le second relève de la libre circulation des capitaux. En pratique, cependant, les législations fiscales ne sont pas forcément d'application limitée à l'une ou l'autre catégorie. Aussi, pour déterminer la liberté dont relève une législation, il convient dans un premier temps de s'intéresser à son objet *in abstracto*²⁴²⁴. Lorsque la législation « a vocation à s'appliquer aux seules participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions d'une société », elle relève du champ d'application de la liberté d'établissement²⁴²⁵. En revanche, les dispositions qui ne s'appliquent qu'aux « participations effectuées dans la seule intention de réaliser un placement financier sans intention d'influer sur la gestion et le contrôle de l'entreprise doivent être examinées exclusivement au regard de la libre circulation des capitaux »²⁴²⁶. Enfin, lorsque les réglementations nationales concernent indistinctement les participations significatives et non significatives, les deux libertés sont potentiellement applicables. Dans ce cas, si la situation est intra-européenne, une analyse *in concreto* de l'ampleur de la participation d'espèce (éventuellement combinée à d'autres critères, comme la structure de l'actionnariat) permet de déterminer quelle liberté s'applique au litige²⁴²⁷. Dans les situations impliquant des États tiers, en revanche, la liberté d'établissement est automatiquement hors-jeu. C'est la raison pour laquelle la Cour de justice se dispense du filtre *in concreto* pour se reporter, quelle que soit l'ampleur de la participation d'espèce, à la liberté de circulation des capitaux²⁴²⁸. Cette application

²⁴²⁴ CJCE, 24 mai 2007, *Holböck*, aff. C-157/05, précité ; CJUE (gde ch.), 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (ci-après « *FII 2* »), aff. C-35/11, ECLI:EU:C:2012:707, point 90 ; CJUE (ord.), 18 juin 2012, *Amorim Energia*, aff. C-38/11, ECLI:EU:C:2012:358.

²⁴²⁵ CJUE (gde ch.), 13 novembre 2012, *FII 2*, précité, point 91 ; CJCE (gde ch.), 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, aff. C-524/04, *Rec. p. I-2107* ; CJCE (ord.), 10 mai 2007, *Lasertec*, aff. C-492/04, *Rec. p. I-3775* ; CJUE (ord.), 18 juin 2012, *Amorim Energia*, précité.

²⁴²⁶ Mêmes arrêts qu'à la note précédente. Une large part du débat tient alors à la détermination d'un seuil de participation permettant de distinguer entre participations significatives et participations non significatives. Dans l'affaire *Eqiom*, la Cour de justice avait considéré qu'un seuil de détention de 20% ne permettait pas nécessairement d'exercer une influence certaine, de sorte que la législation en cause pouvait relever tant de la liberté d'établissement que de la libre circulation des capitaux (voir CJUE, 7 septembre 2017, *Eqiom et Enka*, aff. C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641). Dans l'affaire *Diester*, elle retient la même solution pour un seuil de 15% (voir CJUE, 20 décembre 2017, *Diester Holding et Juhler Holding*, aff. jtes C-504/16 et C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009 ; voir aussi CJUE, 20 septembre 2018, *EV*, aff. C-685/16, ECLI:EU:C:2018:743).

²⁴²⁷ CJUE (gde ch.), 13 novembre 2012, *FII 2*, précité ; CJUE (ord.), 18 juin 2012, *Amorim Energia*, précité ; CJUE, 11 septembre 2014, *Kronos International*, aff. C-47/12, ECLI:EU:C:2014:2200.

²⁴²⁸ CJUE (gde ch.), 13 novembre 2012, *FII 2*, précité, point 96.

élargie de la libre circulation des capitaux a pour effet de maximiser les dynamiques d'intégration négative des relations extérieures des États membres.

On remarquera une autre spécificité, moins favorable cette fois, se manifestant au stade du contrôle de la proportionnalité. Traditionnellement, dans la mesure où les relations avec les États tiers ne s'inscrivent pas forcément dans un contexte règlementaire et coopératif aussi poussé que celui en vigueur au sein de l'Union européenne, le respect de ce principe est apprécié plus soupagement dans le cadre des rapports avec les pays tiers²⁴²⁹. Dans un arrêt *Commission c. Italie*²⁴³⁰ (2009) relatif au traitement fiscal des dividendes sortants, par exemple, la Cour de justice a en effet considéré qu'une même réglementation soumettant les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres et/ou des États de l'EEE à un régime fiscal moins favorable que celui appliqué aux dividendes distribués aux sociétés résidentes était, d'une part, contraire à la libre circulation des capitaux en ce qui concernait les relations intra-européennes car l'existence des mécanismes européens d'échange de renseignements rendaient le dispositif disproportionné mais, d'autre part, acceptable en ce qui concernait les relations UE-tiers qui ne sont pas forcément soumises à une telle coopération²⁴³¹. Ce positionnement a été confirmé dans l'arrêt *Établissements Rimbaud*²⁴³² (2010) mais la portée pratique de cette particularité tend à se réduire puisque les instruments coopératifs internationaux sont de plus en plus aboutis, comme en témoigne notamment l'arrêt *Emerging Markets*²⁴³³ (2014) et la jurisprudence ultérieure²⁴³⁴.

²⁴²⁹ Sur ce point, voir notamment MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 273 et s.

²⁴³⁰ CJCE, 19 novembre 2009, *Commission c. Italie*, aff. C-540/07, *Rec.* p. I-10983.

²⁴³¹ *Id.*

²⁴³² CJUE, 28 octobre 2010, *Établissements Rimbaud*, aff. C-72/09, *Rec.* p. I-10659. Dans cet arrêt, la Cour de justice a estimé que la jurisprudence établie dans des affaires intra-européennes ne saurait être intégralement transposée aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers » car « le cadre règlementaire diffère nettement » (points 40 et 46).

²⁴³³ CJUE, 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, aff. C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249, points 71 et s.

²⁴³⁴ Voir par exemple CJUE, 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland*, aff. C-18/15, ECLI:EU:C:2016:549, points 40 et s.

Ainsi optimisée, la dimension extra-européenne de la libre circulation des capitaux permet une convergence de valeurs qui imprime une intégration négative aux systèmes fiscaux des États membres et permet une homogénéisation partielle de leurs positionnements unilatéraux vis-à-vis des États tiers. La cohérence est également capable d'influencer les attitudes conventionnelles des États membres.

2. Uniformisation du droit conventionnel

530. Position du problème.- Les manifestations concrètes de la compétence internationale étatique – que le processus d'intégration n'encadre que partiellement²⁴³⁵ – sont particulièrement exacerbées en matière fiscale puisque la pratique internationale repose principalement sur la conclusion de conventions bilatérales²⁴³⁶. Ainsi chaque État peut être engagé par plusieurs dizaines (voire plus d'une centaine) d'accords fiscaux bilatéraux ou multilatéraux (conventions de double imposition ou accords d'échange de renseignements). À cet égard, en déclinant sur le plan externe l'idée selon laquelle « la fiscalité directe relève de la compétence des États membres », la Cour de justice de l'Union européenne a clairement affirmé depuis l'arrêt *Saint-Gobain*²⁴³⁷ (1999) que « les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune [et qu'ils] sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales conclues afin d'éviter la double imposition, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale »²⁴³⁸. Les autres institutions confirment d'ailleurs cette approche, en insistant très régulièrement sur le fait que « les conventions fiscales bilatérales relèvent de la compétence des États membres »²⁴³⁹. Pour autant, ces conventions fiscales ne doivent pas entrer en

²⁴³⁵ Voir *supra* §§ 516 et s.

²⁴³⁶ Le multilatéralisme tend à se développer de plus en plus mais reste encore secondaire par rapport au bilatéralisme.

²⁴³⁷ CJCE, 21 septembre 1999, *Saint-Gobain*, aff. C-307/97, *Rec.* p. I-6161.

²⁴³⁸ *Id.*, point 57 ; précédemment voir CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, *Rec.* p. I-2793, points 24 et 30. Voir aussi CJCE, 6 décembre 2007, *Columbus Container Services*, aff. C-298/05, *Rec.* p. I-10451, point 27 ; CJCE (gde ch.), 3 octobre 2006, *Scorpio*, aff. C-290/04, *Rec.* p. I-9461, point 54 ; CJCE, 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, *Rec.* p. I-11673, point 52.

²⁴³⁹ Voir par exemple les conclusions du Conseil de l'Union européenne du 25 mai 2016 sur une stratégie extérieure en matière d'imposition et sur des mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales,

contradiction avec le droit de l'Union européenne, y compris en ce qui concerne les conventions conclues avec des États tiers que l'article 351 TFUE ne protège que très partiellement, comme on l'a vu ci-dessus²⁴⁴⁰.

531. Intérêt de la cohérence pour générer un rapprochement conventionnel.-

Dans sa thèse soutenue en 2006, Emmanuel Raingeard de la Blétière examinait l'influence du droit de l'Union européenne sur le droit conventionnel – intra-européen et extra-européen – des États membres et observait à cet égard qu'elle était relativement peu marquée²⁴⁴¹. Elle n'est pas pour autant inexistante, même si elle est largement implicite²⁴⁴². Tout d'abord, en raison de la concurrence fiscale accrue que la construction européenne instigue entre les États membres, les négociateurs nationaux de l'Union européenne tiennent généralement compte du contexte dans lequel s'inscrira la convention envisagée lorsqu'ils négocient des conventions fiscales avec des États tiers. C'est ce qui les pousse en particulier à faire en sorte de bénéficier d'un traitement équivalent à celui que l'État tiers concerné accorde à d'autres États membres ou, plus généralement, à insérer une clause de la nation la plus favorisée dans l'instrument final négocié²⁴⁴³, surtout dans la mesure où la Cour de justice a itérativement jugé que le droit de l'Union européenne n'imposait pas, lui-même, un tel mécanisme d'alignement conventionnel²⁴⁴⁴.

En outre, les obligations résultant des libertés fondamentales telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne peuvent également influencer certains aspects

points 18 et 19. Voir aussi, plus généralement, Commission européenne, 9 juin 2005, *Droit communautaire et conventions fiscales*, doc. (05) 2306.

²⁴⁴⁰ Pour rappel, une convention contraire au droit de l'Union postérieure à l'adhésion sera écartée sur le fondement de la coopération loyale. Si la convention incompatible est antérieure à l'adhésion, l'État membre sera invité à la renégocier autant que possible, voire à la dénoncer. Sur ces questions institutionnelles, voir nos développements *supra* §§ 516 et s.

²⁴⁴¹ RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. pp. 354 et s.

²⁴⁴² *Ibid.*

²⁴⁴³ *Ibid.*

²⁴⁴⁴ Pour des affaires concernant des relations intra-européennes, voir CJCE (gde ch.), 5 juillet 2005, *D.*, aff. C-376/03, *Rec.* p. I-5821 ; CJCE (gde ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimant in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, *Rec.* p. I-11673, point 52. Pour des relations extra-européennes, voir CJUE, 30 juin 2016, *Riskin et Timmermans*, aff. C-176/15, ECLI:EU:C:2016:488. Sur le sujet de la clause de la nation la plus favorisée, nous renvoyons à nos développements contenus dans la première partie de cette thèse ; voir *supra* § 236.

techniques. En témoignent les débats autour de la pratique conventionnelle américaine consistant à inclure dans son modèle de convention bilatérale un dispositif anti-abus spécifique²⁴⁴⁵ appelé clause de *limitations on benefits (LOB)*²⁴⁴⁶. Schématiquement, ce type de clause vise à éviter le *treaty shopping* en garantissant que la convention bénéficie bien à des opérateurs qui ont un lien économique suffisant avec l'un ou l'autre pays lié par la convention par le biais d'une liste de critères alternatifs (en termes de structure ou d'activité) que doivent remplir les résidents pour être « éligibles » au bénéfice de la convention. Or, dans la mesure où l'un des motifs de non-éligibilité tient à la résidence des actionnaires du contribuable concerné, les clauses de *LOB* introduisent des différences de traitement entre les résidents « éligibles » et non « éligibles » qui peuvent devenir problématiques au regard des libertés de circulation. Certes, dans son arrêt *ACT Group Litigation*²⁴⁴⁷ (2006), qui concernait des relations intra-européennes mais dont la solution est valable *mutatis mutandis* pour des relations extra-européennes, la Cour de justice réunie en Grande chambre a conclu à la compatibilité de ces clauses avec le droit de l'Union²⁴⁴⁸. Mais, comme le relèvent de nombreux commentateurs, ce raisonnement lapidaire et relativement obscur²⁴⁴⁹ fondé sur une différence de situation résultant de l'équilibre général des conventions concernées est discutable d'un point de vue technique²⁴⁵⁰. C'est pourquoi, la plupart

²⁴⁴⁵ On parle souvent, à leur égard, de « SAAR » (*specific anti-abuse rules*).

²⁴⁴⁶ En 2006, presque tous les États membres de l'Union européenne étaient concernés par cette pratique, sauf la Hongrie, le Luxembourg et la Pologne (ainsi que Malte qui n'avait pas du tout de convention fiscale avec les États-Unis) ; voir en ce sens PISTONE (P.), « L'impact du droit européen sur les relations avec les pays tiers en matière de fiscalité directe », *Revue du droit de l'Union européenne*, 2006, n° 4, pp. 841-864, spéc. p. 852. Pour le point de vue américain sur cette pratique et sa confrontation au droit de l'Union européenne, voir MASON (R.), « U.S. Tax Treaty Policy and the European Court of Justice », *Tax Law Review*, 2005, n° 1, pp. 65-132.

²⁴⁴⁷ CJCE (gde ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimant in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, *Rec. p.* I-11673.

²⁴⁴⁸ *Id.*, points 89 à 91.

²⁴⁴⁹ PISTONE (P.), « L'impact du droit européen sur les relations avec les pays tiers en matière de fiscalité directe », *Revue du droit de l'Union européenne*, 2006, n° 4, pp. 841-864, spéc. p. 852.

²⁴⁵⁰ PISTONE (P.), « L'impact du droit européen sur les relations avec les pays tiers en matière de fiscalité directe », *Revue du droit de l'Union européenne*, 2006, n° 4, pp. 841-864, spéc. p. 852 ; MASON (R.), « U.S. Tax Treaty Policy and the European Court of Justice », *Tax Law Review*, 2005, n° 1, pp. 65-132, spéc. pp. 82 et s. ; DEBELVA (F.), SCORNOS (D.), VAN DER BERGHEN (J.) et VAN BRABAND (P.), « LOB Clauses and EU-Law Compatibility: A Debate Revived by BEPS? », *EC Tax Review*, 2015, n° 3, pp. 132-143, spéc. p. 136 ; RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. pp. 359 et s. ; WITTOCK (N.), « The Influence of the Principle of Union Loyalty in Tax Matters », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 171-188, spéc. p. 187 ; VOGEL (K.), GUTMANN (D.) et DOURADO (A.), « Tax Treaties between Member States and Third States: 'Reciprocity' in Bilateral Tax Treaties and Non-discrimination in EC Law », *EC Tax Review*, 2006, n° 2, pp. 83-93. Pour une position nuancée, voir OSTERWEIL (E.), « Are LOB Provisions in Double Tax

des États membres de l'Union ont tout de même ajusté leurs conventions fiscales avec les États-Unis de façon à y inclure une dérogation au test de résidence lorsque les actionnaires sont situés dans l'Union²⁴⁵¹. Il convient tout de même d'indiquer que si la Commission européenne s'était montrée elle aussi très critique vis-à-vis des clauses de *LOB*, comme en témoigne la procédure de manquement entreprise à l'encontre des Pays-Bas au sujet de la clause contenue dans la convention fiscale avec le Japon²⁴⁵², elle semble s'être désormais alignée sur la position exprimée par la Cour de justice puisqu'elle a annoncé, fin 2020, la clôture de la procédure en question, sans que la clause n'ait été modifiée²⁴⁵³.

532. Limites.- Ce rapprochement conventionnel reste cependant très partiel en l'état actuel de l'intégration européenne. D'une part, on remarquera que, contrairement à ce qu'il est advenu pour les clauses de *LOB*, d'autres mécanismes conventionnels explicitement incompatibles avec les libertés de circulation n'ont pas été révisés par les États membres dans leurs conventions avec les États tiers. Tel est le cas notamment de l'exclusion systématique des établissements stables du bénéfice des conventions fiscales alors même que cette approche est censurée par la Cour de justice de l'Union européenne depuis l'arrêt *Saint-Gobain*²⁴⁵⁴ (1999)²⁴⁵⁵. D'autre part, le fait que la Cour de justice refuse d'interpréter les libertés de circulation comme exigeant un traitement de la nation la plus favorisée²⁴⁵⁶ n'encourage pas un alignement automatique des traitements conventionnels. Il reste donc difficile d'identifier un véritable modèle conventionnel « à l'européenne » qui orienterait les relations fiscales que les États membres entretiennent avec les États tiers.

Conventions Contrary to EC Treaty Freedoms? », *EC Tax Review*, 2009, n° 5, pp. 236-248. Pour des considérations critiques sur la compatibilité des clauses de *LOB* avec le droit de l'Union européenne déjà dans les années 1990, voir VANISTENDAEL (F.), « Impact of European Tax Law on Tax Treaties with Third Countries », *EC Tax Review*, 1999, n° 3, 163-170.

²⁴⁵¹ RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. p. 359.

²⁴⁵² Procédure n° 20144233 ; voir MEMO 15/6006.

²⁴⁵³ Clôture annoncée le 30 octobre 2020.

²⁴⁵⁴ CJCE, 21 septembre 1999, *Saint-Gobain*, aff. C-307/97, *Rec.* p. I-6161.

²⁴⁵⁵ En ce sens, voir RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. pp. 360-361.

²⁴⁵⁶ CJCE (gde ch.), 5 juillet 2005, *D.*, aff. C-376/03, *Rec.* p. I-5821 ; CJUE, 30 juin 2016, *Riskin et Timmermans*, aff. C-176/15, ECLI:EU:C:2016:488. Voir nos observations *supra* § 236.

En définitive, il apparaît clairement que la cohérence formelle et matérielle *in foro interno* entre les systèmes fiscaux des États membres influence leur positionnement extérieur et les oriente vers des valeurs et des méthodes communes. S'il reste difficile d'identifier un véritable alignement technique explicite dans les relations qu'entretiennent les États membres avec les États tiers, il n'en reste pas moins que l'intensification de la cohérence induit un mouvement de rapprochement. En ce sens, les dynamiques de cohérence fiscale au sein de l'Union apportent une contribution à l'émergence d'une identité fiscale européenne sur la scène internationale. Un phénomène semblable peut également être observé sur un plan plus politique.

B. L'intérêt de la cohérence pour l'homogénéité politique

533. Bonne gouvernance fiscale.- La politique fiscale internationale est aujourd'hui largement dominée par des préoccupations que l'on rassemble sous les termes de « bonne gouvernance fiscale ». Néologisme apparu dans la rhétorique politico-économique internationale dans les années 1990²⁴⁵⁷, la « gouvernance » (« *governance* » en anglais) est un contre-concept qui s'oppose à celui de « gouvernement »²⁴⁵⁸ et évoque l'idée d'une influence (par opposition à un véritable pouvoir) qui se développerait en dehors des structures de l'État²⁴⁵⁹. Concrètement, la *bonne* gouvernance engage des standards à consonance morale impliquant la responsabilité, la transparence, l'anti-corruption, la libéralisation, l'efficacité ou encore la justice²⁴⁶⁰.

²⁴⁵⁷ La paternité de ce terme est généralement attribuée à la Banque mondiale ; voir Banque mondiale, *Governance – The World Bank's experience*, Washington, D.C., The World Bank, 1994, 86 p., spéc. p. XIV.

²⁴⁵⁸ MÖLLERS (Ch.), « European Governance: Meaning and Value of a Concept », *Common Market Law Review*, 2006, n° 2, pp. 313-336, spéc. p. 313.

²⁴⁵⁹ Malgré un essor sémantique indéniable, le sens exact de cette expression est difficile à saisir. D'un point de vue procédural, cette « gouvernance » se caractérise par l'intervention possiblement entremêlée des institutions publiques et des acteurs privés et par un affranchissement partiel du formalisme étatique habituel. Voir MÖLLERS (Ch.), « European Governance: Meaning and Value of a Concept », *Common Market Law Review*, 2006, n° 2, pp. 313-336, spéc. pp. 315-322. Voir aussi BOUCOBZA (I.), *La gouvernance administrative européenne*, Paris, Dalloz, coll. Connaissance du droit, 2017, 134 p. ; CANDELA CASTILLO (J.), « La bonne gouvernance comprise comme intégration des principes de légitimité, efficacité et justice (référence spéciale à l'Union européenne) », *Revue du droit de l'Union européenne*, 2005, n° 2, pp. 239-271 ; MARTUCCI (F.), *Droit de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Hypercours, 2ème éd., 2019, 923 p., spéc. pp. 356 et s.

²⁴⁶⁰ Fonds monétaire international, *Good Governance: The IMF's Role*, 1999, 20 p.

Même si l'on trouve des mentions de la « *good governance* » dans le droit communautaire dérivé dès les années 1990²⁴⁶¹, les institutions se sont plus officiellement approprié ce concept au début des années 2000 par le biais d'un Livre blanc de la Commission européenne^{2462,2463}. L'idée est déclinée pour la matière fiscale à partir de la fin des années 2000²⁴⁶⁴ et une « plateforme » institutionnelle de réflexion²⁴⁶⁵ composée d'experts chargés d'assister la Commission européenne est même mise en place pour favoriser le développement d'initiatives en la matière²⁴⁶⁶. Les institutions n'ont toutefois pas proposé de définition générale de la bonne gouvernance fiscale, de sorte qu'elle est essentiellement identifiable à partir de ses éléments

²⁴⁶¹ Règlement (CEE) n° 443/92 du Conseil, du 25 février 1992, relatif à l'aide financière et technique et à la coopération économique avec les pays en développement d'Amérique latine et d'Asie, *JOCE*, n° L 52 du 27 février 1992, pp. 1-6, art. 1 (dans la version anglaise).

²⁴⁶² Commission européenne, 25 juillet 2001, *Gouvernance européenne – Un livre blanc*, COM(2001) 428 final, qui définit la notion de « gouvernance » comme « les règles, les processus et les comportements qui influent sur l'exercice des pouvoirs au niveau européen, particulièrement du point de vue de l'ouverture, de la participation, de la responsabilité, de l'efficacité et de la cohérence » (p. 9). Il est d'ailleurs intéressant de noter à cet égard que l'expression anglaise « *good governance* » à l'origine de ce concept désormais francisé en « bonne gouvernance » fut d'abord traduite par l'idée de « bonne gestion publique » ; voir le règlement (CEE) n° 443/92 du Conseil, du 25 février 1992, relatif à l'aide financière et technique et à la coopération économique avec les pays en développement d'Amérique latine et d'Asie, *JOCE*, n° L 52 du 27 février 1992, pp. 1-6, art. 1. Plus généralement, sur la notion de « bonne gouvernance » en droit de l'Union européenne, voir HUELSS (H.), « A Force for Good Governance? The European Union's Normative Power and Standards of Appropriate Governing », *European Foreign Affairs Review*, 2012, n° 1, pp. 93-112.

²⁴⁶³ La bonne gouvernance sera ensuite intégrée au droit primaire à l'occasion de la révision issue du traité de Lisbonne. Désormais, parmi les dispositions d'application générale, l'art. 15 TFUE dispose que « afin de promouvoir une bonne gouvernance, et d'assurer la participation de la société civile, les institutions, organes et organismes de l'Union œuvrent dans le plus grand respect possible du principe d'ouverture » ; à noter que cette disposition était déjà envisagée par le projet de traité constitutionnel (art. I-50). En matière d'action extérieure, l'art. 21 § 2 sous h) du TUE attribue à l'Union l'objectif de « promouvoir un système international fondé sur une coopération multilatérale renforcée et une bonne gouvernance mondiale ».

²⁴⁶⁴ Le concept est employé dans les débats du Conseil ECOFIN (286^{ème} réunion du Conseil ECOFIN, doc. 8850/08) avant d'être repris par une communication de la Commission européenne (Commission européenne, 28 avril 2009, *Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal*, COM(2009)201 final) puis développé dans d'autres documents institutionnels (voir notamment Commission européenne, 6 décembre 2012, *Recommandation relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal*, C(2012) 8805 final).

²⁴⁶⁵ Commission européenne, 23 avril 2013, *Décision relative à la création d'un groupe d'experts de la Commission appelé « Plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, la planification fiscale agressive et la double imposition »*, C(2013) 2236 final. Les informations et travaux de cette plateforme peuvent être consultés à la page internet suivante : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/platform-tax-good-governance_fr. Sur l'intérêt de cette plateforme et ses modalités de fonctionnement, voir notamment O'SHEA (T.), « The importance of the EU's Platform for Tax Good Governance », *Tax Notes International*, 13 mai 2019, pp. 623-628.

²⁴⁶⁶ Voir notamment Commission européenne, 5 décembre 2013, *Fighting Tax Evasion and Avoidance: A Year of Progress*, MEMO 13/1096.

constitutifs²⁴⁶⁷ et de ses fonctions : correspondant à la réduction de l'évasion fiscale et au développement de systèmes fiscaux sains et opérationnels²⁴⁶⁸, elle implique essentiellement la transparence fiscale, l'échange d'informations et une concurrence fiscale loyale²⁴⁶⁹, ce à quoi on ajoute aujourd'hui le respect des standards BEPS²⁴⁷⁰. Les situations intra-européennes n'échappent naturellement pas à ces consignes mais le concept de bonne gouvernance fiscale est principalement employé pour suggérer une diffusion de ces standards de bonne gestion publique à des juridictions fiscales tierces traditionnellement peu enclines à les suivre d'elles-mêmes. L'efficacité d'une telle démarche suppose une stratégie d'influence coordonnée et un positionnement commun des États membres à l'égard des juridictions concernées. Or les dynamiques de cohérence fiscale qui structurent le droit de l'Union européenne justifient précisément une certaine unité de positionnement.

534. Le rôle de la cohérence fiscale fondée sur la concurrence saine : justification de la portée extra-européenne du « Code de conduite ».- Nous avons vu dans la première partie de cette thèse que la cohérence fiscale matérielle repose essentiellement sur l'égalité de mobilité des opérateurs au sein du marché intérieur et la libre concurrence²⁴⁷¹. Dans ce contexte, l'Union européenne s'est attachée à neutraliser les régimes fiscaux avantageux discriminatoires que pouvaient mettre en place les États membres et qui perturbaient la concurrence fiscale (interétatique et, indirectement inter-entreprises) jusqu'à en devenir dommageables. Or, d'un point de vue

²⁴⁶⁷ En ce sens, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 706-707.

²⁴⁶⁸ Sur cette double fonction, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. pp. 717 et s.

²⁴⁶⁹ Conseil de l'Union européenne, 286^{ème} réunion du Conseil (ECOFIN), 8850/08. Sur l'aspect « aide au développement », voir Commission européenne, 21 avril 2010, *Fiscalité et développement – Coopérer avec les pays en développement afin d'encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal*, COM(2010) 163 final. Sur l'aspect « lutte contre l'évasion fiscale, voir notamment Commission européenne, 6 décembre 2012, *Recommandation relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal*, C(2012) 8805 final.

²⁴⁷⁰ Conclusions du Conseil de l'Union européenne sur la disposition type de l'Union européenne relative à la bonne gouvernance en matière fiscale à inclure dans les accords avec des pays tiers, *JOUE* n° C 193 du 6 juin 2018, p. 5. On notera que si la transparence, l'échange d'informations et les mesures BEPS sont des importations de standards internationaux dans le concept européen de bonne gouvernance, l'aspect de concurrence fiscale saine est un export de normes ; en ce sens voir MOSQUERA VELDERRAMA (I.J.), « The EU Standard of Good Governance in Tax Matters for Third (Non-EU) Countries », *Intertax*, 2019, n° 5, pp. 454-467.

²⁴⁷¹ *Supra* §§ 202 et s.

économique, plus la convergence à cet égard – c’est-à-dire le démantèlement des régimes avantageux – est intense sur le plan intra-européen, plus l’attractivité fiscale européenne est réduite et plus les États membres ont intérêt à enclencher une action coordonnée sur le plan externe pour neutraliser la fuite des capitaux vers les paradis fiscaux. C’est la raison pour laquelle le « Code de conduite »²⁴⁷² prévoit que « les États membres s’engagent à [...] promouvoir l’adoption [des principes visant à éliminer les mesures fiscales dommageables] dans les pays tiers ; de même, ils s’engagent à en promouvoir l’adoption dans des territoires auxquels ne s’applique pas le traité »²⁴⁷³. Pour mieux donner corps à cette consigne, le groupe « Code de conduite » a inclus ce sujet dans son programme de travail²⁴⁷⁴ avant de se doter officiellement, en 2016, d’un sous-groupe sur les pays tiers.

535. Extension : l’uniformisation progressive des « listes noires » de paradis fiscaux. - C’est dans le contexte post-BEPS d’intensification de la lutte contre l’évasion fiscale internationale que l’idée d’un positionnement commun des États membres à l’égard des « paradis fiscaux » a commencé à se concrétiser. Dans un premier temps, la Commission européenne a préconisé la publication, par les États membres, de leurs listes noires de paradis fiscaux²⁴⁷⁵ avant de suggérer la publication d’une liste paneuropéenne des juridictions non coopératives, établie à partir des listes noires nationales²⁴⁷⁶, qui devait représenter une étape intermédiaire avant l’établissement d’une liste au niveau européen. Le « paquet transparence » de 2016 et notamment la *Communication sur la stratégie extérieure pour une imposition effective* qu’il

²⁴⁷² Conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale – Résolution du Conseil et représentants des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises – Fiscalité de l’épargne, *JOUE* n° C 2 du 6 janvier 1998, pp. 1-6.

²⁴⁷³ Point M du « Code de conduite ». Voir sur ce sujet BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l’Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p., spéc. p. 172.

²⁴⁷⁴ La promotion de la bonne gouvernance fiscale est notamment l’un des aspects du programme de travail du groupe « Code de conduite » pour l’année 2009-2010. Voir en ce sens Commission européenne, 28 avril 2009, *Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal*, COM(2009) 201 final, p. 9.

²⁴⁷⁵ Commission européenne, 6 décembre 2012, *Recommandation relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal*, C(2012) 8805 final.

²⁴⁷⁶ Commission européenne, 17 juin 2015, *Plan d’action pour une fiscalité des entreprises plus juste et plus efficace au sein de l’Union européenne*, COM(2015) 302 final.

contient²⁴⁷⁷ ont finalement ouvert la voie à la réalisation de ce dernier objectif en confiant à la Commission et au groupe « Code de Conduite » le soin de procéder à une évaluation générale de tous les pays tiers afin d’apprécier leur niveau de risque potentiel au regard de l’évasion fiscale (« tableau de bord »). Le Conseil a ensuite arrêté, en décembre 2016, une série de critères d’identification des juridictions non coopératives²⁴⁷⁸. Sur cette base, le groupe « Code de conduite » a consacré l’année 2017 à discuter et négocier avec les États potentiellement récalcitrants afin d’évaluer leur propension à mieux coopérer. En fin d’année 2017, le Conseil ECOFIN s’est accordé sur une liste « noire » officielle de 17 pays non coopératifs²⁴⁷⁹ (« *blacklist* ») à laquelle il a adjoint une liste « grise » de juridictions non conformes aux standards européens de bonne gouvernance mais ayant pris l’engagement de s’y soumettre dans des délais d’un ou deux ans²⁴⁸⁰. Depuis lors, ces listes ont été révisées à maintes reprises ; la liste noire recense aujourd’hui douze juridictions²⁴⁸¹.

²⁴⁷⁷ Commission européenne, 28 janvier 2016, *Communication sur la stratégie extérieure pour une imposition effective*, COM(2016) 24 final.

²⁴⁷⁸ Conclusions du Conseil sur les critères et le processus relatifs à l’établissement de la liste de l’Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, *JOUE* n° C 461 du 10 décembre 2016, p. 2. Les critères arrêtés tiennent à la transparence fiscale (échange automatique d’informations selon le standard OCDE ; obtention de l’évaluation « largement conforme » du Forum mondial en ce qui concerne l’échange sur demande ; participation à la convention d’assistance administrative mutuelle de l’OCDE), à l’équité fiscale (absence de mesures préférentielles ou dommageables ; pas de facilitation des structures *offshore*) et à la mise en œuvre de mesures anti-BEPS.

²⁴⁷⁹ Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 relatives à la liste de l’UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, doc. 15429/17, FISC 345, ECOFIN 1088 (ci-après « la liste noire »). Les juridictions listées sont : les Samoa Américaines ; le Bahreïn ; la Barbade ; la Grenade ; l’île de Guam ; la Corée du Sud ; Macao ; les îles Marshall ; la Mongolie ; la Namibie ; les Palaos ; le Panama ; Sainte-Lucie ; les îles Samoa ; Trinité-et-Tobago ; la Tunisie ; les Émirats arabes unis.

²⁴⁸⁰ Plusieurs juridictions ne remplissant pas les critères de bonne gouvernance se sont engagées à satisfaire ces critères avant 2018 ou 2019 et, par conséquent, ont été placées sur une liste grise. Il s’agit de Curaçao, Hong-Kong, la Nouvelle-Calédonie, Oman, le Qatar, Taiwan, la Turquie, la Bosnie-Herzégovine, le Cap Vert, les îles Fidji, la Jordanie, le Monténégro, la Serbie, le Swaziland, le Vietnam, l’Arménie, le Botswana, la Macédoine, la Jamaïque, les Maldives, le Maroc, le Pérou, la Thaïlande, l’Andorre, Aruba, le Belize, les îles Cook, le Liechtenstein, l’île Maurice, Saint Vincent et les Grenadines, Saint-Marin, les Seychelles, la Suisse, l’Uruguay, la Malaisie, le territoire de Labuan, les Bermudes, les îles Caïman, Guernesey, l’île de Man, Jersey, le Vanuatu, les îles Féroé, le Groenland, Nauru et Niue. Compte tenu des catastrophes naturelles qui ont affecté la région des Caraïbes en 2017, l’Union européenne a suspendu l’évaluation des juridictions de cette zone, à savoir Anguilla, Antigua et Barbuda, les Bahamas, les îles Vierges britanniques, la Dominique, Saint Kitts et Nevis, les îles Turks et Caïcos, les îles Vierges américaines (cons. 12 du préambule).

²⁴⁸¹ Depuis sa dernière mise à jour (octobre 2020), la liste noire contient les douze juridictions suivantes : Anguilla, la Barbade, les îles Palaos, le Panama, les Seychelles, les Samoa américaines, les îles Fidji, l’île de Guam, les îles Samoa, Trinité-et-Tobago, les îles Vierges américaines et le Vanuatu.

Les conséquences politiques et techniques de cette liste noire sont encore embryonnaires. Dans un premier temps, les États membres ont été invités à adopter des contre-mesures (fiscales ou non) à l'encontre de ces juridictions non coopératives²⁴⁸². De façon générale, sont préconisés le renforcement des contrôles de certaines transactions ou encore l'accroissement des risques encourus en cas de contrôle fiscal pour les contribuables bénéficiaires de ces régimes favorables ou pour les contribuables utilisant des structures ou montages impliquant ces juridictions. Plus techniquement, sont suggérés la mise en place de dispositifs techniques anti-abus comme l'introduction de règles *CFC* ou de retenues à la source spécifiques et/ou majorées, l'instauration de clauses de *switch-over*²⁴⁸³, le refus de certains avantages (bénéfice du régime de *participation-exemption*, déductibilité des coûts) ou encore un régime procédural plus strict (renversement de la charge de la preuve, exigences documentaires spéciales, communication obligatoire des intermédiaires)²⁴⁸⁴. Dans un second temps, cette liste noire de *soft law* a été prise en compte dans la mise en œuvre de certains dispositifs anti-abus de *hard law*. Par exemple, le projet de « *CbCR* public »²⁴⁸⁵, aujourd'hui en suspens, y faisait explicitement référence pour restreindre la possibilité d'omission temporaire de certaines informations commerciales sensibles des entreprises soumises à l'obligation de publication²⁴⁸⁶. En outre, la directive « déclaration des schémas

²⁴⁸² Cons. 16 du préambule et Annexe III de la « liste noire ».

²⁴⁸³ Une clause de *switch-over* permet à un État qui, en principe, élimine la double imposition par la méthode de l'exemption de basculer sur le système d'imputation lorsque l'imposition à l'étranger est considérée comme trop faible car en dessous d'un certain seuil.

²⁴⁸⁴ Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, doc. 15429/17, FISC 345, ECOFIN 1088. Voir aussi Commission européenne, 21 mars 2018, *Communication sur les nouvelles exigences visant à lutter contre l'évasion fiscale introduites dans la législation de l'Union européenne régissant les opérations de financement et d'investissement*, COM(2018) 1756 final : cette communication vise à assurer que les fonds européens ne transitent pas par des entités localisées dans des juridictions blacklistées lorsqu'ils sont gérés par des institutions financières internationales comme la Banque européenne d'investissement, par des institutions financières de développement, y compris le fonds européen pour le développement durable, et d'autres partenaires. À cette fin, sont établies des règles pour évaluer les projets et leur niveau de risque au regard de l'évasion fiscale.

²⁴⁸⁵ 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, COM(2016) 198 final.

²⁴⁸⁶ Au fil des négociations, il a été prévu que les entreprises puissent omettre temporairement certaines informations pour préserver leur stratégie commerciale, à charge pour elles de justifier cette omission et de publier les informations omises dans un rapport ultérieur, au plus tard quatre ans après la date de l'omission initiale. Un compromis de la présidence de décembre 2017 précise toutefois que « Les informations relatives aux juridictions listées dans la liste "noire" de l'UE sur les pays non coopératifs ne peuvent jamais être omises » ; voir compromis du 19 décembre 2017, doc. 13685/1/17.

d'optimisation » ou « MDR »²⁴⁸⁷ fait de l'implication d'un pays « blacklisté » dans un schéma fiscal un élément de définition de l'un des marqueurs envisagé (déduction des paiements transfrontières)²⁴⁸⁸ déclenchant l'obligation de déclaration. En revanche, cette *blacklist* européenne ne semble pas, pour l'instant, interdire la subsistance de listes nationales ; d'où une uniformisation à géométrie variable. Il est toutefois possible que ce double jeu de listes soit progressivement neutralisé dans le futur.

Menée par le groupe « Code de Conduite », l'action politique en faveur de la bonne gouvernance par le biais de la *soft law* témoigne de ce que les dynamiques internes de cohérence génèrent une cohésion globale qui rejaillit sur le volet externe de l'action européenne. On observe une uniformisation – relative et progressive, certes, mais existante – des relations fiscales extérieures des États membres qui contribue à la construction d'une identité européenne sur la scène fiscale internationale.

²⁴⁸⁷ Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (dite « MDR »), *JOUE*, n° L 139, du 5 juin 2018, pp. 1-13, qui introduit un art. 8 *bis ter*.

²⁴⁸⁸ Directive (UE) 2018/822, précitée, annexe IV, marqueur C. 1., condition b) sous ii).

Conclusion du Chapitre 1

536. L'identité européenne en tant que processus.- L'identité est une notion difficile à saisir. Jamais figée et perpétuellement évolutive au fil du temps²⁴⁸⁹, l'identité se *construit* plus qu'elle ne se parachève. C'est en partant de ce postulat que nous avons choisi d'examiner cette question, en donnant de l'importance au *processus* d'homogénéisation plutôt qu'à l'homogénéité effective des systèmes fiscaux à un instant *t*. Cette approche dynamique fait ainsi écho à la définition retenue pour la notion de cohérence, que nous appréhendons, tout au long de la thèse, non pas comme une propriété absolue des systèmes juridiques mais davantage comme un objectif à atteindre, une perfection vers laquelle tendre²⁴⁹⁰.

537. Intérêt modéré de la cohérence pour l'homogénéisation interne.- Dès l'origine et au fil des adhésions successives, les Communautés européennes puis l'Union ont composé avec des systèmes économiques, fiscaux et budgétaires hétérogènes. À cet égard, les initiatives de cohérence formelle qui consistent précisément en un « rapprochement des législations » fiscales des États membres contribuent naturellement à atténuer certaines divergences. Au-delà de cette harmonisation « négociée », qui concerne principalement la fiscalité des sociétés, nous avons investigué l'hypothèse d'une dynamique d'harmonisation de nature « concurrentielle »²⁴⁹¹ générée par la cohérence matérielle autour des grands piliers du marché intérieur. L'évolution de plusieurs caractéristiques des systèmes fiscaux des États membres indique une certaine convergence au fil du temps, même si ce processus ne trouve une expression véritablement probante qu'en retenant une période d'observation de plusieurs décennies. L'influence de la cohérence semble ainsi demeurer d'une intensité modérée à court ou moyen terme.

²⁴⁸⁹ En ce sens, voir GUTMANN (D.), *Le sentiment d'identité. Étude de droit des personnes et de la famille*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit privé, 2000, 520 p., spéc. p. 11.

²⁴⁹⁰ En ce sens voir CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc., p. 142.

²⁴⁹¹ Sur l'harmonisation négociée et l'harmonisation concurrentielle, voir STERDYNIAK (H.), BLONDE (M.-H.), CORNILLEAU (G.), LE CACHEUX (J.) et LE DEM (J.), *Vers une fiscalité européenne*, Paris, Economica, 1991, 392 p. Sur les différentes méthodes d'intégration, notamment en droit fiscal, voir également MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p., spéc. p. 386 : l'auteur distingue la concurrence fiscale pure et simple, la coopération, l'harmonisation et l'uniformisation.

538. Intérêt de la cohérence pour l'encadrement des attitudes fiscales extérieures nationales.- En ce qui concerne le volet externe de l'identité européenne, qui dépend d'une homogénéité suffisante des attitudes fiscales des États membres, les dynamiques de cohérence fiscale formelle et matérielle présentent également un intérêt. Sur le plan technique, non seulement la cohérence approfondie *justifie* le rapprochement des positionnements fiscaux nationaux mais elle est également l'instrument qui le *réalise*, soit par la voie de l'intégration négative (grâce à la libre circulation des capitaux, principalement), soit par le biais de l'intégration positive, comme en témoigne par exemple l'adoption de la directive « ATAD »²⁴⁹². D'un point de vue plus politique, la cohérence interne fonde l'exportation de valeurs fiscales communes – notamment l'idéal de « bonne gouvernance » – sur la scène internationale et génère le développement d'une cohérence de positionnement aux frontières de l'Union européenne.

539. Contribution à l'identité fiscale européenne.- Bien que les règles d'articulation (cohérence formelle) et les principes de convergence (cohérence matérielle) qui structurent le droit de l'Union européenne ne suffisent naturellement pas, à eux seuls, à garantir l'homogénéité des systèmes fiscaux des États membres, ils contribuent à leur homogénéisation progressive, tant sur le plan interne que sur le plan externe. La cohérence fiscale se présente ainsi comme l'un des vecteurs du développement identitaire de l'Europe fiscale.

Pour cependant former un véritable « tout indissociable »²⁴⁹³, l'Union européenne doit, d'une pluralité de discours semblables, passer à une voix unique. Il nous faut donc examiner à présent la contribution de la cohérence fiscale à l'émergence d'une identité fiscale « de l'Union », qui constituerait un aboutissement plus complet du processus identitaire.

²⁴⁹² Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14 (dite « directive ATAD 1 ») complétée par la directive (UE) 2017/952 du Conseil, du 29 mai 2017, modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, *JOUE* n° L 144 du 7 juin 2017, pp. 1-11 (dite « ATAD 2 »).

²⁴⁹³ MEHDI (R.), « L'Union européenne ou les paradoxes d'une identité malheureuse », *Revue de l'Union européenne*, 2018, n° 9, pp. 496-506, spéc. p. 501 et note 49.

Chapitre 2 – La cohérence pour l’identité fiscale de l’Union européenne

540. Identité fiscale de l’Union européenne. - Plus originale encore que l’ « identité fiscale européenne » examinée dans le chapitre précédent, l’expression « identité fiscale de l’Union européenne » ne fait pas, à notre connaissance, l’objet de développements doctrinaux. Ces termes présentent néanmoins l’avantage de désigner les implications fiscales de l’identité-ipséité²⁴⁹⁴ en droit de l’Union tout en écartant clairement la question des ipséités fiscales nationales, lesquelles ne sont pas l’objet de nos investigations dans le dernier titre de cette thèse²⁴⁹⁵. En ce qu’elle s’oppose à la mêmeté, l’ipséité évoque l’existence d’intérêts propres et distinctifs²⁴⁹⁶ ; elle présuppose ainsi le caractère unique – ou du moins unitaire²⁴⁹⁷ – de l’objet considéré. Rapportée au contexte européen et aux problématiques fiscales qui nous occupent, l’identité-ipséité évoque donc l’unité²⁴⁹⁸ de l’Union européenne en matière fiscale, concept dont il nous faut à présent éclaircir les contours.

²⁴⁹⁴ RICCEUR (P.), *Soi-même comme un autre*, Paris, Éditions du Seuil, 1990, 424 p., spéc. p. 13.

²⁴⁹⁵ Il est vrai que les identités fiscales nationales sont des réalités qui influencent le processus d’émergence identitaire de l’Union européenne. Nous ne les ignorons donc pas, ni dans ce chapitre, ni dans le précédent. Nous les appréhendons toutefois comme des éléments axiomatiques. C’est l’hypothèse d’une identité propre au système fiscal de l’Union que nous investiguons. Sur les identités nationales, en droit de l’Union européenne général, voir art. 4 § 2 TUE. Voir notamment BLANQUET (M.), « Mêmeté et ipséité constitutionnelles dans l’Union européenne » in GROVE-VALDEYRON (N.), BLANQUET (M.), DUSSART (V.) (dir.), *Mélanges en l’honneur du Professeur Joël Molinier*, Paris, L.G.D.J., 2012, 682 p., pp. 53-91 ; MILLET (F.-X.), *L’Union européenne et l’identité constitutionnelle des États membres*, Paris, L.G.D.J., 2013, 365 p. ; voir aussi LEVADE (A.), « Quelle identité constitutionnelle nationale préserver face à l’Union européenne ? », *Annuaire de droit européen*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 173-197, spéc. p. 176.

²⁴⁹⁶ MEHDI (R.), « L’identité de l’Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L’identité à la croisée des États et de l’Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 143. L’auteur constate que les valeurs européennes ne se distinguent pas véritablement des valeurs occidentales qui ont d’ailleurs vocation à l’universalité (notamment les droits fondamentaux qui apparaissent désormais comme un « fédérateur de loyautés » voire un « dissolvant » des antinomies, selon les termes de SCHEECK (L.), « Le dialogue des droits fondamentaux en Europe, fédérateur de loyautés, dissolvant de résistances ? », in BRIBOSIA (E.), SCHEECK (L.), UBEDA DE TORRES (A.), *L’Europe des Cours : loyautés et résistances*, Bruxelles, Bruylant, 2010, 342 p., pp. 19-64). Ces valeurs n’ont « intrinsèquement aucune vertu distinctive ». D’où l’idée que ce qui fait l’identité tient davantage au fait que la promotion de ces valeurs procède d’intérêts convergents, qui sont en principe spécifiques à l’entité considérée.

²⁴⁹⁷ Sur l’idée de droit communautaire comme droit unitaire, voir CONSTANTINESCO (L.), « La spécificité du droit communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1966, n° 1, pp. 1-30, spéc. p. 15.

²⁴⁹⁸ Sur le lien entre unité et identité, voir LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l’unité de l’État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p.,

541. Définition de l'unité en matière fiscale.- L'unité s'oppose à la pluralité²⁴⁹⁹. Elle désigne à la fois le caractère d'un ensemble indivisible et cet ensemble lui-même. En droit, dans le contexte d'une étude des systèmes juridiques, l'unité est un artefact²⁵⁰⁰, une fiction²⁵⁰¹ voire une chimère²⁵⁰² mais elle reste incontournable pour saisir la réalité d'un projet agrégatif juridico-politique²⁵⁰³. D'un point de vue intrinsèque, l'unité *dans* l'ensemble considéré – que nous distinguons de l'*homogénéité* examinée dans le chapitre précédent, même si ces deux sujets font parfois l'objet de réflexions doctrinales communes²⁵⁰⁴ – évoque une cohésion aboutie voire une interdépendance entre les composantes de l'ensemble²⁵⁰⁵. D'un point de vue extrinsèque, on parle en revanche d'unité *de* l'ensemble, pour faire référence à son unicité vis-à-vis de l'extérieur.

Déclinée en droit de l'Union européenne, la dualité qui caractérise – assez paradoxalement d'ailleurs – la notion d'unité trouve une résonance particulière²⁵⁰⁶, *a fortiori* en matière de fiscalité directe. L'unité évoque ainsi tant la solidarité des systèmes fiscaux dans les rapports intra-européens que l'unification fiscale sur la scène internationale ce qui, dans la mesure où nous avons déjà traité le thème de

pp.5-13, spéc. p.6 ; DELCHER (É.), « La notion d'unité au-delà de l'Union », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2017, pp. 211-225.

²⁴⁹⁹ VIALA (F.), « L'unité dans la théorie de l'État », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 17-28, spéc. p. 17.

²⁵⁰⁰ LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 5-13, spéc. p. 6.

²⁵⁰¹ VIALA (F.), « L'unité dans la théorie de l'État », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 17-28.

²⁵⁰² *Ibid.*

²⁵⁰³ LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 5-13, spéc. p. 6.

²⁵⁰⁴ Pour une critique de cette tendance, voir MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 143. Pour un exemple, voir DELCHER (É.), « La notion d'unité au-delà de l'Union », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2017, pp. 211-225.

²⁵⁰⁵ Sur l'unité comme « projet cohésif » (en l'occurrence au niveau de l'État), voir LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 5-13, spéc. pp. 7 et s. Pour une référence à la « solidarité » entre les composantes d'un système, voir LALANDE (A.), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadrages Dicos Poche, 11^{ème} éd., 1972, 1323 p., pp. 1096-1097.

²⁵⁰⁶ Voir notamment FAVRET (J.-M.), « L'Union européenne : "l'unité dans la diversité" – Signification et pertinence d'une devise », *Revue trimestrielle de droit européen*, 2003, n° 4, pp. 657-660 ; se reporter également aux actes de l'atelier doctoral sur l'unité de l'Union européenne contenus dans l'*Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2017, pp. 185-336.

l'homogénéité des attitudes fiscales nationales, touche surtout à l'hypothèse d'une compétence fiscale externe de l'Union européenne.

542. Fonction de la cohérence fiscale pour l'identité fiscale de l'Union européenne.- L'Union européenne étant une entité composite par nature, son unité représente nécessairement un défi juridique et politique majeur, ce que confirme d'ailleurs le choix volontariste de la devise « *Unie dans la diversité* »²⁵⁰⁷. Par voie de conséquence, l'existence d'une identité de l'Union européenne est tout aussi délicate. Elle doit en effet être « construite »²⁵⁰⁸ activement, sans doute à partir des identités des États membres et non « contre » elles²⁵⁰⁹, tout en s'en émancipant. Dans le contexte fiscal en particulier, l'existence d'une solidarité interne et d'une compétence externe pour traduire l'unité est d'autant plus complexe que la fiscalité est une matière qui reste, en principe, de la compétence des États membres²⁵¹⁰. La cohérence fiscale formelle et matérielle se présente à cet égard comme un instrument du développement de la cohésion unitaire des systèmes fiscaux nationaux²⁵¹¹, tant dans les relations intra-européennes (Section 1) qu'extra-européennes (Section 2).

Section 1 – L'unité fiscale dans l'Union

543. Unité fiscale au-delà du cadre étatique.- L'unité en général et l'unité fiscale en particulier sont deux qualités essentiellement associées à l'État. La première constitue en effet « l'idée-base » qui scelle une union politique et territoriale²⁵¹² et dont

²⁵⁰⁷ Sur ce sujet, voir par exemple FAVRET (J.-M.), « L'Union européenne : "l'unité dans la diversité" – Signification et pertinence d'une devise », *Revue trimestrielle de droit européen*, 2003, n° 4, pp. 657-660.

²⁵⁰⁸ MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. pp. 146-147. L'auteur estime que l'identité de l'Union européenne s'inscrit plutôt dans le registre du construit que dans celui du donné.

²⁵⁰⁹ *Ibid.* Dans le même sens, voir BENOÎT-ROHMER (F.), « Identité européenne et identité nationale – Absorption, complémentarité ou conflit ? », in COHEN-JONATHAN (G.), CONSTANTINESCO (V.) et MICHEL (V.) (dir.), *Chemins d'Europe : mélanges en l'honneur de Jean-Paul Jacqué*, 787 p., pp. 63-80.

²⁵¹⁰ CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec. p.* I-225, point 21.

²⁵¹¹ Plus généralement, sur l'intérêt de la cohérence au regard de la problématique d'unité, voir BERTEA (S.), « Looking for coherence within the European Community », *European Law Journal*, 2005, n° 2, pp. 154-172.

²⁵¹² LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 5-13, spéc. p. 5.

dépend la validité de la théorie de l'État²⁵¹³. La seconde est couramment perçue comme pratiquement consubstantielle à l'unité étatique, qu'elle en soit la conséquence ou la cause²⁵¹⁴. L'unité financière et fiscale est même envisagée comme un facteur potentiel – voire un signe avant-coureur – de transformation de l'Union européenne en État²⁵¹⁵. L'objet des développements qui suivent n'est pas de confronter à nouveau l'unité fiscale à cette perspective théorique ; il s'agit plutôt de se positionner en amont de cette question pour envisager, dans le contexte de l'Union européenne, les modes de réalisation de l'unité fiscale. Malgré certains défis à surmonter (§ 1), on peut observer que les dynamiques de cohérence formelle et matérielle qui structurent le droit de l'Union européenne contribuent à soutenir le processus d'unification – et donc le développement identitaire – sur le plan interne (§ 2).

§ 1. Les défis d'une unité fiscale sur le plan interne

544. Sensibilité particulière des questions économiques et financières. - En tant que manifestation d'un projet cohésif²⁵¹⁶, l'unité *dans* l'Union européenne repose sur un rapprochement approfondi des systèmes nationaux qui ne tient non plus seulement à leur similarité²⁵¹⁷ mais davantage à leur imbrication et leur interdépendance. Une telle ambition trouve un écho particulier dans l'esprit de solidarité que prescrit le droit de l'Union européenne²⁵¹⁸ (A). La déclinaison de cette approche en matière fiscale se heurte cependant à des difficultés spécifiques liées à la sensibilité des questions économiques et, notamment, budgétaires (B).

²⁵¹³ JELLINEK (G.), *L'État moderne et son droit*, Paris, Éditions Giard et Brière, 1911-1913, 2 vol., 574 p. (tome I) et 593 p. (tome II), notamment tome II, cité par LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 5-13, spéc. p. 5.

²⁵¹⁴ Sur ce thème, voir notamment MAITROT DE LA MOTTE (A.), « Le droit fiscal et financier et les unités étatiques », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 127-137.

²⁵¹⁵ *Ibid.*, spéc. p. 130.

²⁵¹⁶ Sur l'unité comme « projet cohésif » (en l'occurrence au niveau de l'État), voir LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 5-13, spéc. pp. 7 et s.

²⁵¹⁷ Nous avons examiné cet aspect dans le chapitre précédent, voir notamment §§ 487 et s.

²⁵¹⁸ Sur la qualification de la solidarité comme esprit, valeur ou principe, voir nos considérations *infra* § 546.

A. L'identification d'une prescription : la solidarité

545. Le droit de l'Union européenne, droit de solidarité.- En droit international classique, les rapports interétatiques (ou inter-systémiques) reposent sur la recherche d'un équilibre – d'un compromis – entre les différents intérêts en présence ; c'est ce que traduit le principe de réciprocité²⁵¹⁹. À l'opposé, le droit de l'Union européenne serait, comme l'exprimait Pierre Pescatore, un « droit de solidarité »²⁵²⁰ rassemblant les États autour d'intérêts communs. Cette caractéristique semble d'ailleurs si marquée qu'au moment de choisir une devise pour l'Union européenne le triptyque « *Paix, liberté, solidarité* » avait même été envisagé. Après quelques considérations générales sur la notion de solidarité (1), nous en présenterons certaines implications concrètes (2).

1. Généralités

546. Solidarité.- Techniquement, la solidarité désigne un « engagement par lequel des personnes s'obligent les unes pour les autres, et chacune pour tous »²⁵²¹ ; c'est une

²⁵¹⁹ Sur le principe de réciprocité en droit international, voir *ex multis* DECAUX (E.), *La réciprocité en droit international*, Paris, L.G.D.J., Coll. Bibliothèque de droit international, 1980, 374 p. Voir également COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105.

²⁵²⁰ PESCATORE (P.), *Droit international et droit communautaire. Essai de réflexion comparative*, Nancy, Centre européen universitaire de Nancy, 1969, 32 p., spéc. p. 11 cité par BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79, spéc. 54. La différence entre les logiques du droit international et du droit de l'Union est souvent soulignée en insistant sur la « carence des solidarités » caractérisant la société internationale ; voir en ce sens BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79, spéc. 54 reprenant la formule de Charles De Visscher. À noter que, si le principe de réciprocité est exclu dans l'exécution du droit de l'Union par les États membres, cette notion structurante des rapports interétatiques irrigue encore parfois l'esprit de certaines règles. Sur l'idée de réciprocité en droit de l'Union européenne, voir DERO (D.), *La réciprocité et le droit des Communautés et de l'Union européennes*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2006, 571 p. Sur les divergences entre droit international et droit de l'Union européenne, voir BLANQUET (M.), « L'Union européenne en tant que système de solidarité : La notion de solidarité européenne », in HECQUARD-THÉRON (M.) (dir.), *Solidarité(s) : perspectives juridiques, Actes du colloque organisé les 3 et 4 mars 2008*, Toulouse, Presses universitaires de Toulouse, 2009, 374 p., pp. 155-195.

²⁵²¹ Voir notamment BLANQUET (M.), « L'Union européenne en tant que système de solidarité : La notion de solidarité européenne », in HECQUARD-THÉRON (M.) (dir.), *Solidarité(s) : perspectives juridiques, Actes du colloque organisé les 3 et 4 mars 2008*, Toulouse, Presses universitaires de Toulouse, 2009, 374 p., pp. 155-195 citant le *Littré*.

« conscience jointe de droits et de responsabilités »²⁵²². Les acteurs juridiques solidaires se placent ainsi dans un rapport d'interdépendance qui les conduit non seulement à ne pas se desservir mutuellement mais aussi à se porter assistance, et ce en vue de la réalisation ou la protection d'un intérêt commun²⁵²³. À ce dernier égard, la solidarité rejoint la cohésion et apparaît alors comme un concept très voisin de l'idée de cohérence²⁵²⁴.

547. Solidarité en droit de l'UE.- Au fondement du projet européen²⁵²⁵ – puisque les pères fondateurs envisageaient l'Europe avant tout comme une « solidarité de fait »²⁵²⁶ –, la solidarité n'en reste pas moins une notion difficile à cerner dans le contexte du droit de l'Union européenne. Dans les traités, la solidarité est appliquée tant aux relations entre les peuples²⁵²⁷ qu'aux interactions entre États²⁵²⁸, voire aux

²⁵²² DE LUCAS (F.J.), « Solidarité », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 573-576.

²⁵²³ Cette double signification (interdépendance et intérêt commun) se retrouve chez plusieurs auteurs ; voir NEFRAMI (E.), « La solidarité et les objectifs d'action extérieure de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 137-154 ; BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79 ; BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37 ; LEVADE (A.), « La valeur constitutionnelle du principe de solidarité », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 41-52.

²⁵²⁴ Un lien étroit entre solidarité et cohésion ressort déjà des travaux d'Émile Durkheim ; voir en ce sens DE LUCAS (F.J.), « Solidarité », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 573-576, spéc. p. 576.

²⁵²⁵ Voir en ce sens CJCE, 10 décembre 1969, *Commission c. France*, aff. jtes 6/69 et 11/69, *Rec.* p. 523, point 16 : « la solidarité [...] est à la base [...] de l'ensemble du système communautaire » ; CJCE, 29 juin 1978, *B.P. c. Commission*, aff. 77/77, *Rec.* p. 1513, point 15 : « principe de la solidarité communautaire, inscrit parmi les fondements de la Communauté ». Voir aussi BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37 ; l'auteur présente la solidarité comme la « pierre angulaire du système juridique de l'Union européenne ».

²⁵²⁶ Déclaration de Robert Schuman du 9 mai 1950 : « L'Europe ne se fera pas d'un coup, ni dans une construction d'ensemble : elle se fera par des réalisations concrètes, créant d'abord une solidarité de fait ». Voir aussi MONNET (J.), *Mémoires*, Paris, Fayard, 1976, 642 p., spéc. pp. 598-599 : « La Communauté avait un objet limité aux solidarités inscrites dans les traités [...] ces solidarités en appelaient d'autres [...] ». Sur ces éléments historiques voir BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79, spéc. pp. 53-54.

²⁵²⁷ Anc. art. 1 al. 3 TUE (version pré-Lisbonne) « L'Union [...] a pour mission d'organiser de façon cohérente et solidaire les relations entre les États membres et entre leurs peuples ». Voir aujourd'hui le cons. 7 du préambule du TUE (version post-Lisbonne).

²⁵²⁸ Anc. art. 1 al. 3 TUE (version pré-Lisbonne), ainsi que art. 3 TUE (version post-Lisbonne) : « Elle promeut la cohésion économique, sociale et territoriale, et la solidarité entre les États membres ».

rapports entre les États et l'Union²⁵²⁹. Plus encore, dans les textes et en jurisprudence, cette prescription revêt tantôt la forme d'un principe²⁵³⁰, tantôt celle d'une valeur²⁵³¹ ou encore celle d'un objectif²⁵³² voire d'un esprit²⁵³³, balançant sans cesse entre une simple fonction structurelle et une dimension quasi éthique²⁵³⁴. « Polysémique, mouvante, évolutive et à plusieurs facettes »²⁵³⁵, la solidarité présente une grande plasticité²⁵³⁶. Elle peut ainsi saisir toutes sortes de matières, des défis sécuritaires aux problématiques agricoles, en passant par les questions territoriales ou encore budgétaires²⁵³⁷.

²⁵²⁹ Sur cette triple dimension, voir BLANQUET (M.), « L'Union européenne en tant que système de solidarité : La notion de solidarité européenne », in HECQUARD-THÉRON (M.) (dir.), *Solidarité(s) : perspectives juridiques, Actes du colloque organisés les 3 et 4 mars 2008*, Toulouse, Presses universitaires de Toulouse, 2009, 374 p., pp. 155-195 ; l'auteur qualifie l'Union de « carrefour de solidarités ».

²⁵³⁰ Voir notamment CJCE, 29 juin 1978, *B.P. c. Commission*, aff. 77/77, *Rec.* p. 1513, point 15 : « principe de la solidarité communautaire ».

²⁵³¹ La solidarité est mentionnée à l'art. 2 TUE.

²⁵³² Voir par exemple l'idée de solidarité entre les générations évoquée à l'art. 3 § 3 al. 2 TUE. Sur l'idée de solidarité comme objectif « constituant », voir LEVADE (A.), « La valeur constitutionnelle du principe de solidarité », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 41-52.

²⁵³³ La référence à un « esprit de solidarité » est exprimée dans les art. 24 et 31 TUE ainsi que les art. 122, 194 et 222 TFUE. Sur l'idée de solidarité comme « esprit », voir LEVADE (A.), « La valeur constitutionnelle du principe de solidarité », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 41-52.

²⁵³⁴ Sur cette double facette de la solidarité (éthique et structurelle), voir BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79 ; l'auteur appréhende la solidarité tantôt comme un « principe-valeur » et tantôt comme un « principe relationnel ». Voir aussi, similairement, NEFRAMI (E.), « La solidarité et les objectifs d'action extérieure de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 137-154. Voir aussi GARBEN (S.), « Competition, Cooperation, and Solidarity in EU Law: A Federal Perspective », in CHIOCCHETTI (P.) et ALLEMAND (F.) (dir.), *Competitiveness and Solidarity in the European Union – Interdisciplinary perspectives*, London, Routledge, 294 p., pp. 73-98.

²⁵³⁵ BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79, spéc. p. 66. Dans le même sens, voir LEVADE (A.), « La valeur constitutionnelle du principe de solidarité », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 41-52, spéc. p. 43 qui souligne l'absence de sens univoque de la notion.

²⁵³⁶ BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79, spéc. p. 56 ; l'auteur évoque l'idée d'une notion à « double visage ».

²⁵³⁷ Sur ces différents thèmes, voir BUZELAY (A.), « La solidarité économique et financière en Europe : une valeur devenue précaire ? », in POITVIN-SOLIS (L.) (dir.), *Les valeurs communes dans l'Union européenne*, Onzièmes journées Jean Monnet, Bruxelles, Bruylant, coll. Colloques Jean Monnet, 2014, 441 p., pp. 286-296.

L'application de la solidarité à des problématiques (et des relations) aussi diversifiées²⁵³⁸ rend son contenu hétérogène²⁵³⁹. Largement tributaire de ses déclinaisons thématiques²⁵⁴⁰, elle est alors, bien souvent, insaisissable dans l'abstrait²⁵⁴¹. Ceci invite à explorer plus avant ses implications concrètes.

2. Implications concrètes

548. Coopération loyale.- Sous sa forme structurelle (ou fonctionnelle), la solidarité correspond à une relation d'interdépendance dans le cadre d'intérêts communs et implique assez largement une dynamique d'entraide entre les acteurs concernés. Il est alors difficile de la distinguer de la coopération loyale²⁵⁴², déjà évoquée à d'autres sujets²⁵⁴³, qui en constitue l'application « la plus accomplie sur le plan institutionnel »²⁵⁴⁴ ou, du moins, le principal complément à son service²⁵⁴⁵. Dans sa dimension horizontale (interétatique) qui nous intéresse ici²⁵⁴⁶, cette loyauté déploie

²⁵³⁸ MOLINIER (J.) (coord.), *Les principes fondateurs de l'Union européenne*, Université de Toulouse, Mission de recherche Droit et Justice, 2004, 318 p., spéc. p. 205.

²⁵³⁹ MOLINIER (J.) (coord.), *Les principes fondateurs de l'Union européenne*, Université de Toulouse, Mission de recherche Droit et Justice, 2004, 318 p., spéc. p. 205.

²⁵⁴⁰ En ce sens, voir notamment LEVADE (A.), « La valeur constitutionnelle du principe de solidarité », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 41-52, spéc. p. 51 et s. L'auteur évoque l'absence de définition de la notion dans la Charte des droits fondamentaux (par opposition à d'autres notions qui y sont clairement définies) pour souligner la difficulté d'une conception générique de la solidarité ; la solidarité ne connaîtrait finalement que des déclinaisons.

²⁵⁴¹ BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79, spéc. p. 67.

²⁵⁴² *Ibid.* spéc. p. 66. Voir aussi BLANQUET (M.), « L'Union européenne en tant que système de solidarité : La notion de solidarité européenne », in HECQUARD-THÉRON (M.) (dir.), *Solidarité(s) : perspectives juridiques, Actes du colloque organisé les 3 et 4 mars 2008*, Toulouse, Presses universitaires de Toulouse, 2009, 374 p., pp. 155-195 ; BLANQUET (M.), *L'article 5 du traité CEE, Recherche sur les obligations de fidélité des États membres de la Communauté*, Paris, L.G.D.J., 1994, 502 p., spéc. p. 223 et s. ; POITVIN-SOLIS (L.), « Le principe de coopération loyale », *Annuaire de droit européen*, Bruxelles, Bruylant, 2008, pp. 165-210.

²⁵⁴³ Sur la coopération loyale, voir nos observations *supra* § 193 et § 521.

²⁵⁴⁴ BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37, spéc. p. 13.

²⁵⁴⁵ BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79, spéc. pp. 70 et s.

²⁵⁴⁶ Sur la dimension horizontale de la coopération loyale, voir les conclusions de l'Avocat général La Pergola dans l'affaire CJCE, 1^{er} juin 1999, *Deutsche Post*, aff. jtes C-147/97 et C-148/97, *Rec.* p. I-825, point 8 des conclusions.

notamment des effets procéduraux qui se traduisent par une assistance administrative renforcée.

549. Mobilisation de l'intérêt général.- Dans sa dimension substantielle (ou éthique), la solidarité se présente comme une « transcendance de l'intérêt général »²⁵⁴⁷ dont elle est finalement le prolongement²⁵⁴⁸. Elle est alors « distributive » voire « contributive » en exigeant le partage de certains fardeaux et la redistribution des richesses²⁵⁴⁹. Cette forme de solidarité est non seulement concrétisée par le biais de politiques sectorielles (la politique sociale, la politique régionale, la cohésion économique et sociale²⁵⁵⁰) mais elle transparaît aussi dans des concepts transversaux ou des méthodes générales : la non-discrimination, le soutien réciproque économique (par exemple *via* le système préférence communautaire en matière commerciale) ou la prise en compte de l'intérêt général (voire de l'intérêt européen) dans l'encadrement des interventions publiques étatiques sont autant de moyens de la réaliser²⁵⁵¹.

En tant que prescription génératrice d'unité, la solidarité apparaît indispensable au développement de l'identité de l'Union européenne. Dans les domaines économiques et financiers – auxquels la fiscalité se rattache – elle est cependant confrontée à des difficultés spécifiques.

²⁵⁴⁷ BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37, spéc. p. 23.

²⁵⁴⁸ *Ibid.*

²⁵⁴⁹ BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79, spéc. p. 78.

²⁵⁵⁰ BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37, spéc. p. 25.

²⁵⁵¹ Sur ces différentes déclinaisons, voir BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37, spéc. p. 23.

B. Les difficultés en matière économique

550. Solidarité en matière économique et financière.- Dès la fin des années 1960, la Cour de justice des Communautés européennes a établi que les dispositions de droit primaire relatives à la politique économique mettaient en œuvre le principe de solidarité²⁵⁵². Elle a également estimé que les États devaient « faire preuve [...] d'une certaine solidarité financière » avec les ressortissants d'autres États membres²⁵⁵³. Plus récemment elle a confirmé l'importance de la « solidarité financière des États membres à l'égard du budget » dans plusieurs arrêts de manquement à l'encontre d'États qui avaient importé des armements en provenance d'États tiers en franchise de taxes avec, pour résultat, une diminution du montant des droits de douane affectés au budget commun²⁵⁵⁴. Pourtant, en ce domaine, les défis techniques (1) et politiques (2) sont significatifs.

1. Difficultés techniques

551. Autonomie budgétaire des États membres.- La solidarité en matière économique et financière trouve une traduction forte dans la réalisation de l'union économique et monétaire (UEM). Pour autant, en ce domaine, alors que les questions *monétaires* font l'objet d'un encadrement assez abouti, l'*union économique* reste encore en retrait²⁵⁵⁵. Les articles 143 et 144 du TFUE, introduits dans le droit primaire à l'occasion du traité de Maastricht (anc. articles 109 H et 109 I TCE), consacrent d'ailleurs l'autonomie et la responsabilité de chaque État membre pour ses finances

²⁵⁵² Voir notamment CJUE, 10 décembre 1969, *Commission c. France*, aff. jtes 6/69 et 11/69, *Rec.* p. 523, point 16. En doctrine, voir LOUIS (J.-V.), « Solidarité budgétaire et financière dans l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 107-124, spéc. p. 109.

²⁵⁵³ CJCE, 20 septembre 2001, *Grzelczyk*, aff. C-184/99, *Rec.* p. I-6193, point 44 ; CJCE (gde ch.), 15 mars 2005, *Bidar*, aff. C-209/03, *Rec.* p. I-2119, point 56.

²⁵⁵⁴ CJUE (gde ch.), 15 décembre 2009, *Commission c. Italie*, aff. C-239/06, *Rec.* p. I-11913, point 51. Sur ce sujet, voir LOUIS (J.-V.), « Solidarité budgétaire et financière dans l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 107-124, spéc. p. 109.

²⁵⁵⁵ LOUIS (J.-V.), « Solidarité budgétaire et financière dans l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 107-124, spéc. p. 110 *in fine* ; l'auteur estime que l'union économique est le « parent pauvre » de l'UEM.

publiques, ce que renforce la « clause de *no bail-out* » (article 125 TFUE) qui interdit à l'Union européenne et aux États membres de prendre en charge les obligations d'un autre État. Tout cela semble « apparemment étrang[er] au concept de "solidarité" »²⁵⁵⁶. Quant à l'idée d'une solidarité « par le budget » européen, elle est envisagée en doctrine²⁵⁵⁷ mais, en pratique, elle « peut prêter à sourire » au regard de la modestie du budget européen et du caractère rudimentaire du système de ressources sur lequel il repose²⁵⁵⁸.

552. Absence de péréquation fiscale.- Si certains auteurs estiment que l'Union européenne est « axée sur les principes de solidarité fiscale et de juste répartition des richesses »²⁵⁵⁹, la réalité reste plus modeste. Le droit fiscal de l'Union européenne et les droits fiscaux nationaux forment certes une structure « empreinte de fédéralisme économique »²⁵⁶⁰ mais ce caractère se manifeste davantage dans sa dimension verticale « Union-États membres » que dans les rapports horizontaux entre États²⁵⁶¹. Surtout, les traités n'organisent pas de système comparable à celui de répartition ou péréquation globale des recettes et des dépenses²⁵⁶², de sorte qu'ils ne recourent pas à l'idée d'une solidarité « redistributive ».

²⁵⁵⁶ *Ibid.*, spéc. p. 110 *in fine*.

²⁵⁵⁷ BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37, spéc. p. 19.

²⁵⁵⁸ BLUMANN (C.), DUBOIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. pp. 199 et s. ; voir aussi BERLIN (D.), *Politiques de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Traités, 2^{ème} éd., 2020, 1077 p., spéc. pp. 47 et s. ; LOUIS (J.-V.), « Solidarité budgétaire et financière dans l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 107-124, spéc. p. 107.

²⁵⁵⁹ BERTHET (K.), *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux : Europe, États-Unis, Bruxelles*, Larcier, 2015, 582 p., spéc. p. 504.

²⁵⁶⁰ MAITROT DE LA MOTTE (A.) et TRAVERSA (E.), « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne », in DE LA ROSA (S.), MARTUCCI (F.) et DUBOUT (É.) (dir.), *L'union européenne et le fédéralisme économique*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2015, 461 p., pp. 343-379, spéc. p. 343.

²⁵⁶¹ Voir notamment sur ce point MAITROT DE LA MOTTE (A.) et TRAVERSA (E.), « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne », in DE LA ROSA (S.), MARTUCCI (F.) et DUBOUT (É.) (dir.), *L'union européenne et le fédéralisme économique*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2015, 461 p., pp. 343-379.

²⁵⁶² LOUIS (J.-V.), « Solidarité budgétaire et financière dans l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 107-124, spéc. p. 109 ; MARTUCCI (F.), *Droit de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Hypercours, 2^{ème} éd., 2019, 923 p., spéc. p. 76.

Au-delà de ces apories d'ordre technique, l'essor de la solidarité en matière fiscale ne peut se départir de quelques contraintes d'ordre plus politique.

2. Difficultés politiques

553. Solidarité et libéralisme économique.- Un premier point de difficulté – ou, du moins, d'attention – à relever lorsque l'on envisage la solidarité dans le contexte particulier de la construction européenne tient au paradoxe qui entoure, à première vue, l'inscription de ce concept dans un projet économique de tradition libérale²⁵⁶³. En effet, dès lors que le libéralisme économique prône une intervention réduite des pouvoirs publics pour laisser opérer les forces du marché, les idées d'assistance, d'intérêt général voire de redistribution que laisse entendre la solidarité ne semblent pas forcément trouver une place évidente dans l'équation. En réalité, la contradiction n'est que partielle, notamment parce que la solidarité sert assez largement le bon fonctionnement du marché, mais il n'en subsiste pas moins une complexité supplémentaire liée à la recherche constante d'un équilibre stratégique entre ces deux approches²⁵⁶⁴.

554. Calibrage de la dose de solidarité.- À titre plus général, il faut également tenir compte du fait que, d'un point de vue de théorie politique, dans le cadre de l'État ou de toute autre structure, le degré de solidarité entre les éléments constitutifs d'un tout doit être savamment calibré²⁵⁶⁵. En effet, si l'on s'accorde généralement sur le fait que l'unité est indispensable à l'émergence d'une entité politique, une solidarité trop

²⁵⁶³ Sur cette dualité, voir BLANQUET (M.), « L'Union européenne en tant que système de solidarité : La notion de solidarité européenne », in HECQUARD-THÉRON (M.) (dir.), *Solidarité(s) : perspectives juridiques, Actes du colloque organisé les 3 et 4 mars 2008*, Toulouse, Presses universitaires de Toulouse, 2009, 374 p., pp. 155-195, spéc. p. 155 ; BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79, spéc. p. 78 ; BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37, spéc. p. 8 et pp. 24 et s. Voir aussi les différentes contributions contenues dans CHIOCCHETTI (P.) et ALLEMAND (F.) (dir.), *Competitiveness and Solidarity in the European Union – Interdisciplinary perspectives*, London, Routledge, 294 p.

²⁵⁶⁴ BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37, spéc. p. 24 ; l'auteur évoque une « quête inépuisable ».

²⁵⁶⁵ FAVRET (J.-M.), « L'Union européenne : "l'unité dans la diversité" – Signification et pertinence d'une devise », *Revue trimestrielle de droit européen*, 2003, n° 4, pp. 657-660.

exigeante et trop rapide peut, au contraire, exacerber les rivalités et précipiter la désagrégation de l'ensemble²⁵⁶⁶. Au cœur de l'Europe, les difficultés constitutionnelles qui agitent régulièrement la Belgique illustrent bien ce risque puisque c'est précisément la question de la solidarité financière entre la Flandre et la Wallonie qui est au cœur des débats, même si le sujet est évidemment plus complexe et dépasse sensiblement cette question. En définitive, le placement optimal du curseur est donc une préoccupation avec laquelle l'Union européenne doit nécessairement composer.

Malgré une expression parfois laborieuse dans les matières économiques et financières, la solidarité, qui commande la cohésion, est une prescription centrale du droit de l'Union européenne. Elle marque sa spécificité et contribue à l'émergence de son identité. Les dynamiques de cohérence identifiées dans la première partie de la thèse soutiennent ce processus d'unification sur le plan intra-européen.

§ 2. L'intérêt de la cohérence fiscale pour le développement de la solidarité interne

555. Double fonction de la fiscalité.- L'émergence d'une identité fiscale de l'Union sur le plan interne suppose que sa structure composite se rapproche progressivement d'un système fiscal monocéphale et unique. Une telle évolution ne peut passer que par une solidarité étroite des systèmes fiscaux des États membres tant en ce qui concerne la fonction « ressource » de l'impôt que sa dimension interventionniste²⁵⁶⁷. Les mouvements de mise en cohérence des systèmes fiscaux décrits dans la première partie de la thèse apparaissent utiles à ces deux égards : ils renforcent la solidarité structurelle indispensable à l'accomplissement de la fonction « ressource de l'impôt » (A) et encouragent la cohésion substantielle (B).

²⁵⁶⁶ Voir notamment LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 17-28, spéc. pp. 7-10. L'auteur évoque les discours de Platon, de Machiavel ainsi que ceux de François Mitterrand à propos d'un tel risque.

²⁵⁶⁷ AVI-YONAH (R.), « The Three Goals of Taxation », *Tax Law Review*, 2006, n° 1, pp. 1-28 ; TRIANTAFYLLOU (D.), « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Bruxelles, Bruylant, 2004, 810 p., pp. 377-392, spéc. p. 382 et s.

A. La contribution de la cohérence à la solidarité fonctionnelle

556. Différentes facettes de la solidarité fonctionnelle.- Comme nous l'avons exposé précédemment, l'idée de solidarité a plusieurs implications. Dans une approche *a minima* et par la négative, la solidarité fonctionnelle entre des éléments implique de ne pas se desservir mutuellement, ce que certaines dynamiques de cohérence fiscale au sein du marché intérieur garantissent (1). De façon positive, elle suppose en outre une assistance mutuelle voire une interdépendance que la cohérence renforce également (2).

1. Approche négative : ne pas se desservir

557. Intérêt de la cohérence matérielle fondée sur la concurrence saine : réduction du « braconnage » fiscal.- S'il est un sujet fiscal qui fait écho à l'idée que des acteurs solidaires ne doivent pas se desservir mutuellement, c'est bien celui de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Même si la rhétorique européenne est moins explicite que celles d'autres enceintes internationales, il s'agit concrètement, en ce domaine, d'éviter que certains systèmes fiscaux ne « braconnent »²⁵⁶⁸ la base imposable des contribuables mobiles et la fassent échapper à la juridiction fiscale qui devrait le plus « naturellement » pouvoir s'en saisir. Sans revenir plus en détails sur le « Code de conduite »²⁵⁶⁹, déjà présenté dans la première partie de la thèse²⁵⁷⁰, ni sur la façon dont le droit des aides d'État en renforce l'application, nous observerons simplement que cette forme de cohérence téléologique décline, finalement, en matière fiscale, l'aspect le plus élémentaire de la solidarité au sein d'un ensemble.

À ce premier niveau de solidarité se superpose une exigence plus intense qui tient à l'assistance mutuelle entre États.

²⁵⁶⁸ L'OCDE parle dans ce contexte de « braconnage fiscal » ; voir OCDE, *Concurrence fiscale dommageable – Un problème mondial*, Paris, Éditions OCDE, 1998, 90 p.

²⁵⁶⁹ Conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale – Résolution du Conseil et représentants des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises – Fiscalité de l'épargne, *JOUE* n° C 2 du 6 janvier 1998, pp. 1-6.

²⁵⁷⁰ Voir *supra* §§ 324 et s.

2. Approche positive : se porter assistance

558. Intérêt de la cohérence matérielle fondée sur les libertés de circulation : stimulation de l'interdépendance administrative. - Comme on a pu le pressentir au regard du lien étroit entre les notions de solidarité et de coopération loyale²⁵⁷¹, la coopération entre administrations nationales au sein de l'Union est un élément clé de la cohésion systémique. En tant qu'outil indispensable à la réalisation effective de l'articulation des systèmes fiscaux, elle constitue, sinon une modalité de la cohérence formelle, un point d'appui essentiel pour cette dernière. À ce stade de la démonstration, c'est toutefois sur l'intérêt que la convergence téléologique autour des libertés de circulation revêt à cet égard que nous insisterons.

Bien que la Cour de justice ait pu, par exemple, juger que le recours à l'échange d'informations fiscales n'était, sous l'empire de l'ancienne directive d'assistance mutuelle²⁵⁷², qu'une faculté et non une obligation²⁵⁷³, le positionnement jurisprudentiel en la matière est devenu progressivement plus exigeant, surtout sous l'empire de la nouvelle directive²⁵⁷⁴. Selon la jurisprudence, la proportionnalité d'une mesure restrictive doit être (presque) systématiquement écartée lorsque des mécanismes d'assistance administrative transfrontalière permettent de purger les risques invoqués par l'État à l'origine d'une entrave²⁵⁷⁵. C'est ainsi, par exemple, que des retenues à la source sur flux sortants se trouvent privées de raison d'être lorsqu'un échange d'informations fiscales est possible²⁵⁷⁶. De même, des *exit taxes* assorties de garanties

²⁵⁷¹ Voir *supra* § 548.

²⁵⁷² Directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *JOCE* n° L 336, du 27 décembre 1977, pp. 15-20.

²⁵⁷³ Cette position se justifie par l'emploi du terme « peut » à l'article 2 de la directive ; CJCE, 27 septembre 2007, *Twoh International*, aff. C-184/05, *Rec. p. I-7897*, point 32 ; CJUE (gde ch.), 22 octobre 2013, *Jiri Sabou*, aff. C-276/12, ECLI:EU:C:2013:678, point 33.

²⁵⁷⁴ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (dite « coopération administrative »), *JOUE* n° L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12.

²⁵⁷⁵ Voir nos développements *supra* § 263.

²⁵⁷⁶ CJUE, 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, aff. C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249, points 71 et s. ; CJUE, 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland*, aff. C-18/15, ECLI:EU:C:2016:549, points 40 et s. ; CJUE, 12 juillet 2012, *Commission c. Espagne*, aff. C-269/09, ECLI:EU:C:2012:439, points 65 et s. Le caractère difficile ou fastidieux de la procédure administrative est inopérant ; voir CJCE, 17 janvier 2008, *Jäger*, aff. C-256/06, *Rec. p. I-123*, points 53-54.

bancaires sont considérées trop restrictives lorsqu'une assistance au recouvrement transfrontalier peut être demandée²⁵⁷⁷. En n'admettant aucune argumentation tenant à un manque de visibilité sur les données étrangères ou à un risque de non-recouvrement, le raisonnement développé par les juges incite – voire contraint implicitement – les États à exploiter les mécanismes d'assistance administrative existants²⁵⁷⁸. L'apport pour la consolidation de la solidarité se manifeste d'ailleurs très intensément au regard des formes de coopération particulièrement « active », comme l'aide au recouvrement – stricto sensu ou, en amont, pour la notification des dettes fiscales – qui dépasse le simple concours à l'action d'un autre État et correspond à une action pour son compte²⁵⁷⁹. L'interprétation retenue des libertés de circulation et de la convergence qu'elles impriment aux systèmes fiscaux impose véritablement aux États de compter les uns sur les autres. En ce sens, la cohérence matérielle induit le resserrement de l'interdépendance administrative des systèmes fiscaux nationaux et donc de leur solidarité.

Les méthodes de cohérence qui contribuent à consolider la solidarité fonctionnelle ne sont certes pas propres au droit de l'Union européenne mais elles sont appliquées de manière particulièrement exigeante dans ce contexte régional. C'est sans doute cette

²⁵⁷⁷ CJUE, 23 janvier 2014, *DMC*, aff. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20.

²⁵⁷⁸ Pour rappel, la coopération en matière d'assiette est régie par la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (dite « coopération administrative »), *JOUE* n° L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12 qui remplace la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *JOCE* n° L 336, du 27 décembre 1977, pp. 15-20. L'assistance au recouvrement est régie par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (dite « recouvrement de créances »), *JOUE* n° L 84 du 31 mars 2010, pp. 1-12 qui remplace la directive 76/308/CEE du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, *JOCE* n° L 73 du 19 mars 2010, pp. 18-23. Sur les instruments européens et internationaux de coopération administrative, voir §§ 165 et s.

²⁵⁷⁹ L'État requis doit considérer la créance de l'État requérant comme sa propre créance et mettre en œuvre ses propres procédures pour la recouvrer. Une fois les sommes récupérées, il procède au transfert des montants dans un délai de deux mois (voir article art. 10 à 13 de la directive « recouvrement de créances » et art. 23 du règlement d'exécution (UE) n° 1189/2011 de la Commission du 18 novembre 2011 fixant les modalités d'application relatives à certaines dispositions de la directive 2010/24/UE dite « recouvrement de créances », précitée.

intensité qui constitue la clé du développement de la confiance mutuelle²⁵⁸⁰ si étroitement liée à l'idée de solidarité²⁵⁸¹.

Il nous faut à présent examiner si et comment la cohérence fiscale peut favoriser le développement de la solidarité européenne sous sa forme substantielle.

B. La contribution de la cohérence à la solidarité substantielle

559. Analyse à travers deux déclinaisons concrètes. - D'un point de vue substantiel, l'idée de solidarité est étroitement liée à l'intérêt général dont elle est le prolongement²⁵⁸². Au niveau européen, elle transparaît dans certaines politiques sectorielles ou certaines méthodes transversales²⁵⁸³ qui trouvent parfois un écho intéressant en matière fiscale. C'est le cas de la politique de cohésion économique, sociale et territoriale (1) ainsi que de la non-discrimination, voire du soutien économique réciproque par le biais du système de préférence communautaire (2) qui constituent deux prismes utiles pour apprécier l'incidence de la cohérence fiscale sur la solidarité interne à l'Union.

²⁵⁸⁰ Sur la confiance mutuelle, voir notamment en jurisprudence CJUE (Gde ch.), 18 décembre 2014, *Adhésion de l'Union à la Convention européenne des droits de l'Homme*, avis 2/13, ECLI:EU:C:2014:2454, point 168 ; CJUE (Gde ch.), 6 mars 2018, *Achmea*, aff. C-284/16, ECLI:EU:C:2018:158, point 34. Sur la connexité entre solidarité et confiance mutuelle, voir MARTUCCI (F.), *Droit de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Hypercours, 2^{ème} éd., 2019, 923 p., spéc. pp. 76 et s. Plus généralement, sur la confiance mutuelle, voir RIZCALLAH (C.), *Le principe de confiance mutuelle en droit de l'Union européenne : un principe essentiel à l'épreuve d'une crise de valeurs*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 666 p.

²⁵⁸¹ L'importance d'une confiance mutuelle forte pour accroître la solidarité est soulignée par la Commission européenne dans certains de ses travaux ; voir par exemple Commission européenne, 2 décembre 2011, *Communication sur le renforcement de la solidarité au sein de l'Union européenne dans le domaine de l'asile*, COM(2011) 835 final, spéc. p. 2.

²⁵⁸² BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37, spéc. p. 23.

²⁵⁸³ Sur ces différentes déclinaisons, voir BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37, spéc. p. 23.

1. Approche sectorielle : la cohésion économique, sociale et territoriale

560. Intérêt de la cohérence matérielle autour de la concurrence saine : instrument au service de la cohésion économique, sociale et territoriale.

La solidarité substantielle met en avant l'intérêt général en ce qu'il peut avoir de plus transeuropéen. Il s'agit alors d'activer une conscience d'intérêts communs, ce qui évoque une dynamique distributive voire redistributive au sein de l'espace fiscal européen ainsi qu'un nivellement des richesses pour une meilleure cohésion économique, sociale et territoriale²⁵⁸⁴. À cette fin, la politique de cohésion économique, sociale et territoriale²⁵⁸⁵ est centrale : elle promeut un développement harmonieux sur l'ensemble du territoire de l'Union et vise à réduire les disparités économiques et sociales entre les régions. Pour ce faire, elle suppose la possibilité d'un soutien renforcé aux zones défavorisées comme les zones rurales, les zones en transition industrielle ou encore les régions souffrant de handicaps naturels ou démographiques graves et permanents (régions insulaires ou montagneuses, régions ultrapériphériques, régions à très faible densité de population, etc.).

L'octroi – mesuré et rationalisé – d'un financement plus soutenu à ces zones peut procéder, en premier lieu, de versements à partir du fonds de cohésion, lequel est alimenté par la ressource « RNB »²⁵⁸⁶ du budget de l'Union européenne, c'est-à-dire par les contributions des États membres²⁵⁸⁷. À cet égard, les considérations précédemment proposées quant à l'intérêt de la convergence téléologique pour le développement d'un principe d'interdiction des pratiques abusives²⁵⁸⁸ peuvent être réévoquées. En effet, ce principe protège certes l'égalité inter-individuelle entre

²⁵⁸⁴ GRARD (L.), « Le droit des aides d'État, moteur auxiliaire de la solidarité communautaire », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 205-215, spéc. p. 206. Pour cet auteur, solidarité et cohésion sont des synonymes.

²⁵⁸⁵ Art. 174 et s. TFUE.

²⁵⁸⁶ La ressource « RNB » est un prélèvement sur le revenu national brut de chaque État membre selon un pourcentage déterminé. Elle complète les autres ressources propres (depuis 1988), à savoir la ressource « TVA » et les ressources propres traditionnelles (droits de douane et prélèvements agricoles).

²⁵⁸⁷ LOUIS (J.-V.), « Solidarité budgétaire et financière dans l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 107-124, spéc. p. 108

²⁵⁸⁸ Voir nos développements *supra* §§ 388 et s.

contribuables mais permet également de protéger les bases d'imposition des États membres.

Un lien moins indirect avec la cohérence fiscale apparaît, en second lieu, lorsque le soutien apporté au titre de la cohésion passe par l'octroi d'aides d'État de nature fiscale. En effet, nous avons montré dans la première partie de la thèse que le processus de convergence des systèmes fiscaux autour de la libre concurrence animé par le droit des aides d'État tolère très bien certains types d'aides contribuant à des objectifs d'intérêt commun²⁵⁸⁹, notamment les aides à finalité régionale²⁵⁹⁰, précisément parce qu'elles sont motivées par des considérations de redistribution²⁵⁹¹. Fortement systématisées, de telles aides contribuent à la cohésion économique et territoriale de l'Union et se présentent comme un « moteur auxiliaire de la solidarité communautaire »²⁵⁹².

Après avoir examiné l'intérêt de la cohérence fiscale pour une déclinaison sectorielle de la solidarité substantielle, on peut à présent s'intéresser à certaines déclinaisons transversales.

2. Approche transversale : non-discrimination et préférence communautaire

561. Intérêt (virtuel) de la cohérence matérielle autour de la libre circulation des capitaux : problématique de la préférence communautaire.- Si l'on part du principe

²⁵⁸⁹ Voir le règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité (« règlement général d'exemption par catégories »), *JOUE* n° L 187 du 26 juin 2014, pp. 1-78 ; voir également le règlement (UE) n° 2015/1588/UE du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *JOUE* n° L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14 ; voir aussi Commission européenne, *Principes communs d'évaluation économique de la compatibilité des aides d'État en application de l'article 87, paragraphe 3*, 2009, disponible au lien suivant : http://ec.europa.eu/competition/state_aid/reform/economic_assessment_fr.pdf. Pour plus de détail sur ce document, se reporter à PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 259.

²⁵⁹⁰ Sur ce sujet, voir nos développements *supra*, § 322.

²⁵⁹¹ Sur cette tendance, voir PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p., spéc. p. 267. Dans la mesure où les aides régionales sont principalement motivées par des raisons d'équité, elles se rapprochent d'une logique redistributive que l'on connaît bien en matière fiscale.

²⁵⁹² GRARD (L.), « Le droit des aides d'État, moteur auxiliaire de la solidarité communautaire », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 205-215.

que l'interdiction des discriminations constitue, en tant que telle, une déclinaison de la solidarité substantielle, l'intérêt de la cohérence téléologique autour des libertés de circulation et de la libre concurrence relève presque de l'évidence. Pour dépasser cette affirmation générique, on peut essayer d'examiner l'influence de la cohérence sur une forme plus spécifique de la solidarité : la « préférence communautaire ». Bien que le traité n'en fasse pas mention, l'idée que chaque État membre devrait commercer « de préférence », c'est-à-dire en priorité et de façon privilégiée, avec ses partenaires européens plutôt qu'avec des tiers, émerge dès le début de la construction européenne. Elle s'épanouit rapidement dans le contexte de la politique agricole commune et la Cour de justice des Communautés européennes la consacre explicitement à la fin des années 1960²⁵⁹³. Son contenu sera cependant allégé progressivement sous l'effet de la participation des États membres et de l'Union à des instances commerciales internationales comme le *GATT*²⁵⁹⁴ puis l'OMC. Aujourd'hui, elle ne constitue pas une exigence légale²⁵⁹⁵ mais reste une « considération à caractère politique » qui fonde l'intégration européenne²⁵⁹⁶.

On peut alors se demander si cette forme de solidarité trouve un écho en matière fiscale et quel serait l'influence des dynamiques de cohérence formelle ou matérielle à ce propos²⁵⁹⁷. L'affaire *Riskin et Timmermans*²⁵⁹⁸ (2016) a précisément offert à la Cour de justice de l'Union européenne l'occasion d'apporter des éclairages sur cette question. En substance, il s'agissait de savoir si la libre circulation des capitaux permettait qu'une convention fiscale conclue par un État membre (la Belgique) avec autre État membre (en l'occurrence la Pologne) soit moins favorable que certaines conventions

²⁵⁹³ CJCE, 13 mars 1968, *Beus GmbH c. Hauptzollamt München*, aff. 5/67, *Rec.* p. 125

²⁵⁹⁴ *General Agreement on Tariffs and Trade* (Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce).

²⁵⁹⁵ CJCE, 10 mars 2005, *Espagne c. Conseil*, aff. C-243/03, *Rec.* p. I-1975, point 19 ; voir aussi CJCE, 14 juillet 1994, *Grèce c. Conseil*, aff. C-353/92, *Rec.* p. I-3411, point 50.

²⁵⁹⁶ *Id.*, point 18.

²⁵⁹⁷ Sur ce sujet, voir PLANSKY (P.), « The Impact of the Fundamental Freedoms on Tax Treaties with Third Countries », in LANG (M.), STARINGER (Cl.) et SCHUCH (J.) (dir.), *Tax Treaty and EC Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2007, 359 p., pp. 293-330, spéc. pp. 319 et s. Voir aussi VANISTENDAEL (F.), « Impact of European Tax Law on Tax Treaties with Third Countries », *EC Tax Review*, 1999, n° 3, 163-170.

²⁵⁹⁸ CJUE, 30 juin 2016, *Riskin et Timmermans*, aff. C-176/15, ECLI:EU:C:2016:488.

passées avec des États tiers (le Japon ou les États-Unis²⁵⁹⁹). Dans ses conclusions, l'Avocat général Kokott était repartie de la jurisprudence *Orange European Smallcap*²⁶⁰⁰ (2008) qui semble censurer les discriminations entre deux situations « intra-européennes » pour considérer que « si la jurisprudence considère déjà que le traitement moins favorable des mouvements de capitaux avec un autre État membre par rapport aux mouvements de capitaux avec un autre État membre différent est en principe interdit, il doit en aller de même, *a fortiori*, en cas de traitement moins favorable par rapport aux mouvements de capitaux avec un État tiers, auxquels l'article 63, paragraphe 1, TFUE n'offre qu'une protection comparativement moins importante »²⁶⁰¹. La Cour de justice de l'Union européenne n'a cependant pas suivi son Avocat général. En reprenant la jurisprudence *D.*²⁶⁰² (2005) qui a exclu, dans le contexte intra-européen, la possibilité d'une clause de la nation la plus favorisée, elle a résolu la question en considérant que la différence de traitement se justifiait par une différence de situation résultant de l'existence de conventions fiscales différentes dotées d'un équilibre propre²⁶⁰³.

Comme dans le contexte intra-européen, une approche constructive consisterait à cantonner cette jurisprudence aux situations impliquant des conventions fiscales pour, en revanche, censurer les différences de traitement procédant directement d'une législation nationale unilatérale²⁶⁰⁴. Le raisonnement semble certes fragilisé par la jurisprudence *Vatsouras*²⁶⁰⁵ (2009) qui établit que le principe général de non-discrimination (article 18 TFUE) ne s'oppose pas, en raison de son champ d'application limité, à un traitement discriminatoire des ressortissants des États membres par rapport

²⁵⁹⁹ Ces deux pays sont mentionnés dans l'affaire mais il semble, en réalité, que le caractère plus favorable des conventions conclues avec ces États soit incertain. Ces doutes n'affectent pas l'intérêt de la problématique théorique soulevée devant la Cour.

²⁶⁰⁰ CJCE (gde ch.), 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund*, aff. C-194/06, *Rec.* p. I-3747.

²⁶⁰¹ Conclusions de l'Avocat général Kokott dans l'affaire CJUE, 30 juin 2016, *Riskin et Timmermans*, aff. C-176/15, ECLI:EU:C:2016:488, points 36-37 des conclusions.

²⁶⁰² CJCE (gde ch.), 5 juillet 2005, *D.*, aff. C-376/03, *Rec.* p. I-5821.

²⁶⁰³ CJUE, 30 juin 2016, *Riskin et Timmermans*, aff. C-176/15, précité, points 31-33. Pour une réflexion menée bien antérieurement mais anticipant déjà l'obstacle que constitue la jurisprudence *D.* à l'égard de l'idée d'une préférence communautaire en matière fiscale, voir PLANSKY (P.), « The Impact of the Fundamental Freedoms on Tax Treaties with Third Countries », in LANG (M.), STARINGER (Cl.) et SCHUCH (J.) (dir.), *Tax Treaty and EC Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2007, 359 p., pp. 293-330, spéc. pp. 319 et s.

²⁶⁰⁴ Sur ce point, nous renvoyons à nos observations formulées *supra* § 256.

²⁶⁰⁵ CJCE, 4 juin 2009, *Vatsouras et Koupatantze*, aff. jtes C-22/08, C-23/08, *Rec.* p. I-4585.

à ceux des États tiers²⁶⁰⁶ mais la libre circulation des capitaux a précisément une portée géographique plus large.

Quoi qu'il en soit, même si la cohérence matérielle fondée sur la libre circulation des capitaux est, en l'état actuel, assez loin d'induire une préférence communautaire, on ne peut contester qu'un approfondissement de la cohérence permettrait d'orienter les systèmes fiscaux en ce sens. La solidarité substantielle entre États membres en serait alors renforcée.

Il ressort des développements qui précèdent que la solidarité – et donc l'unité – sur le plan interne à l'Union est favorisée par les dynamiques de cohérence fiscale. Cela étant, l'émergence d'une véritable identité de l'Union dépend de sa capacité à être « une », non seulement en son sein mais également vis-à-vis de l'extérieur²⁶⁰⁷. C'est ce qu'il nous faut examiner à présent.

Section 2 – L'unité fiscale de l'Union

562. Unité verticale et horizontale.- L'ambition d'unité sur la scène internationale – que l'on appréhende ici en matière fiscale mais qui est une préoccupation d'ordre tout à fait général – déploie deux dimensions²⁶⁰⁸. D'un point de vue « vertical »²⁶⁰⁹, elle évoque la solidarité de positionnement de l'Union et ses États membres vis-à-vis de l'extérieur. Dans une approche « horizontale »²⁶¹⁰, elle suppose la cohérence matérielle des différentes politiques européennes lorsqu'elles sont mises en œuvre à l'international. Cette thèse étant thématiquement limitée aux questions fiscales, le second aspect ne sera pas traité. Quant au premier, il se décline à son tour en deux modalités complémentaires qui tiennent, d'une part, à l'attitude homogène et

²⁶⁰⁶ *Id.*

²⁶⁰⁷ FAVRET (J.-M.), « L'Union européenne : "l'unité dans la diversité" – Signification et pertinence d'une devise », *Revue trimestrielle de droit européen*, 2003, n° 4, pp. 657-660.

²⁶⁰⁸ NEFRAMI (E.), *L'action extérieure de l'Union européenne : fondements, moyens, principes*, Paris, L.G.D.J., coll. *Système droit*, 2010, 208 p., spéc. p. 115.

²⁶⁰⁹ *Ibid.*

²⁶¹⁰ *Ibid.*

coordonnée des États membres (examinée dans le chapitre précédent²⁶¹¹) et, d'autre part, à l'action de l'Union elle-même sur laquelle nous nous concentrerons ici. Une telle action externe de l'Union européenne dans le domaine fiscal n'est possible que sous certaines conditions et suppose notamment l'existence d'une compétence externe de l'Union dans le domaine concerné (§ 1). À cet égard, la cohérence fiscale *in foro interno* est un paramètre catalysant qui apporte une contribution intéressante (§ 2).

§ 1. Les conditions d'une unité fiscale sur le plan externe

563. Personnalité juridique, capacité internationale, compétence.- L'Union européenne (et, avant elle, la Communauté) est dotée d'une *personnalité* juridique²⁶¹² dont découle en principe une *capacité* – notamment conventionnelle – internationale²⁶¹³. Cependant, dans la mesure où l'organisation régionale ne possède que les compétences qui lui sont attribuées²⁶¹⁴, le déploiement effectif d'une action externe de l'Union européenne n'est pas automatique. Elle suppose l'existence d'une compétence de l'Union sur les questions envisagées (A). Lorsqu'une compétence

²⁶¹¹ Voir *supra* n° 511 et s.

²⁶¹² Pour la CEE (devenue CE et absorbée par l'UE), voir l'art. 210 TCEE, devenu 210 TCE, renuméroté 281 TCE à l'occasion du traité d'Amsterdam ; aujourd'hui art. 47 TUE. Pour la CECA, voir l'art. 6 TCECA. Pour l'Euratom, voir aussi l'art. 184 TCEEA. Sur la personnalité juridique de l'Union européenne, voir MARTUCCI (F.), *Droit de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Hypercours, 2^{ème} éd., 2019, 923 p., spéc. pp. 44 et s.

²⁶¹³ De façon générale, la personnalité juridique d'une organisation internationale a des implications « internes », c'est-à-dire dans le droit des États membres (par exemple, la capacité à ester en justice devant les tribunaux de ces États ou encore la capacité d'aliéner des biens meubles et immeubles), mais aussi « externes », c'est-à-dire sur la scène internationale. Le volet externe inclut la capacité de négocier et conclure des accords internationaux (*treaty making power*), la capacité de devenir membre d'une organisation internationale, la capacité d'entretenir des relations diplomatiques avec d'autres acteurs, la possibilité d'engager la responsabilité d'autres acteurs et de voir sa responsabilité engagée. Pour plus de détails sur la personnalité juridique des organisations internationales et de l'Union (avant le traité de Lisbonne), voir BRIBOSIA (E.) et WEYEMBERGH (A.), « La personnalité juridique de l'Union européenne », in DONY (M.) (dir.), *L'Union européenne et le monde après Amsterdam*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 1999, 352 p., pp. 37-60. Dans le contexte de la fiscalité internationale, c'est principalement la capacité conventionnelle qui nous intéresse. En droit de l'intégration européenne, la capacité juridique de l'organisation régionale est reconnue à l'art. 211 TCEE (devenu 211 TCE, renuméroté 282 TCE ; aujourd'hui 335 TFUE) qui prévoit que « dans chacun des États membres, l'Union possède la capacité juridique la plus large reconnue aux personnes morales par les législations nationales ; elle peut notamment acquérir ou aliéner des biens immobiliers et mobiliers et ester en justice ». Cette disposition ne traite toutefois pas explicitement la question de la capacité sur la scène internationale. Il est d'ailleurs très rare que l'acte constitutif d'une organisation internationale prévoie sa personnalité juridique internationale (voir cependant l'art. 6 TCECA ainsi que l'art. 101 TCEEA).

²⁶¹⁴ Art. 4 et 5 TUE (anc. art. 5 TCE).

externe peut être identifiée, l'action de l'Union n'en reste pas moins soumise à des contraintes particulières (B).

A. L'identification d'un moyen : la compétence externe de l'Union

564. Compétences explicites et implicites.- Alors que les implications *internes* du principe d'attribution des compétences ont fait l'objet d'un affinement précoce ayant abouti, avec le traité de Lisbonne, à la consécration d'un système clair de listes de compétences²⁶¹⁵, le volet externe des compétences des Communautés puis de l'Union est longtemps resté plus en retrait. C'est au fil du temps et de la pratique que la jurisprudence en a révélé et façonné les contours – souvent complexes, parfois ambigus. Ces règles sont aujourd'hui « codifiées »²⁶¹⁶ aux articles 216 TFUE et 3 § 2 TFUE qui se présentent comme les échos techniques de l'objectif général d'affirmation de l'Union européenne en tant qu'acteur international posé à l'article 21 TFUE²⁶¹⁷. La première de ces dispositions, qui ouvre un Titre consacré aux accords internationaux de l'Union²⁶¹⁸, détermine le champ de compétence externe de l'Union tandis que la seconde énumère les hypothèses dans lesquelles cette compétence internationale est exclusive²⁶¹⁹. À leur lecture, on comprend qu'aux côtés des compétences externes explicitement attribuées à l'Union par les traités (1), des compétences implicites sont envisageables (2).

1. *Compétences externes explicites*

565. Multiplicité des chefs de compétence explicite.- La compétence des Communautés européennes puis de l'Union pour conclure des traités internationaux

²⁶¹⁵ Les art. 2 à 6 TUE distinguent les compétences exclusives, partagées, d'appui et *sui generis*.

²⁶¹⁶ À l'occasion de la révision constitutionnelle (2004-2005), le groupe de travail sur l'action extérieure a recommandé de codifier la jurisprudence dans le traité constitutionnel. La démarche a été reprise dans la révision issue du traité de Lisbonne.

²⁶¹⁷ L'art. 21 TFUE ouvre le chapitre consacré aux « dispositions générales relatives à l'action extérieure de l'Union ».

²⁶¹⁸ Titre V, consacré aux accords internationaux de l'Union (art. 216 à 219 TFUE).

²⁶¹⁹ La distinction entre la question de l'existence de la compétence de l'Union européenne, d'une part, et son caractère exclusif ou partagé, d'autre part, ressort particulièrement clairement de la jurisprudence récente ; voir CJUE (gde ch.), 5 décembre 2017, *Allemagne c. Conseil*, aff. C-600/14, ECLI:EU:C:2017:935.

découle de plusieurs bases juridiques spécifiques correspondant soit à de purs objectifs d'action extérieure²⁶²⁰ soit au volet externe d'objectifs internes. La première catégorie est illustrée en particulier par deux dispositions historiques : l'article 207 TFUE (anc. 113 TCEE ; anc. 133 TCE) qui prévoit la conclusion d'accords commerciaux dans le cadre de la politique commerciale commune, et l'article 217 TFUE (anc. 238 TCEE ; anc. 310 TCE) qui suggère la conclusion d'accords d'association²⁶²¹. D'autres chefs de compétence externe explicite existent en matière de coopération au développement (article 208 TFUE), d'aide humanitaire (article 214 TFUE) ou encore de politique étrangère et de sécurité commune (articles 24 et 37 TUE). Quant à la catégorie des compétences externes explicites destinées à doubler des objectifs internes pour permettre leur bonne réalisation, elle inclut le domaine de l'environnement (article 191 TFUE), l'espace de liberté, de sécurité et de justice (article 79 TFUE), la recherche et développement technologique (article 186 TFUE), l'éducation et la santé publique (articles 165 et 166 TFUE) ou encore la politique monétaire (article 219 TFUE).

En dehors de ces hypothèses explicites, une compétence externe peut être implicitement attribuée à l'Union dans certaines circonstances.

2. *Compétences externes implicites*

566. Principes fondant les compétences implicites²⁶²².- L'idée de compétence *implicite* repose sur un constat pragmatique : dans certains cas, la réalisation pleine et

²⁶²⁰ Les objectifs d'action extérieure de l'Union européenne sont sectoriels ; ils sont regroupés à l'art. 21 TUE et précisés ensuite dans le titre V du TFUE.

²⁶²¹ Les accords d'association, dont la base juridique est l'art. 217 TFUE, relèvent généralement d'un cadre juridique plus large comme la politique de voisinage (art. 8 TUE) ou la politique de coopération économique, financière et technique avec les pays tiers (art. 212 et s. TFUE) ; voir en ce sens NEFRAMI (E.), « La compétence de l'Union européenne pour conclure un accord international », *Revue du droit public*, 2016, n° 6, pp. 1639-1662, spéc. p. 1642.

²⁶²² Pour une présentation générale de la théorie des compétences implicites, voir *ex multis* NEFRAMI (E.), *L'action extérieure de l'Union européenne : fondements, moyens, principes*, Paris, L.G.D.J., coll. *Système droit*, 2010, 208 p., spéc. pp. 58-78 ; EECKHOUT (P.), *EU External Relations Law*, Oxford, Oxford University Press, 2^{ème} éd., 2011, 572 p., spéc. pp. 70-164 ; KOUTRAKOS (P.), *EU International Relations Law*, Oxford, Hart Publishing, 2^{ème} éd., 2015, 579 p., spéc. pp. 75-130 ; ALOUPI (N.), FLAESCH-MOUGIN (C.), KADDOUS (Ch.), RAPOPORT (C.), *Les accords internationaux de l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. *Commentaire J. Mégret : Relations extérieures*, 3^{ème} éd., 2019, 368 p., spéc. pp. 84 et s. ; NEFRAMI (E.), « La compétence de l'Union européenne pour conclure un accord international », *Revue du droit public*, 2016, n° 6, pp. 1639-1662 ; KADDOUS (Ch.), « Art. 300 CE », in PINGEL (I.) (dir.),

entière d'une action pour laquelle une compétence est *explicitement* attribuée peut nécessiter une action collatérale sur un sujet ou une matière *a priori* non attribuée ; autrement dit, une compétence non attribuée peut se révéler indispensable pour réaliser une compétence attribuée²⁶²³. Cette considération qui, dans le contexte du droit de l'Union européenne, peut être rapprochée des préoccupations tenant à l'effet utile de ce droit²⁶²⁴ a été principalement développée au regard de la question des relations extérieures de l'organisation régionale. Consacrée dans l'arrêt *AETR*²⁶²⁵ (1971) puis affinée par la jurisprudence ultérieure dont les arrêts dits « *de ciel ouvert* » ou « *open skies* »²⁶²⁶ (2002) font la synthèse, la théorie des compétences implicites est reprise par l'article 216 § 1 TFUE qui ouvre le Titre dédié aux accords internationaux de l'Union européenne. Celui-ci prévoit que « l'Union peut conclure un accord avec un ou plusieurs pays tiers ou organisations internationales lorsque les traités le prévoient ou lorsque la conclusion d'un accord, soit est nécessaire pour réaliser, dans le cadre des politiques de l'Union, l'un des objectifs visés par les traités, soit est prévue dans un acte juridique contraignant de l'Union, soit encore est susceptible d'affecter des règles communes ou d'en altérer la portée »²⁶²⁷. L'article 3 § 2 TFUE fait écho à cette

De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 1846-1869 ; CREMONA (M.), « EU External Relations: Unity and Conferral of Powers », in AZOULAI (L.) (dir.), *The question of competence in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2014, 296 p., pp. 65-85, spéc. pp. 65-74.

²⁶²³ Cette approche trouve son origine dans la doctrine américaine dite des « *implied powers* », consacrée dans la décision : US Supreme Court, 6 mars 1819, *Mac Culloch v. Maryland*, 17 U.S. (4 Wheat.) 316 ; voir en ce sens RONSE (Th.), *Les compétences de l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Ordre juridique de l'Union et contentieux européen, 3^{ème} éd., 2017, 362 p., spéc. p. 168. En droit de l'Union européenne, voir déjà l'arrêt CJCE, 29 novembre 1956, *Fédération Charbonnière de Belgique* (« *Fédéchar* »), aff. 8/55, *Rec.* p. 291, spéc. p. 304 *in fine* : « De l'avis de la Cour, il est permis [...] d'appliquer une règle d'interprétation généralement admise tant en droit international qu'en droit national et selon laquelle les normes établies par un traité international ou par une loi impliquent les normes sans lesquelles les premières n'auraient pas de sens ou ne permettraient pas une application raisonnable et utile ».

²⁶²⁴ HEIDENBAUER (S.) et SCHUCH (J.), « Member State of Community Competence – Who is Competent to Conclude Double Tax Conventions with Third Countries? », in LANG (M), STARINGER (Cl.) et SCHUCH (J.) (dir.), *Tax Treaty and EC Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2007, 359 p., pp. 331-352, spéc. p. 340.

²⁶²⁵ CJCE, 31 mars 1971, *Commission c. Conseil* (« *AETR* »), aff. 22/70, *Rec.* p. 263.

²⁶²⁶ CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-466/98, *Rec.* p. I-9427 ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Danemark*, aff. C-467/98, *Rec.* p. I-9519 ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Suède*, aff. C-468/98, *Rec.* p. I-9575 ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Finlande*, aff. C-469/98, *Rec.* p. I-9627 ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Luxembourg*, aff. C-472/98, *Rec.* p. I-9741 ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Autriche*, aff. C-475/98, *Rec.* p. I-9797 ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Allemagne*, aff. C-476/98, *Rec.* p. I-9855. À noter que, dans les notes suivantes, nous prendrons pour référence emblématique des arrêts *Open skies* l'arrêt CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Suède*, aff. C-468/98, *Rec.* p. I-9575.

²⁶²⁷ Art. 216 § 1 TFUE.

disposition en précisant que « lorsque cette conclusion est prévue dans un acte législatif de l'Union, ou est nécessaire pour lui permettre d'exercer sa compétence interne, ou dans la mesure où elle est susceptible d'affecter des règles communes ou d'en altérer la portée », l'Union dispose d'une compétence externe exclusive. Une compétence externe implicite est donc possible dans trois hypothèses : lorsque l'exercice autonome de la compétence étatique est susceptible d'affecter des règles internes communes (a), lorsqu'une compétence externe est nécessaire au regard des objectifs du traité (b) et lorsque qu'une telle compétence est attribuée par un acte juridique contraignant (c).

a) *Risque d'affectation des règles internes communes*

567. Jurisprudence AETR.- Le fait qu'un accord international conclu par les États membres (individuellement ou collectivement) puisse affecter les règles intra-européennes a été reconnu par la Cour de justice dès les années 1970. À l'occasion de l'affaire *AETR*²⁶²⁸ (1971) qui portait sur la conclusion par les États membres d'un accord international en matière de transport, la Cour a jugé que, bien que la Communauté ne bénéficie pas de compétence externe explicite dans le domaine des transports, la simple *existence de règles communes* (en l'occurrence un règlement communautaire) *susceptibles d'être affectées* par l'accord envisagé devait avoir pour effet de retirer aux États membres leur droit de contracter, individuellement ou collectivement, avec des États tiers²⁶²⁹. En pareil cas, c'est à la Communauté d'agir seule (compétence exclusive). Apparaît ainsi une règle de parallélisme des compétences (« *in foro interno, in foro externo* ») dont la substance est aujourd'hui reprise par le dernier membre de phrase de l'article 216 § 1 TFUE lorsqu'il fait référence aux accords « susceptible[s] d'affecter des règles communes ou d'en altérer la portée ».

²⁶²⁸ CJCE, 31 mars 1971, *Commission c. Conseil* (« AETR »), aff. 22/70, *Rec.* p. 263.

²⁶²⁹ CJCE, 31 mars 1971, *Commission c. Conseil* (« AETR »), aff. 22/70, précité, points 16 à 22, spéc. point 17 : « chaque fois que, pour la mise en œuvre d'une politique commune prévue par le Traité, la Communauté a pris des dispositions instaurant, sous quelque forme que ce soit, des règles communes, les États membres ne sont plus en droit, qu'ils agissent individuellement ou même collectivement, de contracter avec les États tiers des obligations affectant ces règles ».

568. Type de règles communes concernées.- La plupart des décisions rendues par la Cour de justice de l'Union européenne à la suite de la jurisprudence *AETR* évoquent un risque d'affectation de règles de droit *dérivé*. Comme l'indique l'avis 2/15²⁶³⁰ (2017), cette logique ne s'étend pas aux règles de droit *primaire*. En effet, alors que, à l'occasion de l'examen de l'accord de libre-échange entre l'Union européenne et Singapour, la Commission invoquait un risque d'affectation de l'article 63 TFUE pour justifier une compétence exclusive sur certaines questions, la Cour de justice a estimé que « ce serait méconnaître la motivation inhérente à la règle [contenue dans l'arrêt *AETR*] que d'étendre la portée de cette règle [...] à un cas de figure qui, comme en l'occurrence, concerne non pas des règles de droit dérivé instaurées par l'Union dans le cadre de l'exercice d'une compétence interne qui lui a été conférée par les traités, mais une règle de droit primaire de l'Union adoptée par les auteurs de ces traités »²⁶³¹.

569. Appréciation de l'affectation des règles communes.- La jurisprudence s'est montrée relativement fluctuante quant à l'appréciation du critère lié au risque d'affectation. Dans un premier temps, la Cour de justice a retenu une appréciation très souple consistant à reconnaître une affectation (et donc conclure à une compétence exclusive) dès lorsqu'il existait des règles internes dans le domaine concerné, indépendamment du degré de dessaisissement des États membres sur le plan interne et indépendamment de la contradiction effective entre les règles communautaires et les règles internationales envisagées²⁶³².

La Cour de justice a, par la suite, progressivement nuancé sa position. À l'occasion de l'avis 1/94²⁶³³ (1994) puis des arrêts *Open skies*²⁶³⁴ (2002) elle a distingué deux cas de

²⁶³⁰ CJUE, 16 mai 2017, *Accord de libre-échange avec Singapour*, avis 2/15, ECLI:EU:C:2017:376, points 225 et s.

²⁶³¹ *Id.*, point 234.

²⁶³² CJCE, 31 mars 1971, *Commission c. Conseil* (« *AETR* »), aff. 22/70, précité.

²⁶³³ CJCE, 15 novembre 1994, *Accords annexés à l'accord OMC*, avis 1/94, *Rec. p. I-5267* ; confirmé par CJCE, 24 mars 1995, *Troisième décision révisée de l'OCDE relative au traitement national*, avis 2/92, *Rec. p. I-521*.

²⁶³⁴ CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-466/98, *Rec. p. I-9427* ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Danemark*, aff. C-467/98, *Rec. p. I-9519* ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Suède*, aff. C-468/98, *Rec. p. I-9575* ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Finlande*, aff. C-469/98, *Rec. p. I-9627* ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Luxembourg*, aff. C-472/98, *Rec. p. I-9741* ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Autriche*, aff. C-475/98, *Rec. p. I-9797* ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Allemagne*, aff. C-476/98, *Rec. p. I-9855*.

figure. Lorsque la compétence interne est exclusive (soit parce qu'elle est attribuée comme telle, soit parce qu'il s'agit d'une compétence partagée qui a fait l'objet d'un exercice exhaustif par les institutions sur le plan interne), alors le domaine est présumé entièrement couvert et l'affectation des règles internes est également présumée sans qu'il soit besoin de confronter les règles internes et l'accord envisagé ni de mettre en évidence une véritable contrariété. En revanche, lorsque la compétence interne est partagée – de sorte que les États membres ne sont pas entièrement dessaisis de leur compétence –, le critère d'affectation dont dépendra la compétence de l'Union doit être effectivement vérifié. À cet égard, la Cour de justice retient une approche relativement souple synthétisée dans ses arrêts *Open skies*²⁶³⁵ (2002) : sans que ne soit exigée une contradiction effective, l'affectation des règles communes est considérée comme établie *i*) lorsque les règles communes régissent les relations avec les États tiers²⁶³⁶, *ii*) lorsque les règles communes confèrent explicitement aux institutions une compétence internationale (on notera d'ailleurs ici le recoupement avec le libellé de l'article 216 § 1 TFUE qui fait de l'attribution de compétence par un acte juridique contraignant une hypothèse autonome) ou *iii*) lorsque le domaine considéré est « occupé » entièrement ou en grande partie par la réglementation européenne²⁶³⁷. Cette dernière hypothèse est naturellement satisfaite en cas d'harmonisation complète mais peut aussi l'être en présence d'une harmonisation non exhaustive²⁶³⁸ dès lors que la jurisprudence ne fait pas dépendre le risque d'affectation d'une concordance complète²⁶³⁹ et qu'elle exige

²⁶³⁵ Voir notamment CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Suède* (« *Open skies* »), aff. C-468/98, *Rec. p. I-9575*.

²⁶³⁶ *Id.*, point 79 : « lorsque la Communauté a inclus dans ses actes législatifs internes des clauses relatives au traitement à réserver aux ressortissants des pays tiers [...] elle acquiert une compétence externe exclusive dans la mesure couverte par ces actes ». Voir aussi, précédemment CJCE, 15 novembre 1994, *Accords annexés à l'accord OMC*, avis 1/94, *Rec. p. I-5267*, point 95 ; CJCE, 24 mars 1995, *Troisième décision révisée de l'OCDE relative au traitement national*, avis 2/92, *Rec. p. I-521*, point 33.

²⁶³⁷ CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Suède* (« *Open skies* »), aff. C-468/98, *Rec. p. I-9575*, point 78 reprenant CJCE, 19 mars 1993, *Convention n° 170 de l'OIT*, avis 2/91, *Rec. p. I-1061*, point 25.

²⁶³⁸ CJUE, 14 février 2017, *Traité de Marrakech sur l'accès aux œuvres publiées*, avis 3/15, ECLI:EU:C:2017:11, point 118.

²⁶³⁹ CJCE, 7 février 2006, *Nouvelle convention de Lugano*, avis 1/03, *Rec. p. I-1145*, point 126 ; CJUE (gde ch.), 11 juin 2014, *Commission c. Conseil*, aff. C-377/12, ECLI:EU:C:2014:1903, point 50 ; CJUE, 14 octobre 2014, *Adhésion d'États tiers à la convention de La Haye*, avis 1/13, ECLI:EU:C:2014:2303, point 74 ; CJUE, 14 février 2017, *Traité de Marrakech sur l'accès aux œuvres publiées*, avis 3/15, ECLI:EU:C:2017:11, point 106 ; CJUE, 16 mai 2017, *Accord de libre-échange avec Singapour*, avis 2/15, ECLI:EU:C:2017:376, point 181.

que l'on tienne compte des perspectives d'évolution des règles communes²⁶⁴⁰. En pratique, le critère est considéré comme rempli lorsque l'accord envisagé porte atteinte « à l'application uniforme et cohérente des règles de l'Union et au bon fonctionnement du système qu'elles instituent »²⁶⁴¹.

Par conséquent, si le terrain est occupé en grande partie par l'Union, l'« effet *AETR* » se produira même en l'absence de véritable concordance²⁶⁴² (ou encore de « chevauchement »²⁶⁴³) entre les règles communes et l'accord envisagé et même en l'absence d'une contradiction effective²⁶⁴⁴ ; si le terrain n'est que partiellement couvert par les règles communes, seul un conflit direct de normes pourra dessaisir les États membres et il faudra donc procéder à un examen précis du contenu et de la finalité de l'accord envisagé²⁶⁴⁵. Tout l'enjeu est alors de circonscrire exactement le « domaine » en question dès lors que plus le référentiel choisi est vaste, moins le domaine est susceptible d'être entièrement couvert et *vice versa*²⁶⁴⁶.

En définitive, l'Union détient donc une compétence externe lorsqu'il existe des règles communes internes susceptibles d'être affectées – en théorie ou en pratique, selon le degré d'investissement du terrain interne – par l'accord international envisagé. Ajoutons qu'en vertu de l'article 3 § 2 TFUE cette compétence externe est exclusive,

²⁶⁴⁰ CJCE, 7 février 2006, *Nouvelle convention de Lugano*, avis 1/03, *Rec.* p. I-1145, point 126 ; CJUE (gde ch.), 11 juin 2014, *Commission c. Conseil*, aff. C-377/12, ECLI:EU:C:2014:1903, point 50 ; CJUE, 14 octobre 2014, *Adhésion d'États tiers à la convention de La Haye*, avis 1/13, ECLI:EU:C:2014:2303, point 74.

²⁶⁴¹ CJUE, 14 octobre 2014, *Adhésion d'États tiers à la convention de La Haye*, avis 1/13, ECLI:EU:C:2014:2303, point 74 ; CJUE, 14 février 2017, *Traité de Marrakech sur l'accès aux œuvres publiées*, avis 3/15, ECLI:EU:C:2017:11, point 108.

²⁶⁴² Voir notamment CJUE, 14 février 2017, *Traité de Marrakech sur l'accès aux œuvres publiées*, avis 3/15, ECLI:EU:C:2017:11, points 105 et s. ; voir aussi CJCE, 19 mars 1993, *Convention n° 170 de l'OIT*, avis 2/91, *Rec.* p. I-1061.

²⁶⁴³ L'idée de « chevauchement » est introduite en jurisprudence par l'avis 2/15 ; CJUE, 16 mai 2017, *Accord de libre-échange avec Singapour*, avis 2/15, ECLI:EU:C:2017:376, point 201.

²⁶⁴⁴ CJCE, 19 mars 1993, *Convention n° 170 de l'OIT*, avis 2/91, *Rec.* p. I-1061, points 25-26 ; CJUE, 14 octobre 2014, *Adhésion d'États tiers à la convention de La Haye*, avis 1/13, ECLI:EU:C:2014:2303, point 86. Voir en ce sens ALOUPI (N.), FLAESCH-MOUGIN (C.), KADDOUS (Ch.), RAPOPORT (C.), *Les accords internationaux de l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Relations extérieures, 3^{ème} éd., 2019, 368 p., spéc. p. 87.

²⁶⁴⁵ CJCE, 7 février 2006, *Nouvelle convention de Lugano*, avis 1/03, *Rec.* p. I-1145, points 59 et s.

²⁶⁴⁶ La même remarque est formulée par RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. p. 111, note 351.

y compris lorsque le domaine concerné relève d'une compétence partagée sur le plan interne²⁶⁴⁷.

L'hypothèse d'une compétence externe par le jeu d'un « effet *AETR* » n'est concevable qu'à partir du moment où il existe effectivement des règles communes, c'est-à-dire que la compétence interne est exercée. Lorsque la compétence interne n'est pas exercée, il faut envisager une autre justification au développement d'une compétence externe. C'est pourquoi la Cour de justice a reconnu, dans son avis *1/76*²⁶⁴⁸ (1977), la possibilité d'une compétence externe implicite de l'Union européenne, même en l'absence d'adoption préalable de règles communes, lorsque l'accord international projeté était nécessaire à la réalisation des objectifs du traité²⁶⁴⁹.

b) Nécessité au regard des objectifs du traité

570. Jurisprudence *1/76*.- En 1976, la Cour de justice fut consultée à propos d'une initiative d'assainissement de la batellerie sur le Rhin menée par quelques États membres et dont la réalisation efficace imposait concrètement d'associer la Suisse à l'élaboration des règles envisagées. Dans son avis *1/76*²⁶⁵⁰ (1977), elle a jugé que « chaque fois que le droit communautaire a établi dans le chef des institutions de la Communauté des compétences sur le plan interne en vue de réaliser un objectif déterminé, la Communauté est investie de la compétence pour prendre les engagements internationaux nécessaires à la réalisation de cet objectif, même en l'absence d'une disposition expresse à cet égard »²⁶⁵¹. « Cette conclusion », poursuit la Cour, « s'impose notamment dans tous les cas où la compétence interne a déjà été utilisée en vue d'adopter des mesures s'inscrivant dans la réalisation des politiques communes. Elle

²⁶⁴⁷ CJUE (gde ch.), 11 juin 2014, *Commission c. Conseil*, aff. C-377/12, ECLI:EU:C:2014:1903, point 74 ; conclusions de l'Avocat général sous CJUE, 14 février 2017, *Traité de Marrakech sur l'accès aux œuvres publiées*, avis 3/15, ECLI:EU:C:2017:11, points 140 à 148 des conclusions.

²⁶⁴⁸ CJCE, 26 avril 1977, *Projet d'accord relatif à l'institution d'un Fonds européen d'immobilisation de la navigation intérieure*, avis 1/76, *Rec. p.* 741 ; voir aussi CJCE, 14 juillet 1976, *Kramer*, aff. jtes 3/76, 4/76 et 6/76, *Rec. p.* 1279.

²⁶⁴⁹ CJCE, 26 avril 1977, *Projet d'accord relatif à l'institution d'un Fonds européen d'immobilisation de la navigation intérieure*, avis 1/76, *Rec. p.* 741.

²⁶⁵⁰ *Id.* ; voir aussi CJCE, 14 juillet 1976, *Kramer*, aff. jtes 3/76, 4/76 et 6/76, *Rec. p.* 1279.

²⁶⁵¹ CJCE, 26 avril 1977, *Projet d'accord relatif à l'institution d'un Fonds européen d'immobilisation de la navigation intérieure*, avis 1/76, *Rec. p.* 741, point 3.

n'est cependant pas limitée à cette éventualité. Si les mesures communautaires internes ne sont adoptées qu'à l'occasion de la conclusion et de la mise en vigueur de l'accord international, ainsi qu'il est envisagé en l'espèce [...] la compétence pour engager la Communauté vis-à-vis des États tiers découle néanmoins de manière implicite des dispositions du traité établissant la compétence interne, pour autant que la participation de la Communauté à l'accord interne, comme en l'occurrence, est nécessaire à la réalisation d'un des objectifs de la Communauté»²⁶⁵². Dans la jurisprudence ultérieure, la Cour de justice a précisé que cette hypothèse correspondait à la situation dans laquelle « la compétence interne ne peut être utilement exercée qu'en même temps que la compétence externe [...], la conclusion de l'accord international étant ainsi nécessaire pour réaliser des objectifs du traité qui ne peuvent pas être atteints par l'établissement des règles autonomes »²⁶⁵³. On notera toutefois que, dans l'avis 2/15²⁶⁵⁴ (2017), la Cour de justice semble dissocier ces deux aspects : sur la base de l'article 3 § 2 TFUE, la nécessité pour l'exercice de la compétence interne déclencherait une compétence exclusive tandis que la simple nécessité pour la réalisation des objectifs visés par les traités pourrait déclencher une compétence partagée lorsque l'objectif en question relève d'une compétence interne partagée²⁶⁵⁵.

571. Appréciation de la nécessité.- Toute la difficulté de l'hypothèse 1/76 est d'apprécier la nécessité de cette compétence. À cet égard, l'avis 1/76 lui-même donne assez peu de précisions²⁶⁵⁶. Selon l'Avocat général Tizzano dans ses conclusions sous les arrêts *Open skies* (2002), « la nécessité de l'accord doit être constatée selon la procédure prescrite pour exercer la compétence interne parallèle lorsque celle-ci est déjà prévue et, si elle ne l'est pas, selon la procédure prévue à l'article [352

²⁶⁵² CJCE, 26 avril 1977, *Projet d'accord relatif à l'institution d'un Fonds européen d'immobilisation de la navigation intérieure*, avis 1/76, *Rec.* p. 741, point 4.

²⁶⁵³ CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Suède*, aff. C-468/98, *Rec.* p. I-9575, point 54.

²⁶⁵⁴ CJUE, 16 mai 2017, *Accord de libre-échange avec Singapour*, avis 2/15, ECLI:EU:C:2017:376.

²⁶⁵⁵ L'incertitude initiale quant au caractère exclusif ou non de la compétence implicite fondée sur le critère de « nécessité » (compétence de type « 1/76 ») est régulièrement soulignée ; voir par exemple DONY (M.), « Retour sur les compétences externes implicites de l'Union », *Cahiers de droit européen*, 2018, n° 1, pp. 109-176, spéc. p. 117.

²⁶⁵⁶ DONY (M.), « Retour sur les compétences externes implicites de l'Union », *Cahiers de droit européen*, 2018, n° 1, pp. 109-176, spéc. p. 118.

TFUE] »²⁶⁵⁷. La nécessité peut aussi être constatée lorsque le sort des ressortissants des États membres est indissolublement lié à celui des ressortissants des États tiers²⁶⁵⁸. En définitive, l'idée de nécessité semble rejoindre celle d'efficacité²⁶⁵⁹. Quoiqu'il en soit, ce fondement de compétence, consacré dans un contexte très spécifique, reste assez exceptionnel²⁶⁶⁰.

Aux compétences externes de type « *AETR* » et « 1/76 » s'ajoute un dernier cas de figure : celui d'une compétence externe prévue par un acte juridique contraignant adopté par les institutions de l'Union européenne.

c) Attribution par un acte juridique contraignant

572. Hypothèse pragmatique.- L'article 216 § 1 TFUE envisage une dernière piste pour fonder une compétence externe implicite : celle de l'attribution d'une telle compétence par un acte juridique contraignant. Si cette hypothèse peut recouper l'hypothèse « *AETR* » puisqu'elle permet de démontrer « l'occupation de terrain » par les règles communes, elle présente également un intérêt autonome si on l'appréhende à travers le prisme de la clause de flexibilité (article 352 TFUE ; anc. 308 TCE) qui permet d'attribuer à l'Union une compétence qui ne serait pas explicitement anticipée par les traités mais dont l'utilité ferait l'objet d'un consensus de la part des États membres. La question s'est en effet posée de savoir si l'article 352 TFUE pouvait, au-delà de son utilisation sur le plan interne (le cas échéant, pour créer des règles internes qui seraient ensuite susceptibles d'être affectées par des accords internationaux et qui déclencheraient un « effet *AETR* »), servir pour conférer une compétence externe à

²⁶⁵⁷ CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Suède*, aff. C-468/98, *Rec. p. I-9575*, point 52 des conclusions de l'Avocat général.

²⁶⁵⁸ CJCE, 15 novembre 1994, *Accords annexés à l'accord OMC*, avis 1/94, *Rec. p. I-5267*, point 86.

²⁶⁵⁹ RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. p. 113.

²⁶⁶⁰ Voir en ce sens NEFRAMI (E.), *L'action extérieure de l'Union européenne : fondements, moyens, principes*, Paris, L.G.D.J., coll. *Système droit*, 2010, 208 p., spéc. p. 71 ; NEFRAMI (E.), « La compétence de l'Union européenne pour conclure un accord international », *Revue du droit public*, 2016, n° 6, pp. 1639-1662, spéc. p. 1660 ; ALOUPI (N.), FLAESCH-MOUGIN (C.), KADDOUS (Ch.), RAPOPORT (C.), *Les accords internationaux de l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. *Commentaire J. Mégret : Relations extérieures*, 3^{ème} éd., 2019, 368 p., spéc. p. 89. Voir cependant CJUE, 16 mai 2017, *Accord de libre-échange avec Singapour*, avis 2/15, ECLI:EU:C:2017:376, points 239 et s.

l'Union lorsque les conditions d'affectation ou de nécessité n'étaient pas réunies. La réponse fournie par la Cour de justice de l'Union européenne à cet égard semble positive²⁶⁶¹ mais, en pratique, le recours à la clause de flexibilité est très encadré²⁶⁶² de sorte qu'il s'agit d'un chef de compétence marginal²⁶⁶³.

On précisera enfin que l'hypothèse d'une attribution de compétence par le biais de la clause de flexibilité ne permet pas de déclencher une compétence externe exclusive au sens de l'article 3 § 2 TFUE dès lors que les actes adoptés sur le fondement de l'article 352 TFUE ne sont pas « législatifs ». La compétence doit donc, en principe, être partagée.

En définitive, la combinaison des trois hypothèses évoquées ci-dessus aboutit à ce que la compétence externe de l'Union européenne – fût-elle partagée – fasse rarement défaut²⁶⁶⁴. Son exercice demeure toutefois soumis à certaines contraintes.

B. Les contraintes pesant sur l'exercice de la compétence externe

573. Contraintes politiques, juridiques et factuelles. - Quel que soit le domaine concerné, le déploiement d'une action externe par l'Union européenne est généralement soumis à des contraintes techniques d'ordre procédural (1) ainsi qu'à des contraintes politiques (2).

²⁶⁶¹ CJCE, 31 mars 1971, *Commission c. Conseil* (« AETR »), aff. 22/70, *Rec.* p. 263, point 95. Sur ce point voir notamment KADDOUS (Ch.), « Art. 300 CE », in PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 1846-1869, spéc. p. 1852 ; ALOUPI (N.), FLAESCH-MOUGIN (C.), KADDOUS (Ch.), RAPOPORT (C.), *Les accords internationaux de l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Relations extérieures, 3^{ème} éd., 2019, 368 p., spéc. pp. 93 et s.

²⁶⁶² La jurisprudence met d'ailleurs en évidence les limites de cette disposition ; voir notamment CJCE, 28 mars 1996, *Adhésion de la Communauté à la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales*, avis 2/94, *Rec.* p. I-1759, point 30.

²⁶⁶³ En ce sens, voir ALOUPI (N.), FLAESCH-MOUGIN (C.), KADDOUS (Ch.), RAPOPORT (C.), *Les accords internationaux de l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Relations extérieures, 3^{ème} éd., 2019, 368 p., spéc. pp. 93 et s. À noter que l'art. 352 TFUE permet notamment l'adoption d'un acte sur le plan interne incluant une mission de négociation avec les pays tiers ; voir NEFRAMI (E.), *L'action extérieure de l'Union européenne : fondements, moyens, principes*, Paris, L.G.D.J., coll. Système droit, 2010, 208 p., spéc. p. 74.

²⁶⁶⁴ CRAIG (P.) and DE BURCA (G.), *EU Law: Text, Cases and Materials*, Oxford, Oxford University Press, 5^{ème} éd., 2011, 1155 p., spéc. pp. 79 et s. et références citées.

1. Contraintes techniques

574. Complexité procédurale en cas de compétence interne régie par l'unanimité.- L'une des principales contraintes avec laquelle l'Union doit composer lorsqu'elle exerce sa compétence externe tient aux modalités procédurales de la négociation qui sont déterminées par le parallélisme des formes qu'exige l'article 218 § 8 TFUE. Cette disposition prévoit en effet que « tout au long de la procédure, le Conseil statue à la majorité qualifiée. Toutefois, il statue à l'unanimité lorsque l'accord porte sur un domaine pour lequel l'unanimité est requise pour l'adoption d'un acte de l'Union ». Ainsi, dans l'hypothèse où une compétence externe de l'Union serait reconnue en matière fiscale, la règle qui vient d'être énoncée pourrait revêtir une résonance particulière dès lors que la fiscalité est l'un des rares domaines encore soumis à l'unanimité (pour le moment, du moins²⁶⁶⁵). L'Union ne pourrait alors agir qu'avec le consentement unanime des États membres, ce qui alourdirait considérablement la procédure de négociation.

575. Complexité procédurale en cas de compétence externe partagée.- La répartition interne des compétences entre l'Union et les États membres peut également être source de complexité pour l'exercice d'une éventuelle compétence externe. En particulier, lorsque l'accord concerne un domaine de compétence partagée ou lorsqu'il porte sur plusieurs questions dont certaines relèvent de la compétence de l'Union et d'autres de la compétence des États, il ne pourra pas être signé par l'Union seule : au contraire, il devra prendre la forme d'un accord « mixte », conclu conjointement par l'Union et les États membres avec l'État tiers ou l'organisation tierce concerné(e)²⁶⁶⁶.

²⁶⁶⁵ La Commission européenne a récemment (re)proposé un passage à la majorité qualifiée ; voir Commission européenne, 15 janvier 2019, *Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*, COM(2019) 8 final. Lors d'un échange de vues au Conseil, la majorité des ministres a cependant demandé le maintien de l'équilibre actuel des règles de vote ; voir les résultats du Conseil ECOFIN du 12 février 2019, disponibles au lien suivant : <https://www.consilium.europa.eu/fr/meetings/ecofin/2019/02/12/>.

²⁶⁶⁶ Lorsque l'accord international envisagé porte, entre autres, sur des questions relevant des compétences nationales, il sera impérativement mixte. Lorsque l'accord tire sa potentielle mixité du fait qu'il porte sur un domaine de compétence partagée qui ne déclenche pas une compétence externe exclusive, la mixité n'est pas automatique ; elle pourrait théoriquement être évitée moyennant l'accord des États membres mais cela n'est pas fait en pratique. En ce sens, voir ALOUPI (N.), FLAESCH-MOUGIN (C.), KADDOUS (Ch.), RAPOPORT (C.), *Les accords internationaux de l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Relations extérieures, 3^{ème} éd., 2019, 368 p., spéc. p. 153 ; DONY

Cette méthode suscite généralement des lenteurs dans le processus de conclusion de l'accord²⁶⁶⁷.

Au-delà des contraintes techniques inhérentes à la structure institutionnelle complexe de l'Union européenne, il nous faut encore souligner que le déploiement efficace d'une action externe par l'organisation régionale suppose, en outre, l'acceptation politique d'une telle action par les acteurs extérieurs à l'Union.

2. Contraintes politiques

576. Persuasion politique en amont de la négociation. - Même lorsqu'elle est bien établie sur la base des règles de compétences arrêtées par le droit de l'Union européenne, la compétence externe de l'Union européenne ne peut être efficacement exercée, en pratique, que si les pays tiers ou les organisations tierces cocontractant(e)s sont disposé(e)s à traiter avec l'Union. Cela présuppose non seulement la reconnaissance de l'organisation régionale – ce qui n'a pas toujours été évident, comme en témoignent les réticences de l'Union soviétique aux débuts du processus d'intégration²⁶⁶⁸ – mais aussi l'inclinaison de la contrepartie à vouloir traiter avec

(M.), « Retour sur les compétences externes implicites de l'Union », *Cahiers de droit européen*, 2018, n° 1, pp. 109-176, spéc. p. 175. Par opposition, lorsque l'accord international envisagé correspond à une compétence externe exclusive de l'Union européenne, aucune difficulté particulière ne se présente. Sur les accords mixtes, voir NEFRAMI (E.), *Les accords mixtes de la Communauté européenne : aspects communautaires et internationaux*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2007, 711 p. ; voir aussi ALOUPI (N.), FLAESCH-MOUGIN (C.), KADDOUS (Ch.), RAPOPORT (C.), *Les accords internationaux de l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Relations extérieures, 3^{ème} éd., 2019, 368 p., spéc. pp. 301 et s. ; KUIJPER (P. J.), WOUTERS (J.), HOFFMEISTER (F.), DE BAERE (G.) et RAMOPOULOS (Th.), *The Law of EU External Relations – Cases, Materials, and Commentary on the EU as an International Legal Actor*, Oxford, Oxford University Press, 2^{ème} éd., 2015, 841 p., pp. 101-168.

²⁶⁶⁷ BLUMANN (C.), DUBOUI (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. pp. 221 et s.

²⁶⁶⁸ Sur ce point, voir BLUMANN (C.), DUBOUI (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. pp. 90-94 et pp. 709 et s. ; voir aussi AUVRET-FINCK (J.), « Les obstacles "internes" à l'affirmation de la Communauté et de l'Union européennes dans les organisations internationales », in BLANQUET (M.) (dir.), *Mélanges en hommage à Guy Isaac : 50 ans de droit communautaire Toulouse*, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 2004, 2 vol. 983 p., pp. 449-467, spéc. p. 450.

l'Union européenne²⁶⁶⁹, en général ou sur certains sujets spécifiques. Il y a donc un travail de persuasion politique à fournir, en amont de la négociation.

Au regard des conditions qui encadrent l'établissement d'une compétence externe de l'Union européenne en matière fiscale, les forces de cohérence exposées dans la première partie de la thèse présentent un intérêt : elles fournissent souvent une base pour le développement d'une compétence externe implicite.

§ 2. La contribution de la cohérence fiscale au déploiement d'une compétence externe

577. Absence de compétence fiscale externe explicite. - Compte tenu du silence des traités à l'égard de la fiscalité directe, il n'est pas surprenant qu'aucune compétence externe ne soit explicitement attribuée à l'Union européenne en cette matière. Certains chefs de compétence explicites généraux sont néanmoins susceptibles de déployer des incidences fiscales. Tout d'abord, l'article 207 TFUE (anc. 113 TCEE ; anc. 133 TCE), qui confère à l'Union européenne une compétence externe explicite et exclusive pour conclure des accords commerciaux dans le cadre de la politique commerciale commune, inclut, depuis la révision issue du traité de Lisbonne, les investissements directs étrangers. Or on connaît la relation étroite entre l'environnement fiscal et la réalisation d'investissements transfrontaliers (mouvements de capitaux). Ensuite, l'article 217 TFUE (anc. 238 TCEE ; anc. 310 TCE)²⁶⁷⁰ attribue à l'Union une compétence externe explicite pour conclure des accords d'association avec des États tiers, lesquels incluent généralement des dispositions similaires aux libertés de

²⁶⁶⁹ Au moment de la négociation de la première génération d'accords « Savings », le Liechtenstein s'était semble-t-il montré réticent à négocier avec l'Union européenne ; voir TAHA (J.), « The External Implied Competence of the European Union and the Impact of Bilateral Treaties on the Taxation of Cross-Border Savings », *Intertax*, 2010, n° 3, pp. 153-162, spéc. p. 160. De même, les représentants de l'Union européenne se heurtent parfois à des difficultés lorsqu'il s'agit de discuter de questions fiscales avec les États-Unis, qui préfèrent traiter avec les États membres directement. Les réticences des tiers à s'engager dans des liens conventionnels avec l'Union est évoquée, en lien avec la problématique des accords mixtes, par BLUMANN (C.), DUBOUIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p., spéc. pp. 221 et s.

²⁶⁷⁰ Cette base juridique permet notamment la mise en œuvre de la politique de voisinage (art. 8 TUE), de la politique de coopération économique, financière et technique avec les pays tiers (art. 212 et s. TFUE) ou encore de la coopération au développement (art. 208 TFUE).

circulation du TFUE voire, dans certains cas, des dispositions encadrant les subventions publiques (aides d'État)²⁶⁷¹. De caractère souvent programmatique, ces libertés sont rarement concrétisées, si ce n'est à la marge et pour des sujets précis. Certains accords plus aboutis organisent néanmoins une libéralisation très avancée des mouvements de capitaux²⁶⁷², processus dont on connaît les incidences fiscales potentielles²⁶⁷³. Les dynamiques de cohérence interne qui ont inspiré le contenu de ces accords présentent alors naturellement un intérêt lorsqu'il s'agit d'interpréter ces textes en lien avec des problématiques fiscales, configuration qui demeure toutefois relativement rare²⁶⁷⁴.

À ce stade du raisonnement, la question se pose surtout de savoir si l'Union européenne pourrait posséder une compétence fiscale externe – implicite, par hypothèse – directement en matière fiscale (fiscalité directe) à proprement parler. Les réflexions doctrinales sur ce sujet sont encore assez peu nombreuses²⁶⁷⁵. Selon nous, les

²⁶⁷¹ Pour un exemple récent d'accord contenant des règles de libéralisation des services et des mouvements de capitaux ainsi que des règles encadrant les subventions publiques, voir l'accord trouvé par l'Union européenne et le Royaume-Uni le 24 décembre 2020, *JOUE* n° L 444, du 31 décembre 2020, pp. 14-1462.

²⁶⁷² Si l'on examine leur incidence sur les législations des États membres, ces clauses font largement « doublon » avec la libre circulation des capitaux consacrée par le TFUE. Cependant, contrairement à l'art. 63 TFUE qui ne contraint que les États membres, les accords d'association mettent généralement en place une obligation de libéralisation qui pèse sur toutes les parties signataires de l'accord, y compris le pays tiers concerné.

²⁶⁷³ Il faut certes préciser à ce stade que les institutions européennes ont systématiquement inclus dans les accords d'association une clause « d'exception fiscale » qui vise, selon toute vraisemblance, à empêcher que ces textes n'impactent trop la fiscalité en prévoyant, de façon assez similaire à l'art. 65 TFUE mais avec des rédactions variables selon les accords considérés, que les États puissent appliquer « les dispositions pertinentes de [leur] législation fiscale aux contribuables ne se trouvant pas dans une situation identique en ce qui concerne leur lieu de résidence » voire, dans certains accords, en ce qui concerne le « lieu où leur capital est investi ». L'incidence d'une telle réserve a toutefois été largement restreinte par la jurisprudence, notamment à l'occasion de l'affaire *SECIL* qui mettait en scène une société portugaise possédant deux filiales, établies respectivement en Tunisie et au Liban, dont elle avait reçu des dividendes (déjà imposés dans l'État de la source) qui, contrairement aux dividendes domestiques, n'avaient pu bénéficier, au Portugal, d'aucun mécanisme d'élimination ou d'atténuation de la double imposition économique. La société s'était plainte de ce régime fiscal en élaborant son argumentaire sur les accords d'association CE-Tunisie et CE-Liban conclus dans le cadre du partenariat économique euro-méditerranéen (ou « Euromed ») qui organise la libéralisation des échanges entre l'Union européenne et les autres pays du bassin méditerranéen (Algérie, Égypte, Israël, Jordanie, Liban, Maroc, Palestine et Tunisie). Malgré la clause d'exception fiscale incluse dans ces accords, la Cour de justice a clairement écarté l'idée d'une parfaite immunité de la matière fiscale. Voir CJUE, 24 novembre 2016, *SECIL*, aff. C-464/14, ECLI:EU:C:2016:896, notamment points 115 et s. ainsi que points 130 et s.

²⁶⁷⁴ À notre connaissance, et à l'heure actuelle, la seule affaire qui porte effectivement sur ce type de question est l'affaire *SECIL* exposée à la note précédente ; CJUE, 24 novembre 2016, *SECIL*, aff. C-464/14, précité.

²⁶⁷⁵ Les contributions doctrinales consacrées à ce sujet sont d'ailleurs relativement peu nombreuses. Elles sont exposées au cours des paragraphes qui suivent.

dynamiques de cohérence fiscale formelle et matérielle étudiées dans la première partie de cette thèse se révèlent à cet égard d'une grande utilité : exploitées de manière approfondie, elles sont susceptibles de favoriser le développement d'une compétence externe de l'Union en matière fiscale²⁶⁷⁶ en fournissant la base nécessaire au déclenchement de la théorie des compétences implicites, soit en attribuant des compétences ciblées (A) soit en permettant un « effet *AETR* » (B)²⁶⁷⁷.

A. L'intérêt de la cohérence pour attribuer une compétence fiscale externe

578. Accord « *Savings* » avec la Suisse.- Ainsi qu'il résulte des hypothèses exposées ci-dessus, l'Union européenne peut posséder une compétence externe lorsque celle-ci lui a été attribuée par un acte juridique contraignant²⁶⁷⁸. Cette hypothèse n'est que la codification d'une pratique institutionnelle empirique²⁶⁷⁹ qui fut notamment à l'origine du premier accord international de nature fiscale conclu par la Communauté européenne : l'accord « *Savings* » avec la Suisse²⁶⁸⁰ dont la conclusion avait été prévue

²⁶⁷⁶ On examine ici la *compétence* pour conclure des accords internationaux en matière fiscale ; nous ne reviendrons pas dans ce paragraphe sur l'influence de la cohérence sur le *contenu* de ces accords qui fait écho à certaines observations formulées dans le chapitre précédent, voir §§ 525 et s. À noter que la distinction entre la compétence et le contenu des règles est bien mise en lumière par l'avis CJUE, 16 mai 2017, *Accord de libre-échange avec Singapour*, avis 2/15, ECLI:EU:C:2017:376, point 30.

²⁶⁷⁷ Nous n'examinerons pas en détail, dans les développements qui suivent, l'éventualité d'une compétence de type « 1/76 » en matière fiscale. Tout d'abord, ce fondement a vocation à être utile lorsque les règles internes font défaut. Aussi, pour tous les sujets à propos desquels des règles fiscales internes existent déjà, ce chef de compétence est hors-jeu. Pour les domaines dans lesquels il n'existe pas de règles fiscales internes (par exemple, l'essentiel de l'imposition des personnes physiques ou encore certains aspects non harmonisés de la fiscalité des sociétés), il ne nous semble pas que le critère de nécessité soit satisfait : le sort des ressortissants de l'Union n'apparaît pas nécessairement indissolublement lié à celui des ressortissants des États tiers au sens de la jurisprudence CJCE, 15 novembre 1994, *Accords annexés à l'accord OMC*, avis 1/94, *Rec.* p. I-5267. Ensuite, il s'agit d'un fondement qui demeure plutôt exceptionnel. Nous nous concentrerons donc sur les autres hypothèses qui nous semblent moins incertaines.

²⁶⁷⁸ Art. 216 §1 TFUE.

²⁶⁷⁹ Pour une analyse en ce sens dans le contexte pré-Lisbonne, voir RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. p. 118.

²⁶⁸⁰ Accord entre la Communauté européenne et la Confédération suisse prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE* n° L 385 du 29 décembre 2004, p. 30. Voir aussi, la décision de la Commission européenne du 10 février 2004, COM(2004) 75 final. Cet accord n'est plus en vigueur et a été remplacé par un accord sur l'échange automatique de renseignements en matière fiscale, signé le 27 mai 2015 ; voir le Protocole de modification de l'accord entre la Communauté européenne et la Confédération suisse prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE* n° L 333 du 19 décembre 2015,

par la directive « épargne »²⁶⁸¹ et en conditionnait l'entrée en vigueur²⁶⁸². Cette délégation de compétence avait ainsi débouché sur un accord conclu par la seule Communauté²⁶⁸³ sur la base des articles 94 et 300 TCE (aujourd'hui 115 et 218 TFEU).

Sur le fond, il s'agissait, concrètement, d'éviter que les contribuables ne puissent contourner la directive et s'y soustraire en plaçant simplement leur épargne aux frontières de l'Union européenne. D'où l'idée d'un accord « *Savings* » UE-Suisse contenant des dispositions équivalentes à celles de la directive « épargne »²⁶⁸⁴, c'est-à-dire organisant un échange automatique de renseignements fiscaux portant sur les comptes d'épargne ou, à défaut, imposant le prélèvement d'une retenue à la source²⁶⁸⁵. On remarquera, en outre, que l'accord présente la particularité d'aller au-delà du mandat initial puisque les institutions ont choisi d'y inclure un article spécifique²⁶⁸⁶ prévoyant l'extension partielle, aux relations avec la Suisse, des régimes des directives

pp. 12-49. Sur les accords dits « de seconde génération » qui ont remplacé à partir de 2015 les anciens accords dits « *Savings* » conclus avec plusieurs États européens non membres de l'Union européenne, voir note 2690).

²⁶⁸¹ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (dite « épargne »), *JOCE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48.

²⁶⁸² *Id.*, point 24 de l'exposé des motifs : « Tant que les États-Unis d'Amérique, la Suisse, Andorre, le Liechtenstein, Monaco, Saint-Marin et les territoires dépendants ou associés concernés des États membres n'appliquent pas tous des mesures équivalentes ou les mêmes mesures que celles prévues par la présente directive, la fuite des capitaux vers ces pays et territoires pourrait mettre en péril la réalisation des objectifs de la présente directive. Par conséquent, il est nécessaire que la directive s'applique à partir de la date à laquelle tous ces pays et territoires appliquent lesdites mesures ».

²⁶⁸³ À noter toutefois que, si l'accord en lui-même n'est pas mixte, le mémorandum d'entente qui l'accompagne semble l'être puisqu'il est signé par les représentants de tous les États membres, de la Communauté européenne et de la Confédération suisse ; voir *JOUE* n° L 385 du 29 décembre 2004, p. 43.

²⁶⁸⁴ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (dite « épargne »), *JOCE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48.

²⁶⁸⁵ L'art. 143 de l'accord affirme la conformité avec les éventuelles conventions bilatérales conclues entre les parties. Il prévoit en effet que « les dispositions des conventions de double imposition entre la Suisse et les États membres n'empêchent pas le prélèvement de la retenue d'impôt prévue par le présent accord ». Il organise ainsi la primauté de l'accord « *Savings* » sur les conventions bilatérales. À noter toutefois que l'accord s'accompagne, en outre, d'un protocole d'accord signé par la Communauté et les États membres (acte mixte) matérialisant l'engagement de la Suisse et des États membres d'ouvrir des négociations bilatérales, en vue d'inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions relatives à l'échange d'informations sur demande en cas de « fraude fiscale ou délits assimilés » s'agissant de sources de revenus non assujetties à l'accord « *Savings* ».

²⁶⁸⁶ Art. 15 de l'accord « *Savings* » UE-Suisse de 2004 ; art. 9 de l'accord de 2015.

« mère-fille »²⁶⁸⁷ et « intérêts-redevances »²⁶⁸⁸. Nous y reviendrons dans le paragraphe suivant.

579. Autres accords « Savings ».- Conformément aux conclusions du conseil ECOFIN du 21 janvier 2003, le protocole d'accord indique que la Communauté européenne souhaite également engager des discussions avec d'autres centres financiers importants pour la conclusion d'accords similaires. C'est ainsi qu'à partir du « cheval de Troie »²⁶⁸⁹ qu'était l'accord « Savings » UE-Suisse, des accords « Savings » équivalents furent conclus avec quatre autres États à fiscalité favorable voisins de l'Union européenne : Andorre, Saint-Marin, Monaco et le Liechtenstein²⁶⁹⁰.

L'exemple des accords « Savings » témoigne de ce que les concrétisations de l'objectif de cohérence entre les systèmes fiscaux par le biais du droit dérivé – en l'occurrence, l'articulation optimale des systèmes fiscaux pour éviter la non-imposition grâce à la

²⁶⁸⁷ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9 refondue par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

²⁶⁸⁸ Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (dite « intérêts-redevances »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

²⁶⁸⁹ PISTONE (P.), « General Report », in LANG (M.) et PISTONE (P.) (dir.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, coll. Eucotax series on European Taxation, 2007, 1068 p., pp. 15-55, spéc. p. 55 ; PISTONE (P.), « L'impact du droit européen sur les relations avec les pays tiers en matière de fiscalité directe », *Revue du droit de l'Union européenne*, 2006, n° 4, pp. 841-864, spéc. *in fine*.

²⁶⁹⁰ Accord entre la Communauté européenne et la Principauté d'Andorre prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE* n° L 359 du 4 décembre 2004, p. 3 ; Accord entre la Communauté européenne et la République de Saint-Marin prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE* n° L 381 du 28 décembre 2004, p. 33 ; Accord entre la Communauté européenne et la Principauté de Monaco prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE* n° L 19 du 21 janvier 2005, p. 55 ; Accord entre la Communauté européenne et la Principauté d'Andorre prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE* n° L 379 du 24 décembre 2004, p. 84. À partir de 2015, compte tenu de l'intensification de la coopération administrative par le biais, notamment, des mécanismes d'échange automatique d'informations fiscales, ces accords ont fait l'objet de révisions par protocole qui en ont étendu les champs d'application respectifs de façon à y inclure, plus largement, tous les comptes financiers. Ces accords sont dits « de seconde génération » ; pour l'accord de « seconde génération » avec la Suisse, voir *supra* note 2680.

directive « épargne »²⁶⁹¹ – constituent une base fertile pour le développement d'une compétence fiscale externe de l'Union européenne. Au-delà de cette hypothèse d'attribution de compétence par un acte juridique contraignant, l'intérêt d'une cohérence fiscale aboutie sur le plan interne tient surtout à sa capacité à déclencher un « effet *AETR* ».

B. L'intérêt de la cohérence pour déclencher un « effet *AETR* »

580. Positions divergentes en doctrine.- Bien que la fiscalité directe ne relève pas, en tant que telle, de la compétence de l'Union européenne sur le plan interne, l'appréhension de cette matière par le truchement du marché intérieur a permis l'adoption de multiples règles communes par voie de directives dont l'objectif est d'assurer la cohérence des systèmes fiscaux des États membres au sein de l'Union européenne. Or, comme on l'a vu précédemment²⁶⁹², l'existence de règles communes – théoriquement susceptibles d'être affectées par un accord fiscal conclu avec un État tiers – permet à tout le moins d'envisager un « effet *AETR* ».

À ce propos, les rares contributions doctrinales portant sur ce sujet expriment des positions très contrastées. L'existence d'une compétence fiscale externe de type « *AETR* » a été soutenue dès les années 1990 par le Professeur Hubert Hamaekers²⁶⁹³. En basant sa démonstration sur les mécanismes mis en place dans la directive « mère-fille »²⁶⁹⁴, cet auteur estimait que, même si ce texte ne traitait que des aspects « intra-communautaires », les pratiques divergentes des États membres avec les États tiers créaient des distorsions susceptibles de se répercuter sur les flux intra-communautaires

²⁶⁹¹ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (dite « épargne »), *JOCE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48.

²⁶⁹² Voir *supra* §§ 564 et s.

²⁶⁹³ HAMAEEKERS (H.), « Corporate Tax Policy and Competence of the European Community: An EC Tax Convention with Non-Member States? », *European taxation*, 1990, n° 12, pp. 358-361.

²⁶⁹⁴ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9 refondue par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

et donc d'affecter les règles communes²⁶⁹⁵. Le Professeur Edoardo Traversa est globalement du même avis puisqu'il soutient l'existence d'une compétence externe exclusive de l'Union européenne dans tous les secteurs régulés par les directives fiscales²⁶⁹⁶.

D'autres auteurs sont plus circonspects. Le Professeur Richard Lyal souligne que la mise en œuvre, par un État membre, d'une règle d'allocation contenue dans une convention qu'il a conclue avec un État tiers ne vient pas nécessairement affecter la règle commune correspondante, même si elle en diffère dans l'esprit et la technique²⁶⁹⁷. Dès lors, le basculement vers une compétence externe de l'Union n'est pas nécessaire. Dans le même sens, le Professeur John Avery Jones, dont l'analyse est reprise et développée par Emmanuel Raingeard de la Blétière, constate que les directives n'abordent aucunement (ou presque) le traitement fiscal à réserver aux flux impliquant des pays tiers et écarte alors l'idée d'un éventuel chevauchement²⁶⁹⁸.

Une position médiane, avancée par les Professeurs Ben Terra et Peter Wattel, reconnaît une possible compétence externe de l'Union sur certains thèmes, qui, selon eux, pourraient être affectés par la conclusion d'accord fiscaux avec des États tiers. Ils évoquent à cet égard, la fiscalité des opérations de fusion (et opérations assimilées) ou encore la lutte contre l'érosion des bases d'imposition (plus largement, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales)²⁶⁹⁹.

²⁶⁹⁵ HAMAEEKERS (H.), « Corporate Tax Policy and Competence of the European Community: An EC Tax Convention with Non-Member States? », *European taxation*, 1990, n° 12, pp. 358-361, spéc. p. 361.

²⁶⁹⁶ TRAVERSA (E.), « National Report – Belgium », in LANG (M.) et PISTONE (P.) (dir.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, coll. Eucotax series on European Taxation, 2007, 1068 p., pp. 147-176, spéc. p. 176.

²⁶⁹⁷ LYAL (R.), « Note on the external competence of the European Community in Tax Matters », in LANG (M.) et PISTONE (P.) (dir.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, coll. Eucotax series on European Taxation, 2007, 1068 p., pp. 67-70, spéc. p. 69.

²⁶⁹⁸ AVERY JONES (J.), « Flows of capital between the EU and third countries and the consequences of disharmony in European international law », *EC Tax Review*, 1998, n° 2, pp. 95-108, spéc. p. 102 ; RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. pp. 114 et s. Dans le même ordre d'idées, voir ISMER (R.), « National Report – Germany », in LANG (M.) et PISTONE (P.) (dir.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, coll. Eucotax series on European Taxation, 2007, 1068 p., pp. 233-264, spéc. p. 263.

²⁶⁹⁹ TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. pp. 157 et s. ; TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 7^{ème} éd., 2018, 982 p., spéc. pp. 207 et s. En 2012, les auteurs

Nous nous proposons ici de réexaminer cette question au regard du développement actuel de l'intégration fiscale européenne. Après quelques considérations méthodologiques préliminaires (1), nous examinerons successivement la possibilité d'une compétence en matière de procédures fiscales internationales (2) et d'allocation des bases taxables (3).

1. Considérations méthodologiques préliminaires

581. Appréciation de l'affectation.- Dans la mesure où la compétence « fiscale » interne fondée sur le marché intérieur n'est pas une compétence exclusive mais une compétence partagée dont on ne peut pas considérer qu'elle ait fait l'objet d'un exercice exhaustif²⁷⁰⁰, l'affectation des règles communes ne peut pas être présumée²⁷⁰¹. Ce critère sera néanmoins rempli si les règles internes concernent les États tiers²⁷⁰², si elles couvrent largement le domaine concerné²⁷⁰³ ou, à défaut, si l'existence d'une contradiction entre l'accord international envisagé et les règles communes est avérée²⁷⁰⁴.

582. Typicité conventionnelle en matière fiscale.- Bien que la conclusion d'accords internationaux ne soit en principe soumise à aucun formalisme – de sorte que les acteurs internationaux sont libres de conclure des conventions de toutes natures – la matière fiscale obéit en pratique à une certaine typicité. À cet égard, l'instrument fiscal

identifiaient trois domaines susceptibles de déclencher une compétence externe exclusive : la fiscalité des fusions, l'échange d'informations en lien avec le mécanisme de la directive « épargne » et la lutte contre la fraude. En 2018, les auteurs indiquent deux domaines : la fiscalité des fusions et la lutte contre le BEPS (ce qui comprend à la fois des mesures de fond, comme les dispositifs anti-hybrides inclus dans l'ATAD, et de procédure, comme la transparence).

²⁷⁰⁰ En ce sens, voir notamment les conclusions de l'Avocat général sous l'affaire CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *N Luxembourg e.a.*, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134, point 73.

²⁷⁰¹ CJCE, 15 novembre 1994, *Accords annexés à l'accord OMC*, avis 1/94, *Rec. p. I-5267* ; voir aussi CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Suède (« Open skies »)*, aff. C-468/98, *Rec. p. I-9575*.

²⁷⁰² CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Suède (« Open skies »)*, aff. C-468/98, *Rec. p. I-9575*, point 78 reprenant CJCE, 19 mars 1993, *Convention n° 170 de l'OIT*, avis 2/91, *Rec. p. I-1061*, point 25. Pour plus de détails, voir *supra*, § 569.

²⁷⁰³ *Id.*

²⁷⁰⁴ CJCE, 7 février 2006, *Nouvelle convention de Lugano*, avis 1/03, *Rec. p. I-1145*, point 126.

international le plus emblématique est la convention dite « de double imposition » (« *double tax treaty* ») dont l'objet essentiel est d'éviter la double imposition (mais aussi, de plus en plus souvent, l'évasion fiscale) en répartissant les droits d'imposer entre les parties signataires et en organisant une coopération administrative en matière d'assiette et de recouvrement²⁷⁰⁵. Des accords de moindre envergure, restreints à la coopération procédurale en matière d'assiette et/ ou de recouvrement, sont également envisageables.

Nous évaluerons si les règles communes adoptées par l'Union européenne pour assurer la cohérence des systèmes fiscaux des États membres peuvent être affectées par de tels accords – auquel cas leur existence déclencherait un « effet *AETR* » et donc une compétence externe –, en commençant par les aspects procéduraux.

2. *Accords de coopération procédurale*

583. Hypothèse : conclusion d'un accord d'échange d'informations.- Dans la pratique internationale, les États peuvent conclure des « *tax information exchange agreements* » ou « *TIEAs* ». Leur contenu fait écho à celui de la directive « coopération administrative »²⁷⁰⁶ applicable aux relations intra-européennes et il s'agit alors de déterminer si ce type d'accord est susceptible d'affecter les règles internes.

S'il faut bien convenir que la directive « coopération administrative »²⁷⁰⁷ discipline essentiellement les relations intra-européennes, certaines de ses dispositions abordent tout de même la question des « relations avec les pays tiers », notamment son article 24 qui précise les modalités de transmission « triangulaire » des informations obtenues avec des États tiers, ou encore son article 19 qui prévoit l'extension aux autres États membres de l'éventuelle coopération plus étendue qu'un État accorderait à un pays

²⁷⁰⁵ Les conventions fiscales peuvent s'appliquer aux impôts sur le revenu des personnes physiques et morales et sur la fortune (hypothèse la plus classique) mais aussi aux impôts sur les successions.

²⁷⁰⁶ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (dite « coopération administrative »), *JOUE* n° L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12.

²⁷⁰⁷ *Id.*

tiers. En outre, depuis sa révision de 2016, elle établit aussi à la charge des personnes morales une obligation de transmission des déclarations pays par pays (« *country-by-country reports* ») dont les modalités d’articulation avec les règles des États tiers sont précisées²⁷⁰⁸.

Plus généralement, on peut également considérer que ce texte, dont le champ d’application est très étendu, couvre largement le domaine de la coopération administrative en matière d’assiette. Par conséquent, une compétence externe (exclusive) de l’Union devrait pouvoir être reconnue sur ces questions, ce qu’une partie de la doctrine tend à soutenir²⁷⁰⁹.

584. Hypothèse : conclusion d’une convention d’assistance en matière de recouvrement (le cas échéant associée avec l’assistance en matière d’assiette).- Si l’on envisage à présent la conclusion d’accords internationaux en matière de recouvrement, un parallèle avec la directive « recouvrement de créances »²⁷¹⁰ s’impose. Ce texte ne contient aucune référence aux pays tiers, de sorte que ce motif d’affectation doit être écarté. En revanche, il harmonise assez largement le domaine sur lequel il porte, de sorte que l’on pourrait éventuellement considérer que le terrain est « largement occupé » par les règles communes. Suivant cette logique, un risque d’affectation – et, par conséquent, une compétence externe de l’Union – ne peut être exclu.

585. Conclusion intermédiaire.- Selon nous, il ressort des considérations précédentes que les règles de cohérence d’ordre procédural applicables *in foro interno* sont susceptibles de matérialiser une occupation significative du terrain qu’elle saisissent. Par conséquent, lorsqu’un accord international est envisagé sur ce type de

²⁷⁰⁸ Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal (dite « CbCR »), *JOUE* n° L 145 du 3 juin 2016, pp. 8-21.

²⁷⁰⁹ TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. pp. 157 et s. ; TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 7^{ème} éd., 2018, 982 p., spéc. pp. 207 et s.

²⁷¹⁰ Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l’assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (dite « recouvrement de créances »), *JOUE* n° L 84 du 31 mars 2010, pp. 1-12.

question, le critère d'affectation des règles communes déclenchant un « effet *AETR* » pourrait être rempli et l'Union européenne pourrait bien posséder, théoriquement du moins, une compétence externe (exclusive)²⁷¹¹.

Un examen de même nature doit à présent être mené à propos des règles fiscales internationales de fond, ce qui, compte tenu de la typicité du droit fiscal international, évoque les conventions de double imposition.

3. *Conventions de double imposition*

586. Analyse morcelée.- Les conventions fiscales de double imposition contiennent en principe des règles de fond (allocation), d'une part, et quelques règles de procédure (assistance en matière d'assiette, assistance en matière de recouvrement et procédures de règlement des différends), d'autre part. Conformément à la méthode développée par la Cour de justice pour les accords complexes, il convient de morceler l'analyse en recherchant, pour chaque disposition contenue dans l'accord (ou groupe de dispositions thématiquement similaires), une éventuelle correspondance avec un texte de droit dérivé applicable sur le plan interne²⁷¹². Nous mènerons cette analyse en distinguant les conventions relatives à l'impôt sur le revenu et la fortune, qui sont les plus communes (a) et les conventions en matière de successions, plus rares (b).

a) *Conventions relatives à l'impôt sur le revenu et la fortune*

587. Aspects procéduraux.- Les conventions fiscales relatives à l'impôt sur le revenu et la fortune contiennent des dispositions d'ordre procédural d'assistance en matière d'assiette (échange d'informations ; article 26 du modèle OCDE), de

²⁷¹¹ En ce sens, voir TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 159 ; TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 7^{ème} éd., 2018, 982 p., spéc. pp. 207 et s.

²⁷¹² Un exemple de cette méthode de « découpage » de l'accord se trouve dans l'avis CJUE, 16 mai 2017, *Accord de libre-échange avec Singapour*, avis 2/15, ECLI:EU:C:2017:376. Sur cette méthode, bien affirmée dans la jurisprudence récente (notamment à partir de l'avis 2/15 précité) mais moins perceptible dans la jurisprudence antérieure, voir DONY (M.), « Retour sur les compétences externes implicites de l'Union », *Cahiers de droit européen*, 2018, n° 1, pp. 109-176, spéc. p. 156.

recouvrement (article 27 du modèle OCDE) et de règlement amiable des différends (article 25 du modèle OCDE). En ce qui concerne les deux premiers aspects, nous renvoyons aux conclusions dressées dans le paragraphe précédent qui sont transposables. Le troisième aspect, quant à lui, doit être apprécié au regard de la directive « règlement des différends »²⁷¹³ et, dans une certaine mesure, la convention d'arbitrage²⁷¹⁴. Ces textes n'abordent pas les relations avec les États tiers ; en revanche, ils organisent de façon très précise les procédures de règlement des différends concernant les doubles impositions, de sorte qu'il n'est pas exclu de considérer, selon l'un des critères retenus par la jurisprudence *Open skies*²⁷¹⁵ (2002), qu'ils couvrent largement ce domaine. Autrement dit, tous les aspects procéduraux des conventions fiscales semblent susceptibles de satisfaire au critère d'affectation des règles communes, même en l'absence de contradiction avérée, et pouvoir relever, en théorie, d'une compétence exclusive de l'Union européenne.

588. Dividendes, intérêts, redevances.- Sur le terrain des règles de fond, les articles 10, 11 et 12 du modèle OCDE, qui répartissent les droits d'imposer sur les dividendes, intérêts et redevances, trouvent une correspondance avec les directives « mère-fille »²⁷¹⁶ et « intérêts-redevances »²⁷¹⁷ qui mettent elles aussi en place des règles d'allocation des compétences fiscales. Peut-on considérer que ces deux directives occupent significativement le terrain ? En premier lieu, on relèvera que ces deux textes

²⁷¹³ Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne (dite « règlement des différends »), *JOUE* n° L 265 du 14 octobre 2017, pp. 1-14.

²⁷¹⁴ Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées (dite « Convention d'arbitrage »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 10-24.

²⁷¹⁵ CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-466/98, *Rec.* p. I-9427 ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Danemark*, aff. C-467/98, *Rec.* p. I-9519 ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Suède*, aff. C-468/98, *Rec.* p. I-9575 ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Finlande*, aff. C-469/98, *Rec.* p. I-9627 ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Luxembourg*, aff. C-472/98, *Rec.* p. I-9741 ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Autriche*, aff. C-475/98, *Rec.* p. I-9797 ; CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Allemagne*, aff. C-476/98, *Rec.* p. I-9855.

²⁷¹⁶ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9 remplacée par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

²⁷¹⁷ Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (dite « intérêts-redevances »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

n'abordent pas les relations avec les États tiers²⁷¹⁸ ; elles n'occupent donc pas le terrain à ce titre. En second lieu, ces textes ne disciplinent que partiellement le régime fiscal des flux financiers qu'ils ciblent puisque leur application est limitée aux seules sociétés (à l'exclusion des personnes physiques) et dépend de seuils de participations en-deçà desquels leurs dispositions ne sont pas applicables²⁷¹⁹. L'occupation du terrain apparaît ainsi trop parcellaire pour supposer un risque d'affectation de ces règles par les dispositions d'une convention fiscale portant sur l'imposition des dividendes, des intérêts et des redevances. Seule une affectation effective et concrète pourrait alors faire obstacle à la compétence des États sur ces aspects et déclencher une compétence externe exclusive de l'Union européenne. On peine toutefois à l'imaginer, dès lors que les champs d'application territoriale respectifs des deux corps de règles ne se superposent pas²⁷²⁰.

Les modalités d'inclusion d'une extension des directives « mère-fille »²⁷²¹ et « intérêts-redevances »²⁷²² dans l'accord « *Savings* » UE-Suisse²⁷²³ confirment d'ailleurs cette thèse. À l'époque, cette initiative avait suscité des interrogations quant à la compétence de l'Union européenne. Or, en dépit de la correspondance presque parfaite entre les dispositions internationales envisagées et les directives internes²⁷²⁴, le risque

²⁷¹⁸ Sur ce point, voir RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p., spéc. p. 115 qui envisage quelques hypothèses dans lesquelles – au moyen d'une approche particulièrement constructive – on pourrait considérer que ces textes régissent les relations avec les États tiers. L'auteur lui-même se montre sceptique à leur égard et nous le suivons en ce sens.

²⁷¹⁹ Pour rappel, la directive « mère-fille » ne s'applique qu'au-delà d'un seuil de participation de 10 % ; la directive « intérêts-redevances » s'applique aux sociétés liées par des liens de plus de 25%.

²⁷²⁰ L'importance de la prise en compte du champ d'application territoriale des règles envisagées dans le cadre de l'appréciation d'un éventuel chevauchement est mise en lumière dans les avis CJUE, 16 mai 2017, *Accord de libre-échange avec Singapour*, avis 2/15, ECLI:EU:C:2017:376 et CJUE, 14 février 2017, *Traité de Marrakech sur l'accès aux œuvres publiées*, avis 3/15, ECLI:EU:C:2017:11.

²⁷²¹ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (dite « mère-fille » ou « mère-filiale »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9 remplacée par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

²⁷²² Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (dite « intérêts-redevances »), *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

²⁷²³ Pour rappel, l'art. 15 de l'accord « *Savings* » UE-Suisse de 2004 (aujourd'hui art. 9 de l'accord de 2015) prévoit une extension partielle, aux relations entre les États membres et la Suisse, des régimes prévus par les directives « mère-fille » et « intérêts-redevances ».

²⁷²⁴ Contrairement aux art. 10, 11 et 12 d'une convention fiscale suivant le modèle OCDE, qui couvrent un domaine plus large que les directives puisqu'ils s'appliquent à tous les flux de dividendes, sans condition de

d'affectation semblait suffisamment incertain pour que le Conseil prenne soin de préciser que « la Communauté *ne possède pas de compétence exclusive* pour conclure un accord avec la Suisse sur le traitement fiscal des paiements de dividendes, d'intérêts et de redevances, conformément à l'article 15 du projet d'accord »²⁷²⁵. Les délégations sont plutôt convenues, « à titre exceptionnel et sans que cela ne crée de précédent, [que] les États membres n'exerceront pas leur compétence dans ce cas précis »²⁷²⁶ en précisant que cette extension « n'a aucune incidence sur des accords bilatéraux en vigueur avec d'autres pays tiers et que les États membres conservent la compétence de conclure des accords bilatéraux avec d'autres pays tiers sur le traitement fiscal des paiements de dividendes, d'intérêts et de redevances entre sociétés »²⁷²⁷.

589. Correction de bénéfiques.- Quant à l'article 9 du modèle OCDE, qui encadre les corrections de bénéfiques entre entreprises associées (prix de transfert), il trouve, au niveau européen, un écho dans la « convention d'arbitrage »²⁷²⁸. Une difficulté liminaire tient à ce que cette convention ne se présente pas sous la forme d'un acte de droit dérivé classique mais revêt une nature internationale²⁷²⁹. Cette circonstance ne nous semble cependant pas empêcher d'y voir une « règle commune » au sens de la jurisprudence *AETR*²⁷³⁰ (1971) dès lors que cet instrument a été négocié sur la base de

seuil et sans limitation aux seules sociétés, l'article contenu dans l'accord UE-Suisse présente une correspondance presque exacte avec le champ d'application des directives. Il est donc plus aisé de conclure que cet accord international porte sur un domaine « occupé » au niveau interne.

²⁷²⁵ Proposition de décision du Conseil relative à la conclusion de l'accord entre la Communauté européenne et la Confédération suisse prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 sur l'imposition des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts et du protocole d'accord qui l'accompagne, COM(2004) 75 final (emphase ajoutée par nos soins).

²⁷²⁶ *Ibid.* À noter toutefois que cet accord peut être perçu comme un « cheval de Troie » qui permet à l'Union d'exercer la même compétence à l'égard d'autres États tiers. Voir en ce sens PISTONE (P.), « Towards European International Tax Law », *EC Tax Review*, 2005, n° 1, pp 4-9, spéc. p. 9 ; PISTONE (P.), « L'impact du droit européen sur les relations avec les pays tiers en matière de fiscalité directe », *Revue du droit de l'Union européenne*, 2006, n° 4, pp. 841-864, spéc. *in fine*.

²⁷²⁷ *Ibid.* À noter toutefois que les conventions bilatérales préexistantes plus favorables ne sont pas affectées par l'art. 15, qui se présente comme un standard minimal, tandis que les conventions moins favorables sont neutralisées. Rien n'est précisé en revanche à propos des conventions futures.

²⁷²⁸ Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfiques d'entreprises associées (dite « Convention d'arbitrage »), *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 10-24.

²⁷²⁹ Sur l'identification (ou non) de « règles communes » résultant d'accords internationaux, voir les divergences doctrines rapportées dans DONY (M.), « Retour sur les compétences externes implicites de l'Union », *Cahiers de droit européen*, 2018, n° 1, pp. 109-176, spéc. pp. 163-164 et références citées.

²⁷³⁰ CJCE, 31 mars 1971, *Commission c. Conseil* (« *AETR* »), aff. 22/70, *Rec.* p. 263.

l'article 220 TCEE et fait partie de l'acquis communautaire²⁷³¹. C'est sur la base de cette prémisse que nous poursuivrons l'analyse. Sur le fond, on observera que la convention d'arbitrage n'aborde pas le problème des relations avec les États tiers mais, dans la mesure où elle couvre de façon très complète la question de la correction des bénéfices entre entreprises associées, il n'est pas exclu de conclure à une occupation de terrain suffisante pour supposer un risque d'affectation et, par voie de conséquence, une compétence externe de l'Union en la matière, sans exiger une affectation effective.

590. Mécanismes anti-abus.- La plupart des dispositions de fond contenues dans les conventions fiscales, qu'elles soient ou non accompagnées de clauses anti-abus (par exemple des dispositions anti-hybrides, clauses d'imposition effective, etc.), soulèvent la question de leur interférence avec la directive « ATAD »²⁷³². À cet égard, la présomption de risque d'affectation fondée sur le fait qu'une règle commune traite la question des relations avec les États tiers apparaît tout à fait pertinente dès lors que ce texte aborde largement le sujet. Une difficulté provient toutefois de ce que la directive « ATAD »²⁷³³ ne propose, en principe, que des standards minimaux²⁷³⁴. Or, d'après l'avis 2/91²⁷³⁵ (1993), les accords internationaux portant sur des domaines régis par des directives minimales offrant aux États membres la possibilité d'arrêter des normes plus sévères (par opposition à des directives très détaillées) continuent de relever de la compétence externe des États membres pourvu que leurs dispositions ne soient pas véritablement contraires à la directive en question²⁷³⁶. On observera néanmoins que, dans le cas de la directive « ATAD »²⁷³⁷, les standards minimaux qu'elle contient sont

²⁷³¹ La convention d'arbitrage comporte bien une référence à l'art. 220 TCEE ; elle requérait la ratification de tous les États membres pour entrer en vigueur (art. 18). À chaque élargissement, les nouveaux États entrants doivent y adhérer (Code de conduite de 2009, point 9 ; confirmé dans la proposition de directive COM(2016) 686 final). Pour des considérations générales sur la nature de la Convention d'arbitrage et son statut en droit de l'Union européenne, voir nos observations *supra* § 73 spéc. note 365.

²⁷³² Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14 (dite « directive ATAD 1 ») complétée par la directive (UE) 2017/952 du Conseil, du 29 mai 2017, modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, *JOUE* n° L 144 du 7 juin 2017, pp. 1-11 (dite « ATAD 2 »).

²⁷³³ *Ibid.*

²⁷³⁴ Art. 3 de la directive « ATAD ».

²⁷³⁵ CJCE, 19 mars 1993, *Convention n° 170 de l'OIT*, avis 2/91, *Rec.* p. I-1061.

²⁷³⁶ *Ibid.*, point 21.

²⁷³⁷ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur dite

en réalité particulièrement détaillés et que la marge de manœuvre des États membres reste, sur la plupart des sujets abordés, restreinte²⁷³⁸. C'est pourquoi il ne nous semble pas exclu de pouvoir reconnaître, malgré tout, une possibilité d'affectation des règles internes sans avoir à constater une contradiction effective.

591. En cas d'adoption de l'AC(C)IS.- À titre complémentaire et prospectif, il nous faut enfin envisager le cas des projets ACIS²⁷³⁹ et ACCIS²⁷⁴⁰ encore en discussion. En effet, si ces textes venaient à être adoptés, ils étendraient considérablement le degré de « couverture » du terrain interne correspondant aux conventions fiscales internationales dès lors qu'ils prévoient des règles d'assiette associées, le cas échéant, à des règles d'allocation. En outre, ces projets abordent substantiellement la question des relations avec les États tiers. Dès lors, même si ces règles sont limitées à la fiscalité des sociétés, leur adoption pourrait conduire au déclenchement d'une compétence exclusive²⁷⁴¹.

« ATAD 1 »), JOUE n° L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14 complétée par la directive (UE) 2017/952 du Conseil, du 29 mai 2017, modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers (dite « ATAD 2 »), JOUE n° L 144 du 7 juin 2017, pp. 1-11.

²⁷³⁸ Les considérants de la première directive « ATAD » (2016/1164) évoquent différentes possibilités. En ce qui concerne la limitation de la déductibilité des intérêts, les États membres peuvent abaisser le seuil financier (par exemple 20% au lieu de 30% de l'EBITDA ; cons. 8). En ce qui concerne l'exit tax, les États membres peuvent par exemple demander aux contribuables concernés de faire figurer les informations nécessaires à l'évaluation de la plus-value dans une déclaration spécifique (cons. 10). Pour la clause anti-abus générale, les États membres ne sont pas empêchés d'appliquer des sanctions supplémentaires (cons. 11). Pour les règles CFC, il est loisible aux États membres d'abaisser le seuil de contrôle ou d'utiliser un seuil plus élevé en comparant l'impôt réel sur les sociétés et l'impôt sur les sociétés qui aurait été prélevé dans l'État membre du contribuable (cons. 12). Cela étant, l'harmonisation reste tout de même très intense ; sur ce sujet, voir notamment les observations formulées par RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.) et LEROY (V.), « Adoption formelle de la directive anti-évasion fiscale : premier aperçu », *Revue de droit fiscal*, 2016, n° 29, pp. 8-12. Les auteurs indiquent, au sujet de la clause de standard minimal : « La question de sa portée effective a posé question notamment lors d'une conférence organisée le 27 mai 2016 par le MEDEF. Il semble que, hormis le cas particulier de la règle de limitation des intérêts jusqu'en 2024, la directive ne permet pas aux États membres de ne pas la transposer au motif qu'ils auraient déjà dans leur droit interne des mesures plus sévères poursuivant le même objectif mais fondées sur des mécanismes différents. En effet, la directive est une mesure d'harmonisation. Ses considérants traduisent assez clairement ce que signifie ce concept de protection minimale en identifiant, pour chaque disposition, les marges de manœuvre dont disposent les États membres ».

²⁷³⁹ COM(2016) 685 final.

²⁷⁴⁰ *Ibid.*

²⁷⁴¹ Dans le sens d'une compétence externe de l'Union suite à l'adoption du projet ACCIS, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.) et TRAVERSA (E.), « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne », in DUBOUT (É.), MARTUCCI (F.) et DE LA ROSA (S.), *L'Union européenne et le fédéralisme économique : discours et réalités*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2015, 461 p., pp. 343-379, spéc. p. 356.

592. Conclusion intermédiaire.- À ce stade de la démonstration, il apparaît que l'Union européenne pourrait bien posséder, en théorie du moins, une compétence externe (exclusive) de type « *AETR* » sur certains aspects des conventions fiscales de double imposition concernant l'impôt sur le revenu et la fortune. Tel est le cas notamment pour les obligations correspondant aux articles 25, 26 et 27 du modèle OCDE (dispositions procédurales) auxquelles on peut sans doute adjoindre celles correspondant à l'article 9 du modèle OCDE (correction de bénéficiaires entre entreprises associées). En revanche, les engagements équivalents aux articles 10, 11 et 12 OCDE (flux financiers) ou ceux qui ne correspondent à aucune règle européenne (autres articles des conventions fiscales comme ceux sur les gains en capital, l'imposition des pensions, des jetons de présence etc.) devraient continuer de relever de la seule compétence des États membres²⁷⁴². Par conséquent, d'un point de vue théorique et sans préjuger de l'acceptabilité politique d'une telle position, la conclusion de conventions fiscales de double imposition en matière d'impôt sur le revenu et la fortune devrait nécessiter la participation de l'Union aux négociations et aboutir à la signature d'accords mixtes²⁷⁴³.

Il n'en va toutefois pas de même pour les conventions fiscales en matière de succession et donations dont le cas est beaucoup plus simple que celui qui vient d'être examiné.

b) Conventions fiscales relatives aux successions et donations

593. Absence de compétence.- Les conventions fiscales en matière de successions et donations²⁷⁴⁴ portent sur des questions qui ne font pas l'objet de règles communes

²⁷⁴² Sous réserve qu'ils ne mettent pas en péril les règles européennes communes.

²⁷⁴³ Dans le sens d'une compétence partagée, voir par exemple TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 159 ; TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 7^{ème} éd., 2018, 982 p., spéc. pp. 209-210 ; HEIDENBAUER (S.) et SCHUCH (J.), « Member State of Community Competence – Who is Competent to Conclude Double Tax Conventions with Third Countries? », in LANG (M.), STARINGER (Cl.) et SCHUCH (J.) (dir.), *Tax Treaty and EC Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2007, 359 p., pp. 331-352 ; HAMAEEKERS (H.), « Corporate Tax Policy and Competence of the European Community: An EC Tax Convention with Non-Member States? », *European taxation*, 1990, n° 12, pp. 358-361.

²⁷⁴⁴ Voir le modèle OCDE de convention de double imposition concernant les successions et les donations, Rapport du comité des affaires fiscales de l'OCDE, 1982.

« correspondantes » sur le plan interne à l'Union. En effet, si les institutions européennes ont encadré certains aspects de droit international privé pour les successions transfrontalières²⁷⁴⁵, elles ont exclu la fiscalité du champ d'application de ces règles²⁷⁴⁶. En matière de fiscalité des successions, n'ont été produits que quelques textes de *soft law*²⁷⁴⁷ dépourvus de caractère contraignant et qui ne sont pas suffisants pour déclencher un « effet *AETR* ». En revanche, pour les mêmes raisons que celles évoquées ci-dessus, il est possible d'envisager un tel effet – et donc une compétence externe de l'Union – au titre des règles procédurales que ces instruments contiennent. Cela supposerait néanmoins – là encore, sans prétendre qu'il s'agisse d'une piste politiquement envisageable pour l'instant – la conclusion de conventions mixtes²⁷⁴⁸.

²⁷⁴⁵ Voir notamment le règlement (UE) n° 650/2012 du Parlement européen et du Conseil du 4 juillet 2012 relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen, *JOUE* n° L 201 du 27 juillet 2012, pp. 107-134.

²⁷⁴⁶ Art. 1 du règlement (UE) n° 650/2012, précité.

²⁷⁴⁷ Commission européenne, 15 décembre 2011, *Lever les obstacles transfrontaliers liés aux droits de succession au sein de l'Union*, COM(2011) 864 final ; Commission européenne, 15 décembre 2011, *Recommandation relative aux mesures permettant d'éviter la double imposition des successions*, COM(2011) 856 final, *JOUE* n° L 336, 20 décembre 2011, pp. 81-84.

²⁷⁴⁸ Dans le sens d'une compétence partagée, voir par exemple TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p., spéc. p. 159 ; TERRA (B.) et WATTEL (P.), *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 7^{ème} éd., 2018, 982 p., spéc. pp. 207 et s. ; HEIDENBAUER (S.) et SCHUCH (J.), « Member State of Community Competence – Who is Competent to Conclude Double Tax Conventions with Third Countries? », in LANG (M.), STARINGER (Cl.) et SCHUCH (J.) (dir.), *Tax Treaty and EC Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2007, 359 p., pp. 331-352 ; HAMAEEKERS (H.), « Corporate Tax Policy and Competence of the European Community: An EC Tax Convention with Non-Member States? », *European taxation*, 1990, n° 12, pp. 358-361.

Conclusion du Chapitre 2

594. L'identité de l'Union européenne en tant que potentialité.- L'existence d'une identité propre de l'Union européenne suppose son unité²⁷⁴⁹ et sa cohésion²⁷⁵⁰. Pour aboutir pleinement, ces qualités doivent se manifester tant sur le plan intra-européen – en exigeant la solidarité et l'interdépendance des systèmes nationaux – que sur le plan externe, en suggérant l'action de l'Union elle-même sur la scène internationale. Le caractère profondément composite de l'Union représente un défi juridique et politique majeur à ces deux égards, *a fortiori* dans une matière souveraine comme la fiscalité²⁷⁵¹. Les mouvements de cohérence formelle et matérielle qui structurent le droit de l'Union européenne se présentent néanmoins comme des instruments utiles au développement et au renforcement de la cohésion interne et externe de l'organisation régionale, du moins en théorie, en attendant que la pratique se saisisse pleinement de ces potentialités.

595. Contribution de la cohérence à l'approfondissement de la solidarité interne.- L'unité sur le plan interne suppose de substituer aux rapports interétatiques classiques fondés sur la réciprocité un « droit de solidarité »²⁷⁵² suggérant

²⁷⁴⁹ Sur le lien entre unité et identité, voir LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 5-13, spéc. p. 6 ; DELCHER (É.), « La notion d'unité au-delà de l'Union », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2017, pp. 211-225. Sur l'idée de droit communautaire comme droit unitaire, voir CONSTANTINESCO (L.), « La spécificité du droit communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1966, n° 1, pp. 1-30, spéc. p. 15. Sur le lien entre unité et identité, voir LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 5-13, spéc. p. 6 ; DELCHER (É.), « La notion d'unité au-delà de l'Union », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2017, pp. 211-225. Sur l'importance de la notion d'unité pour saisir la réalité d'un projet agrégatif juridico-politique, voir LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 5-13.

²⁷⁵⁰ Sur l'unité comme « projet cohésif » (en l'occurrence au niveau de l'État), voir LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 5-13, spéc. pp. 7 et s.

²⁷⁵¹ La fiscalité est une matière qui reste, en principe, de la compétence des États membres ; CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec. p.* I-225, point 21.

²⁷⁵² PESCATORE (P.), *Droit international et droit communautaire. Essai de réflexion comparative*, Nancy, Centre européen universitaire de Nancy, 1969, 32 p., spéc. p. 11. La différence entre les logiques du droit international et du droit de l'Union est souvent soulignée en insistant sur la « carence des solidarités » caractérisant la société internationale ; voir en ce sens BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79, spéc. 54 reprenant la formule de Charles De Visscher. À noter que si le principe de réciprocité est exclu pour l'exécution du droit de l'Union par les

l'interdépendance et des intérêts communs²⁷⁵³. Or, bien que la prescription de solidarité soit au fondement du projet européen²⁷⁵⁴, elle se heurte parfois à des difficultés de concrétisation, notamment en matière économique et financière, domaine auquel la fiscalité se rattache. La cohérence matérielle autour des libertés de circulation présente alors l'intérêt d'orienter les États membres vers une plus grande interdépendance systémique, en contraignant implicitement les fisces nationaux à la coopération administrative. Quant à l'objectif d'une concurrence saine, qui sous-tend le droit des aides d'État et les initiatives de lutte contre la concurrence fiscale dommageable, il répond à l'idée de solidarité substantielle en autorisant une meilleure cohésion économique et territoriale au sein de l'Union et en empêchant les États de se desservir mutuellement. Les dynamiques de cohérence interne à l'Union permettent ainsi de renforcer l'unité et contribuent, par voie de conséquence, à l'affirmation de l'identité de l'Union²⁷⁵⁵.

États membres, cette notion structurante des rapports interétatiques irrigue encore parfois l'esprit de certaines règles. Sur l'idée de réciprocité en droit de l'Union européenne, voir DERO (D.), *La réciprocité et le droit des Communautés et de l'Union européennes*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2006, 571 p. Sur les divergences entre droit international et droit de l'Union européenne, voir aussi BLANQUET (M.), « L'Union européenne en tant que système de solidarité : La notion de solidarité européenne », in HECQUARD-THÉRON (M.) (dir.), *Solidarité(s) : perspectives juridiques, Actes du colloque organisé les 3 et 4 mars 2008*, Toulouse, Presses universitaires de Toulouse, 2009, 374 p., pp. 155-195.

²⁷⁵³ Cette double signification (interdépendance et intérêt commun) se retrouve chez plusieurs auteurs, voir NEFRAMI (E.), « La solidarité et les objectifs d'action extérieure de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 137-154 ; BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79 ; BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37 ; LEVADE (A.), « La valeur constitutionnelle du principe de solidarité », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 41-52.

²⁷⁵⁴ Voir en ce sens CJCE, 10 décembre 1969, *Commission c. France*, aff. jtes 6/69 et 11/69, *Rec. p.* 523, point 16 : « la solidarité [...] est à la base [...] de l'ensemble du système communautaire » ; CJCE, 29 juin 1978, *B.P. c. Commission*, aff. 77/77, *Rec. p.* 1513, point 15 : « principe de la solidarité communautaire, inscrit parmi les fondements de la Communauté ». Voir aussi BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37 ; l'auteur présente la solidarité comme la « pierre angulaire du système juridique de l'Union européenne ».

²⁷⁵⁵ BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79, spéc. p. 65.

596. Intérêt de la cohérence interne pour le développement d'une compétence fiscale externe de l'Union européenne.- D'un point de vue externe, l'identité de l'Union européenne suggère de dépasser la simple homogénéité des attitudes fiscales nationales, étudiée dans le chapitre précédent, pour envisager plutôt une véritable unité « juridique »²⁷⁵⁶ matérialisée par l'action de l'organisation elle-même sur la scène internationale. Un tel développement en matière fiscale suppose l'existence d'une compétence externe de l'Union en ce domaine, ce à quoi les dynamiques de cohérence fiscale formelle et matérielle contribuent. D'une part, la réalisation de la cohérence peut être l'occasion d'attribuer directement une compétence externe à l'Union, comme ce fut le cas avec l'accord *Savings* UE-Suisse²⁷⁵⁷. D'autre part, et surtout, les règles de cohérence *in foro interno* sont aussi, dans une certaine mesure, de nature à fonder une compétence externe implicite de l'Union européenne puisqu'elles fournissent la base pour un « effet *AETR* »²⁷⁵⁸. Ainsi, à mesure que la cohérence interne s'enrichit, la pertinence d'une compétence externe s'amplifie.

597. Contribution à la construction de l'identité fiscale de l'Union européenne.- L'influence des règles d'articulation et des principes de convergence structurant les rapports fiscaux entre États membres sur la réalisation des ambitions identitaires de l'Union européenne est parfois indirecte, souvent d'intensité relative et, quoi qu'il en soit, absolument pas exclusive d'autres vecteurs efficaces. Cependant, dès lors que les dynamiques européennes de cohérence fiscale contribuent à renforcer la solidarité au sein de l'Union et fondent – bien qu'encore virtuellement – le développement d'une compétence fiscale de l'Union au plan international, il est permis de soutenir que la cohérence fiscale constitue l'un des instruments nécessaires au développement de l'identité fiscale de l'Union européenne.

²⁷⁵⁶ Une distinction entre identité juridique (qui recoupe la personnalité juridique) et identité matérielle (qui tient au contenu du droit) est proposée par MICHEL (V.), « Traité de Lisbonne », *Répertoire de droit européen*, 2010 (actualisation : juin 2013), § 12 et s.

²⁷⁵⁷ Accord entre la Communauté européenne et la Confédération suisse prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOUE* n° L 385 du 29 décembre 2004, p. 30. Voir aussi la décision de la Commission européenne du 10 février 2004, COM(2004) 75 final.

²⁷⁵⁸ CJCE, 31 mars 1971, *Commission c. Conseil* (« *AETR* »), aff. 22/70, *Rec.* p. 263.

Conclusion du Titre II

598. Identité fiscale européenne et identité fiscale de l'Union.- « Signal d'existence vis-à-vis de l'extérieur »²⁷⁵⁹, l'identité est ce qui permet de reconnaître et de distinguer – d'*identifier* – une personne ou un objet²⁷⁶⁰. En présence de plusieurs éléments destinés à former un « tout indissociable »²⁷⁶¹, elle évoque le partage de caractéristiques communes et suggère finalement une « conscience de l'identique »²⁷⁶² (identité-mêmeté²⁷⁶³). L'identité suppose également l'unicité et la spécificité de ce tout, c'est-à-dire sa différenciation d'avec l'extérieur²⁷⁶⁴ (identité-ipséité²⁷⁶⁵). En droit de l'Union européenne, y compris pour les questions fiscales, le processus identitaire peut ainsi être perçu de façon dédoublée : l'homogénéité des composantes de l'Union – sur les plans interne et externe – permet le développement d'une identité (fiscale) *européenne* que les États membres partagent, tandis que la tension progressive vers l'unicité juridique – en interne ou à l'international – déclenche l'émergence d'une identité (fiscale) *de l'Union* elle-même. En pratique, ces deux dynamiques sont parfois si connexes qu'il devient difficile de les distinguer totalement²⁷⁶⁶.

²⁷⁵⁹ CATALA (M.), « La Communauté à la recherche de son identité. De l'Europe des citoyens à la citoyenneté européenne [1957-1992] », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 83-101, spéc. p. 87.

²⁷⁶⁰ CORNU (G.) (dir.), *Vocabulaire Juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 13^{ème} éd., 2020, 1091 p., spéc. p. 513.

²⁷⁶¹ MEHDI (R.), « L'Union européenne ou les paradoxes d'une identité malheureuse », *Revue de l'Union européenne*, 2018, n° 9, pp. 496-506, spéc. p. 501 et note 49.

²⁷⁶² MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 143 citant FRANCK (R.), « Conclusions », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 113-120.

²⁷⁶³ RICŒUR (P.), *Soi-même comme un autre*, Paris, Seuil, 1990, 424 p., spéc. p. 13.

²⁷⁶⁴ MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 143.

²⁷⁶⁵ RICŒUR (P.), *Soi-même comme un autre*, Paris, Seuil, 1990, 424 p., spéc. p. 13.

²⁷⁶⁶ MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 143. À noter que cette distinction entre identité européenne et identité de l'Union peut être rapprochée de la distinction entre identité matérielle (identité du contenu) et identité juridique (personnalité juridique) qu'elle est susceptible de recouper ; sur la distinction entre identité matérielle et identité juridique, voir MICHEL (V.), « Traité de Lisbonne », *Répertoire de droit européen*, 2010 (actualisation : juin 2013), § 13 et s.

599. Rôle de la cohérence.- Les dynamiques de cohérence identifiées dans la première partie de la thèse apportent une contribution utile au développement identitaire de l'Europe fiscale. D'une part, l'articulation des systèmes fiscaux et leur convergence d'ensemble autour du projet d'« égale liberté »²⁷⁶⁷ recoupe des phénomènes d'harmonisation négociée ou concurrentielle qui renforcent l'homogénéité de l'ensemble considéré, tant en ce qui concerne les structures de ses composantes que leurs positionnements vis-à-vis des acteurs extérieurs. La cohérence oriente ainsi les systèmes fiscaux nationaux vers une identité « européenne » partagée. D'autre part, les mouvements de cohérence internes à l'Union impriment aux systèmes fiscaux plus de cohésion et d'interdépendance, les faisant tendre progressivement vers l'unicité. Tel est particulièrement le cas en matière de relations extérieures puisque la cohérence peut servir de base au développement – potentiel, du moins – d'une compétence externe de l'Union elle-même. Cet aspect est d'ailleurs crucial dès lors que l'identité ne prend souvent forme qu'à travers l'appréciation de l'extérieur. La cohérence se présente alors comme un instrument intéressant pour servir et soutenir le développement identitaire du système fiscal européen.

²⁷⁶⁷ DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 137-168, spéc. p. 138.

CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE

600. Rationalité légitimante et cohésion identitaire.- Au cours de cette seconde partie, nous avons démontré que les formes de cohérence fiscale formelle et matérielle qui structurent les rapports systémiques au sein de l'Union contribuent à légitimer le système fiscal européen et à forger son identité. En effet, en ce qui concerne la *légitimité* de l'Europe fiscale²⁷⁶⁸, la mise en cohérence des systèmes fiscaux des États membres permet à l'ensemble de tendre vers plus de justice fiscale entre individus et entre États. L'articulation logique et la convergence téléologique imposées par le droit de l'Union européenne se présentent comme des biais de protection et de concrétisation des principaux standards de justice fiscale, notamment les principes du respect de la capacité contributive du contribuable et de l'imposition en fonction de l'allégerance économique. En raison d'une focalisation prioritaire sur le décroisement des marchés nationaux et de la vocation du projet européen à dépasser le prisme étatique, les institutions se sont d'abord préoccupées de la justice interindividuelle. La question de l'équité inter-nations dans la répartition des droits d'imposer a fait l'objet d'une attention plus tardive, ce qui explique sans doute les apories encore nombreuses dans sa réalisation.

En ce qui concerne la construction identitaire du système fiscal européen²⁷⁶⁹, il semble qu'elle soit soutenue par les dynamiques de cohérence qui œuvrent à l'unité et à la

²⁷⁶⁸ Sur la légitimité de l'Union européenne et de son système juridique en général, voir QUERMONNE (J.-L.), *L'Europe en quête de légitimité*, Paris, Presses de Sciences Po, coll. La bibliothèque du citoyen, 2001, 127 p. ; HERVOUËT (F.), « Brèves réflexions à propos de la légitimité de l'Union européenne », in BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 229-243 ; BOUTAYEB (Ch.), « De la notion de légitimité en droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.), AUVRET-FINCK (J.), BERRAMDANE (A.) (dir.), *La Constitution, l'Europe et le droit : liber amicorum discipulorumque – Mélanges en l'honneur de Jean-Claude Masclet*, Paris, Publications de la Sorbonne, 2013, 1087 p., pp. 871-907 ; BALL (R.), *The Legitimacy of the European Union through Legal Rationality – Free Movement of Third Country Nationals*, London, Routledge, Coll. Routledge Research in EU Law, 2014, 363 p. ; AZOULAI (L.), « Intégration juridique et légitimité », in FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 311-340.

²⁷⁶⁹ Sur la problématique de l'identité en droit de l'Union européen général, voir notamment CATALA (M.), « La Communauté à la recherche de son identité. De l'Europe des citoyens à la citoyenneté européenne [1957-1992] », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 83-101 ; LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p. ; MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in

cohésion des systèmes fiscaux et les orientent progressivement vers la formation d'un « tout indissociable »²⁷⁷⁰. La combinaison d'une articulation systémique aboutie et d'une convergence téléologique efficace favorise en effet l'homogénéité technique au sein de l'Union ainsi que le rapprochement des attitudes fiscales extérieures des États membres ; cela permet de cultiver la « conscience de l'identique »²⁷⁷¹ indispensable à l'émergence d'une véritable identité européenne. Les dynamiques de cohérence fiscale formelle et matérielle permettent, en outre, de renforcer la solidarité des systèmes fiscaux nationaux. À cet égard, si l'unification est encore embryonnaire sur le plan interne, elle pourrait trouver une concrétisation plus marquante sur le plan externe dès lors que les initiatives de cohérence interne pourraient, sous certaines conditions, fonder le développement d'une compétence externe de l'Union en matière fiscale. En ce sens, la cohérence joue un rôle intéressant dans la construction d'une identité fiscale de l'Union elle-même.

601. Affirmation du système fiscal européen.- D'un point de vue théorique, la cohérence d'un ensemble correspond à une certaine « unité logique »²⁷⁷² qui remplit une double fonction, à la fois légitimante et identitaire. Pour autant, dans le cadre d'une étude consacrée à la fiscalité européenne et sur la base des éléments exposés dans cette partie, il ne s'agit pas de prétendre que la cohérence fiscale suffise pour satisfaire pleinement ces deux ambitions fondamentales, même lorsqu'on les appréhende de

LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161 ; MEHDI (R.), « L'Union européenne ou les paradoxes d'une identité malheureuse », *Revue de l'Union européenne*, 2018, n° 9, pp. 496-506 ; BLANQUET (M.), « Mêmes et ipsités constitutionnelles dans l'Union européenne » in GROVE-VALDEYRON (N.), BLANQUET (M.), DUSSART (V.) (dir.), *Mélanges en l'honneur du Professeur Joël Molinier*, Paris, L.G.D.J., 2012, 682 p., pp. 53-91.

²⁷⁷⁰ MEHDI (R.), « L'Union européenne ou les paradoxes d'une identité malheureuse », *Revue de l'Union européenne*, 2018, n° 9, pp. 496-506, spéc. p. 501 et note 49.

²⁷⁷¹ MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161, spéc. p. 143 citant FRANCK (R.), « Conclusions », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 113-120.

²⁷⁷² L'expression est reprise de MODERNE (F.), « Légitimité des principes généraux du droit et théorie du droit », *Revue française de droit administratif*, 1999, n° 4, pp. 722-742, se référant à la pensée de Hans Kelsen. Dans le même sens, voir DE BÉCHILLON (D.), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Éditions Odile Jacob, 1997, 302 p., spéc. pp. 246 et 261, citant OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p. ; SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10, spéc. p. 5 ; TROPER (M.), « Système juridique et État », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 29-44, spéc. p. 32.

manière sectorielle. La cohérence fiscale « à l'européenne » présente d'ailleurs des limites non négligeables qui rejaillissent sur son opérativité à ces égards. Il nous semble toutefois que la cohérence fiscale puisse être perçue comme *un* instrument – sans doute privilégié mais pas exclusif – au soutien des besoins politiques et identitaires entourant le processus d'intégration fiscale au niveau européen.

602. Vers l'affirmation du système juridique de l'Union européenne ?.- L'impôt est traditionnellement présenté comme un attribut régalien par excellence²⁷⁷³. Au-delà de son caractère dogmatique, cette perception s'explique pragmatiquement par le fait que la fiscalité est, pour un État, le moyen le plus direct et le plus efficace pour assurer son indépendance, en finançant sa puissance militaire et son administration²⁷⁷⁴ mais, en dehors de la sphère étatique, le raisonnement peut être repris et décliné pour d'autres entités politico-juridiques infra-étatiques ou supra-étatiques. Face au caractère si central de la fiscalité, on pourrait alors être tenté de lier l'affirmation du système fiscal européen – et la cohérence qui y contribue – à l'affirmation du système juridique de l'Union en général.

Le cas de l'Union européenne a cependant ceci de spécifique que le système fiscal européen que nous avons modélisé est déconnecté – pour l'essentiel – de la fonction budgétaire traditionnelle. L'extension conceptuelle envisagée semble alors perdre de sa pertinence. En réalité, cette hypothèse n'est pas si incongrue ; elle procède simplement d'un raisonnement plus modeste qui tient à ce que les qualités d'un sous-système sectoriel rejaillissent sur celles de l'ensemble plus vaste dans lequel il s'inscrit. En renforçant sa légitimité et son identité dans le domaine fiscal, l'Union européenne consolide son système juridique.

²⁷⁷³ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 1 et 4 citant également TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2^{ème} éd., 1975, 474 p., spéc. pp. 7-8 et 10-11 : les auteurs présentent le droit fiscal comme « le symbole par excellence des pouvoirs régaliens de l'État ». Voir aussi BUISSON (J.), « Impôt et souveraineté », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, pp. 25-31.

²⁷⁷⁴ PEZET (F.), *La fiscalité et le marché – De l'État fiscal à la fiscalité de marché*, thèse, Paris XII-UPEC, disponible à la bibliothèque de l'UPEC, 2017, 743 p., spéc. p. 2.

Conclusion générale

603. Cohérence et perception renouvelée de la question systémique en droit fiscal de l'Union européenne. En théorie du droit, la cohérence est la propriété essentielle des systèmes juridiques, à la fois condition fondamentale de leur existence et instrument privilégié de leur affirmation²⁷⁷⁵. Dans la première partie de cette étude consacrée au droit de l'Union européenne dans sa dimension fiscale, nous avons examiné les modalités d'agencement des systèmes fiscaux des États membres de l'Union afin d'en évaluer le degré de cohérence, avec pour objectif de vérifier la pertinence d'une hypothèse : l'existence d'un système européen de fiscalité directe. En effet, que l'on conçoive le système fiscal comme un ensemble cohérent d'énoncés fiscaux ou, plus restrictivement, comme un ensemble d'impôts, le recours à la notion de cohérence en tant qu'indicateur systémique permet de se départir de certaines objections itérativement formulées pour écarter la qualification de système et invite à une réflexion renouvelée.

D'un point de vue formel, tout d'abord, l'*articulation logique*²⁷⁷⁶ que suppose la cohérence est organisée de manière plus ou moins aboutie selon les pans du droit fiscal considérés mais, dans l'ensemble, nous avons pu montrer que les redondances (doubles impositions) et lacunes (doubles non-impositions) sont largement évitées au sein du

²⁷⁷⁵ Voir *ex mutlis* OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. p. 83 et s. ; CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. pp. 141-142 ; BERTEA (S.), « Looking for coherence within the European Community », *European Law Journal*, 2005, n° 2, pp. 154-172, spéc. p. 157 ; ARNAUD (A.-J.), « Système en sociologie du droit », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 598-600 ; voir également HOUTCIEFF (D.), « Essai de maïeutique juridique : la mise au jour du principe de cohérence », *La semaine juridique édition générale*, 2009, n° 47, pp. 42-48, qui estime que la cohérence du droit est un axiome.

²⁷⁷⁶ Sur la cohérence comme un impératif de logique, voir CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. pp. 123 et s. ainsi que pp. 136 et s. ; également MODUGNO (F.), « Sistema Giuridico », in *Enciclopedia giuridica fondata da Giovanni Trecciani*, vol. XXIX, Roma, 18 p., spéc. pp. 1-3. Sur l'idée de logique (principalement en lien avec le raisonnement juridique), voir BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. Analisi e diritto, 1994, 367 p., spéc. pp. 103-133 ; GARCIA MAYNEZ (E.), *Introducción a la lógica jurídica*, Mexico, Fondo de cultura económica, 1951, 257 p.

marché intérieur pour mieux se rapprocher de l'idéal de *single taxation*²⁷⁷⁷. Ensuite, dans une approche plus matérielle de la cohérence, nous avons établi que le droit de l'Union européenne imprimait aux systèmes fiscaux nationaux une *convergence téléologique*²⁷⁷⁸ intense autour du projet d'« égale liberté »²⁷⁷⁹ animant la construction européenne. En particulier, la libre circulation et la libre concurrence, qui constituent les deux piliers du marché intérieur²⁷⁸⁰ et concrétisent le principe d'égalité, apparaissent comme les vecteurs principaux de ce mouvement.

Certes, nous avons pu identifier des apories et des points d'achoppement tant sur le plan formel que matériel. Mais, dans la théorie des systèmes, la cohérence se présente davantage comme une perfection vers laquelle tendre que comme une exigence absolue²⁷⁸¹. Ainsi, la combinaison d'une articulation logique satisfaisante et d'une convergence téléologique intense des systèmes fiscaux nationaux – même avec des imperfections, tant qu'elles restent marginales et solubles – permet bel et bien de mettre en évidence, selon nous, l'existence d'un système fiscal européen²⁷⁸².

²⁷⁷⁷ Le *single taxation principle* est popularisé par AVI-YONAH (R.), « International Taxation of Electronic Commerce », *Tax Law Review*, 1997, n° 3, pp. 517-555. Cet article est le point de départ d'une réflexion que l'auteur continue d'élaborer dans des articles ultérieurs, voir AVI-YONAH (R.), « International Tax as International Law », *Tax Law Review*, 2004, n° 4, pp. 483-501 ; AVI-YONAH (R.), « Who Invented the Single Tax Principle? An Essay on the History of US Treaty Policy », *New York Law School Law Review*, 2014-2015, n° 2, pp. 305-315. Pour des études complètes sur ce sujet, voir DE LILLO (F.), « In search of Single Taxation: the Twilight of an Idol? », Université d'Amsterdam, 2017, 71 p. ; voir aussi DE LILLO (F.), « Chapitre 1 – In search of Single Taxation », in WHEELER (J.) (dir.), *Single Taxation*, Amsterdam, IBFD, 2018, 259 p., pp. 3-54. Plus anciennement, sur cette idée, voir aussi SDN, *Rapport sur la double imposition présenté au Comité Financier par MM. Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp*, 5 avril 1923, p. 9 ; CHRÉTIEN (M.), *Deux problèmes importants du droit fiscal international*, cours dispensé à l'Institut des hautes études internationales (IHEI), 1947-1948, 88 p., spéc. p. 25.

²⁷⁷⁸ Sur la cohérence dans sa dimension synergétique, voir MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. ainsi que ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147. Pour une étude détaillée du concept de systématicité matérielle, voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. p. 89 et s.

²⁷⁷⁹ DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 137-168, spéc. p. 138.

²⁷⁸⁰ STUYCK (J.), « Libre circulation et concurrence : les deux piliers du Marché commun », in DONY (M.) et DE WALSCHE (A.) (dir.), *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. II, Bruxelles, Bruylant, 1999, 1739 p., pp. 1477-1498

²⁷⁸¹ En ce sens voir CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. p. 142.

²⁷⁸² Voir OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p., spéc. p. 64 et s. ; voir SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243, se référant à

604. Cohérence et nouvelle perspective sur l'affirmation du système fiscal et juridique de l'Union européenne.- Dans la seconde partie de notre analyse, nous avons examiné si et comment, au-delà de sa fonction systémique, la cohérence fiscale au sein de l'Union pouvait servir l'affirmation du système fiscal ainsi identifié. D'un point de vue théorique, la cohérence œuvre à l'« unité logique »²⁷⁸³ du système ; elle consolide sa légitimité et précise son identité, deux enjeux trouvant une résonance particulière dans le contexte de l'Union européenne²⁷⁸⁴.

En partant du principe que *la légitimité* d'un ordre politico-juridique procède assez largement de sa capacité à réaliser l'idéal de justice²⁷⁸⁵, nous nous sommes interrogés

MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p. et ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147 ; CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p., spéc. p. 142.

²⁷⁸³ L'expression est reprise de MODERNE (F.), « Légitimité des principes généraux du droit et théorie du droit », *Revue française de droit administratif*, 1999, n° 4, pp. 722-742, se référant à la pensée de Hans Kelsen. Dans le même sens, voir DE BÉCHILLON (D.), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Éditions Odile Jacob, 1997, 302 p., spéc. pp. 246 et 261, citant OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p. ; SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10, spéc. p. 5 ; TROPER (M.), « Système juridique et État », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 29-44, spéc. p. 32.

²⁷⁸⁴ Sur l'importance de la problématique identitaire en droit de l'Union européenne, voir *ex multis* LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p. ; MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161 ; MEHDI (R.), « L'Union européenne ou les paradoxes d'une identité malheureuse », *Revue de l'Union européenne*, 2018, n° 9, pp. 496-506 ; CATALA (M.), « La Communauté à la recherche de son identité. De l'Europe des citoyens à la citoyenneté européenne [1957-1992] », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 83-101 ; BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 229-243. Sur la question de la légitimité, voir *ex multis* BOUTAYEB (Ch.), « De la notion de légitimité en droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.), AUVRET-FINCK (J.), BERRAMDANE (A.) (dir.), *La Constitution, l'Europe et le droit : liber amicorum discipulorumque – Mélanges en l'honneur de Jean-Claude Masclet*, Paris, Publications de la Sorbonne, 2013, 1087 p., pp. 871-907 ; BALL (R.), *The Legitimacy of the European Union through Legal Rationality – Free Movement of Third Country Nationals*, London, Routledge, Coll. Routledge Research in EU Law, 2014, 363 p. ; AZOULAI (L.), « Intégration juridique et légitimité », in FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 311-340 ; ROLAND (S.), « La légitimité du juge comme auteur du/de droit. L'exemple du juge communautaire ou comment poser la question de la légitimité du juge communautaire ? », in FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 191-230.

²⁷⁸⁵ En ce sens, voir BOBBIO (N.), « Sur le principe de légitimité », *Droits*, 2000, n° 32, pp. 147-155. On remarquera à ce propos que le *Petit Larousse* définit la légitimité comme « la qualité de ce qui est fondé en droit, en justice, ou en équité ». Voir aussi, pour un tel lien, CANDELA CASTILLO (J.), « La bonne

dans un premier temps sur l'intérêt de la cohérence fiscale à cet égard. Il est apparu que l'articulation optimale des systèmes fiscaux nationaux, associée à un cadre téléologique fort, pouvait contribuer à mieux réaliser et protéger la justice fiscale interindividuelle et interétatique. Dans un second temps, nous avons examiné le rôle de la cohérence au regard des ambitions *identitaires* de l'Europe²⁷⁸⁶ qui peuvent être déclinées en matière fiscale. Bien que dans des proportions variables selon l'angle d'analyse retenu, la cohésion systémique œuvre à l'unité et apparaît ainsi en mesure de soutenir utilement l'émergence d'une forme de fiscalité « à l'europpéenne » voire d'une identité fiscale de l'Union elle-même.

Il ne s'agit nullement de prétendre ici que la cohérence fiscale au sein du marché intérieur, qui d'ailleurs présente des limites comme nous venons de l'indiquer, est un outil exclusif et suffisant pour remplir cette double fonction de légitimation et d'identification. Elle se présente néanmoins comme un moyen de répondre aux besoins politiques et identitaires de l'Europe fiscale et, sans doute, plus largement, de l'Union européenne dans son ensemble.

605. Théorie du droit, fiscalité et droit de l'Union européenne : apports croisés.-

Au carrefour de plusieurs disciplines juridiques, l'étude de la cohérence des systèmes fiscaux en droit de l'Union européenne, telle que nous l'avons conçue, invitait naturellement à replacer les questions fiscales dans un cadre conceptuel théorique et philosophique plus vaste, que la technicité de la matière conduit parfois à reléguer au second plan. Inversement, elle fournissait, selon nous, l'occasion d'extraire certaines notions fondamentales de la sphère abstraite dans laquelle elles évoluent traditionnellement et de leur donner corps en mobilisant des exemples concrets.

En outre, le positionnement du sujet à l'intersection du droit fiscal et du droit de l'Union européenne – dans une discipline qu'il convient de nommer « droit fiscal de l'Union européenne » – permettait là encore une dualité de perspectives. Il s'agissait

gouvernance comprise comme intégration des principes de légitimité, efficacité et justice (référence spéciale à l'Union européenne) », *Revue du droit de l'Union européenne*, 2005, n° 2, pp. 239-271, spéc. pp. 244 et s.

²⁷⁸⁶ À cet égard, la *Déclaration sur l'identité européenne* du 14 décembre 1973 constitue un point marquant.

d'une part d'examiner comment le droit de l'Union européenne influence, modifie et remodèle les droits fiscaux nationaux en transformant, comme certains l'on fort bien démontré, la logique traditionnelle de l' « État fiscal » pour l'orienter vers celle d'une « fiscalité de marché »²⁷⁸⁷. Mais l'on pouvait aussi, d'autre part, s'essayer à coupler cette approche avec la perspective inverse, en explorant ce que l'appréhension – cohérente – des questions fiscales par le droit de l'Union européenne est susceptible d'apporter à l'Union elle-même et à son système politico-juridique, même si la décorrélation des dynamiques fiscales européennes de la fonction budgétaire ne rendait pas cette quête intuitive.

Dans un contexte juridique, politique et sociologique irrité par les crises financières et marqué par la volonté d'assainir les équilibres fiscaux internationaux, peut-être les prochaines décennies verront-elles l'impôt devenir un attribut non plus « régalien » mais « européen » par excellence²⁷⁸⁸.

²⁷⁸⁷ PEZET (F.), *La fiscalité et le marché – De l'État fiscal à la fiscalité de marché*, thèse, Paris XII-UPEC, disponible à la bibliothèque de l'UPEC, 2017, 743 p.

²⁷⁸⁸ MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p., spéc. p. 1 et 4 citant également TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2^{ème} éd., 1975, 474 p., spéc. pp. 7-8 et 10-11 : les auteurs présentent le droit fiscal comme « le symbole par excellence des pouvoirs régaliens de l'État ». Voir aussi BUISSON (J.), « Impôt et souveraineté », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, pp. 25-31.

Bibliographie thématique

I. Théorie du droit, philosophie du droit et philosophie générale

A. Dictionnaires et encyclopédies

ALLAND (D.) et RIALS (S.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 2003, 1649 p.

ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p.

BOBBIO (N.), *Contributi ad un dizionario giuridico*, Turin, Giappichelli, coll. Analisi e diritto, 1994, 367 p.

CORNU (G.) (dir.), *Vocabulaire Juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 13^{ème} éd., 2020, 1091 p.

JACOB (A.) (dir.), *Encyclopédie philosophique universelle*, Paris, Presses universitaires de France, 1989-1992, 5 tomes en 7 vol.

LALANDE (A.), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 11^{ème} éd., 1972, 1323 p.

B. Manuels, ouvrages généraux et monographies

ALCHOURRON (C.) et BULYGIN (E.), *Normative systems*, Vienne & New York, Springer, 1971, 208 p.

AQUIN (SAINT THOMAS D') : voir à **SAINT THOMAS D'AQUIN**

BENTHAM (J.), *Of Laws in general*, 1782.

BERGEL (J.-L.), *Méthodologie juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 2^{ème} éd., 2016, 453 p.

BOBBIO (N.), *Teoria dell'ordinamento giuridico*, Turin, Giappichelli, 1960, 218 p.

CARBONNIER (J.), *Droit et passion du droit sous la V^{ème} République*, Paris, Flammarion, 1996, 276 p.

CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, Paris, Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2^{ème} éd., 2016, 440 p.

COTTA (S.), *Il diritto come sistema di valori*, Cinisello Balsamo, San Paolo Edizioni, 2004, 176 p.

DE BÉCHILLON (D.), *Qu'est-ce qu'une règle de droit ?*, Paris, Éditions Odile Jacob, 1997, 302 p.

DE CONDILLAC (E. B.), *Traité des systèmes*, 1749.

DE TOCQUEVILLE (A.), *De la démocratie en Amérique*, 1835.

DE TOCQUEVILLE (A.), *L'ancien régime et la Révolution*, 1856.

DELMAS-MARTY (M.), *Pour un droit commun*, Paris, Éditions du Seuil, 1994, 305 p.

DWORKIN (R.), *L'empire du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Recherches politiques, 1994, 468 p.

DWORKIN (R.), *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Harvard University Press, 1977, 295 p.

FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p.

GARCIA MAYNEZ (E.), *Introducción a la lógica jurídica*, Mexico, Fondo de cultura economica, 1951, 257 p.

GAVAZZI (G.), *Delle antinomie*, Turin, Giappichelli, 1959, 183 p.

GRIFFIN-COLLART (E.), *L'égalité – Égalité et justice dans l'utilitarisme*, vol. 2, Bruxelles, Bruylant, coll. Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, 1974, 379 p.

GUASTINI (R.), *Leçons de théorie constitutionnelle*, trad. par V. Champeil-Desplats, Paris, Dalloz, coll. Rivages du droit, 2010, 269 p.

HABERMAS (J.), *Raison et légitimité : problèmes de légitimation dans le capitalisme avancé*, Paris, Éditions Payot, 1978, 212 p. ; trad. de *Legitimationsprobleme in Spätkapitalismus*, 1973.

HART (H.L.A.), *Le concept de droit*, trad. par M. Van de Kerchove, Bruxelles, Facultés universitaires Saint-Louis, coll. Générale, 2^{ème} éd., 2005, 344 p.

HUME (D.) *A Treatise of Human Nature*, 1740.

JELLINEK (G.), *L'État moderne et son droit*, Paris, Éditions Giard et Brière, 1911-1913, 2 vol., 574 p. (tome I) et 593 p. (tome II).

KELSEN (H.), *Théorie pure du droit*, trad. par Ch. Eisenmann, Paris-Bruxelles, L.G.D.J.-Bruylant, coll. La pensée juridique, 1999, 367 p.

LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p.

LUHMANN (N.), *La légitimation par la procédure*, Laval, Presses de l'Université de Laval, coll. Passages, 2001, 247 p. trad. de *Legitimation durch Verfahren*, Darmstadt, Neuwied, 1975.

MACCORMICK (N.), *Raisonnement juridique et théorie du droit*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1996, 322 p.

MILLS (J.S.), *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*, 1885.

OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *De la pyramide au réseau ? Pour une théorie dialectique du droit*, Bruxelles, Publications des facultés universitaires Saint-Louis, 2010, 596 p.

OST (F.) et VAN DE KERCHOVE (M.), *Le système juridique entre ordre et désordre*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Les voies du droit, 1988, 254 p.

PERELMAN (Ch.), *Droit, morale et philosophie*, Paris, L.G.D.J., 1968, 147 p.

PERELMAN (Ch.), *Justice et raison*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 1963, 255 p.

PERELMAN (Ch.) (dir.), *Les antinomies en droit*, Bruxelles, Bruylant, coll. Travaux du centre national de recherches de logiques, 1965, 404 p.

PÜFENDORF (S.), *De iure naturae et gentium*, 1672.

RAWLS (J.), *A Theory of Justice*, Cambridge Massachusetts, Harvard University Press, 1971, 607 p.

RAWLS (J.), *Justice as Fairness: A Restatement*, Cambridge Massachusetts, Harvard University Press, 2001, 214 p.

RAZ (J.), *The Concept of a Legal System*, Oxford, 2^{ème} éd., 1980, 245 p.

RICŒUR (P.), *Soi-même comme un autre*, Paris, Éditions du Seuil, 1990, 424 p.

ROMANO (S.), *L'ordre juridique*, Paris, Dalloz, coll. Philosophie du droit, 1975, 174 p.

ROSSI (P.), *Per la Patria comune. Rapporto della commissione della Dieta ai ventidue Cantoni sul progetto d'Atto federale da essa deliberato a Lucerna il 15 dicembre 1832*, 1832.

ROUSSEAU (J.-J.), *Du Contrat social*, 1762.

SAINT THOMAS D'AQUIN, *Somme théologique*, XIII^{ème} s.

SMITH (A.), *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, 1802 ; trad. de *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776.

TOCQUEVILLE (A.) : voir à **DE TOCQUEVILLE (A.)**

WEBER (M.), *Économie et société*, Paris, Pocket, 1995, 2 vol. 410 et 424 p., trad. de *Wirtschaft und Gesellschaft*, 1922.

ZAGREBELSKY (G.), *Il diritto mite*, Turin, Einaudi, 1992, 217 p.

C. Articles

ALEXY (R.) et PECZENIK (A.), « The Concept of Coherence and Its Significance for Discursive Rationality », *Ratio Juris*, 1990, n° 1, pp. 130-147.

ARNAUD (A.-J.), « Système en sociologie du droit », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 598-600.

BOBBIO (N.), « Sur le principe de légitimité », *Droits*, 2000, n° 32, pp. 147-155.

BULYGIN (E.), « Système juridique et ordre juridique », in *L'architecture du droit, Mélanges en l'honneur de Michel Troper*, Paris, Economica, 2006, 1028 p., pp. 223-229.

COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105.

DE LUCAS (F.J.), « Légitimité », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 343-345.

DICKSON (J.), « Directives in EU Legal Systems: Whose Norms Are They Anyway? », *European Law Journal*, 2011, n° 2, pp. 190-212.

DICKSON (J.), « How Many Legal Systems? Some puzzles regarding the identity conditions of, and relations between, legal systems in the European Union », *University of Oxford Legal Research Paper Series*, 2008, n° 40, 27 p.

DRAGO (R.), « Égalité et liberté », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 15-20.

EWALD (F.), « Le droit du droit », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 245-260.

GÉRARD (Ph.), « Antinomie », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 35-39.

GOYARD-FABRE (S.), « Légitimité », in ALLAND (D.) et RIALS (S.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 2003, 1649 p., pp. 929-933.

GRZEGORCZYK (C.), « Évaluation critique du paradigme systémique dans la science du droit », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10.

GUASTINI (R.), « Complétude », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 79-82.

HAGE (J.), « Law and Coherence », *Ratio Juris*, 2004, n°1, pp. 87-105.

HALPÉRIN (J.), « L'apparition et la portée de la notion d'ordre juridique dans la doctrine internationaliste du XIX^{ème} siècle », *Droits*, 2001, vol. 33, pp. 41-51.

HARTNEY (M.), « Système juridique », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 595-598.

LEMAIRE (F.), « Rapport introductif », in LEMAIER (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 5-13.

LUHMANN (N.), « L'unité du système juridique », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 163-188.

MILLARD (E.), « Qu'est-ce qu'une norme juridique ? », *Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2006, n° 21, pp. 59-62.

MODERNE (F.), « Légitimité des principes généraux du droit et théorie du droit », *Revue française de droit administratif*, 1999, n° 4, pp. 722-742.

MODUGNO (F.), « Sistema Giuridico », in *Enciclopedia giuridica fondata da Giovanni Trecciani*, vol. XXIX, Roma, 18 p.

ORIANNE (P.), « Valeurs et méthodes dans le système juridique : le rôle de l'égalité », in PERELMAN (Ch.) (dir.), *L'égalité*, vol. 8, Bruxelles, Bruylant, coll. Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, 1982, 628 p., pp. 583-614.

OST (F.), « La légitimité dans le discours juridique : cohérence, performance, consensus ou dissensus ? », in *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie / Archives de Philosophie du droit et de philosophie sociale*, 1985, vol. 25, pp. 191-204.

PERELMAN (Ch.), « Égalité et intérêt général », in *L'égalité*, vol. 8, Travaux du centre national de recherches de logique de philosophie du droit de l'Université Libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 1982, 628 p., pp. 615-625.

PERELMAN (Ch.), « Égalité et justice », in DEKKERS (R.), FORIERS (P.) et PERELMAN (Ch.) (dir.), in *L'égalité*, vol. 5, Bruxelles, Bruylant, coll. Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, 1977, 332 p., pp. 324-330,

PERELMAN (Ch.), « L'idéal de rationalité et la règle de justice », *Bulletin de la Société française de philosophie*, 1961, tome LIII, pp. 29-33.

PERRIN (J.-F.), « Règle », in *Vocabulaire fondamental du droit*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 35, 1990, 437 p., pp. 245-255.

PETHICK (S.), « On the Entanglement of Coherence », *Ratio Juris*, 2014, n° 1, pp. 116-137.

PONCELA (P.), « Analyses systémiques et systèmes normatifs dans le champ pénal », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 121-132.

PRIMMER (J.), « Beyond the Law-State: The Adequacy of Raz's Account of Legal Systems in Explaining Infra-State and Supra-State Legality », *Ratio Juris*, 2014, n° 1, pp. 149-158.

RIALS (S.), « Supraconstitutionnalité et systémativité du droit », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 57-76.

RICHMOND (C.), « Preserving the Identity Crisis: Autonomy, System and Sovereignty in European Law », *Law and Philosophy*, 1997, n° 4, pp. 377-420.

SCHIAVELLO (A.), « On 'Coherence' and 'Law': An Analysis of Different Models », *Ratio Juris*, 2001, n° 2, pp. 233-243.

SÈVE (R.), « Introduction », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 1-10.

STARCK (Ch.), « L'égalité en tant que mesure du droit (Problèmes d'application du principe d'égalité) », in PERELMAN (Ch.) et VANDER ELST (R.) (dir.), *Les notions à contenu variable en droit : études publiées*, Bruxelles, Bruylant, 1984, pp. 181-199.

TIMSIT (G.), « Système », in ALLAND (D.) et RIALS (S.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Quadriges Dicos Poche, 2003, 1649 p., pp. 1462-1465.

TROPER (M.), « Souveraineté », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 580-581.

TROPER (M.), « Système juridique et État », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 29-44.

VIALA (F.), « L'unité dans la théorie de l'État », in LEMAIRE (F.) (dir.), LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 17-28.

VILLEY (M.), **ARNAUD (A.-J.)**, **PETZOLD PERNIA (H.)** et **OST (F.)**, « Justice », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, L.G.D.J., 1993, 758 p., pp. 327-331.

VOLTAIRE, « Identité », in *Dictionnaire philosophique*, 1785 (édition dite « de Kehl »).

WINTGENS (L.), « Coherence of the law », *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie*, 1993, n° 3, pp. 483-519.

WYLER (E.), « Propos sur la fécondité du paradigme systémique en droit international à la lumière de la théorie de Georges Abi-Saab », in *The international legal system in quest of equity and universality : Liber amicorum Georges Abi-Saab*, La Hague, Martinus Nijhoff, 2001, 615 p., pp. 23-49.

II. Droit de l'Union européenne (sauf droit fiscal de l'Union européenne)

A. Dictionnaires et commentaires

BARAV (A.) et **PHILIP (C.)** (dir.), *Dictionnaire juridique des Communautés européennes*, Paris, Presses universitaires de France, 1993, 1180 p.

BURGORGUE-LARSEN (L.), **LEVADE (A.)** et **PICOD (F.)**, *Traité établissant une Constitution pour l'Europe. Partie I et IV. Architecture constitutionnelle. Commentaire article par article*, tome 1, Bruxelles, Bruylant, 2007, 1106 p.

CONSTANTINESCO (V.), **JACQUÉ (J.P.)**, **KOVAR (R.)** et **SIMON (D.)** (dir.), *Traité instituant la CEE, commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p.

CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité sur l'Union européenne : signé à Maastricht le 7 février 1992. Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1995, 1000 p.

CONSTANTINESCO (V.), GAUTIER (Y.) et SIMON (D.) (dir.), *Traités d'Amsterdam et de Nice, commentaire article par article*, Paris, Economica, 2007, 1024 p.

LALUMIÈRE (C.) (dir.), *Abécédaire de droit de l'Union européenne : en l'honneur de Catherine Flaesch-Mougin*, Rennes, Presses universitaires de Rennes, coll. Droits européens, 662 p.

PICOD (F.), VAN DROOGHENBROECK (S.) et RIZCALLAH (C.), *Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne : commentaire article par article*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Textes et commentaires, 2^{ème} éd., 2020, 1485 p.

PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p.

B. Manuels et ouvrages généraux

BALASSA (B.), *The Theory of Economic Integration*, London, Allen and Unwin, 1961, 304 p.

BARNARD (C.), *The substantive Law of the EU – The Four Freedoms*, Oxford University Press, 4^{ème} éd., Oxford, 2013, 800 p.

BERLIN (D.), *Politiques de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Traités, 2^{ème} éd., 2020, 1077 p.,

BLUMANN (C.) et DUBOIS (L.), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, coll. Manuels, 7^{ème} éd., 2019, 1039 p.

BLUMANN (C.) et DUBOIS (L.), *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 8^{ème} éd., 2019, 974 p.

CRAIG (P.) and DE BURCA (G.), *EU Law: Text, Cases and Materials*, Oxford, Oxford University Press, 5^{ème} éd., 2011, 1155 p.

DE GROVE-VALDEYRON (N.), *Droit du marché intérieur européen*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 5^{ème} éd., 2017, 246 p.

EECKHOUT (P.), *EU External Relations Law*, Oxford, Oxford University Press, 2^{ème} éd., 2011, 572 p.

KARPENSCHIF (M.), *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, coll. Competition law – Droit de la concurrence, 2^{ème} éd., 2017, 513 p.

- KOUTRAKOS (P.)**, *EU International Relations Law*, Oxford, Hart Publishing, 2^{ème} éd., 2015, 579 p.
- KUIJPER (P. J.), WOUTERS (J.), HOFFMEISTER (F.), DE BAERE (G.) et RAMOPOULOS (Th.)**, *The Law of EU External Relations – Cases, Materials, and Commentary on the EU as an International Legal Actor*, Oxford, Oxford University Press, 2^{ème} éd., 2015, 841 p.
- LOUIS (J.-V.)**, *L'ordre juridique communautaire*, Luxembourg, Office des publications officielles des Communautés européennes, 5^{ème} éd., 1990, 201 p.
- MALAUURIE-VIGNAL (M.)**, *Droit de la concurrence interne et européen*, Paris, Sirey Dalloz, 6^{ème} éd., 2014, 350 p.
- MARTUCCI (F.)**, *Droit de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, coll. Hypercours, 2^{ème} éd., 2019, 923 p.
- MATTERA (A.)**, *Le marché unique européen : ses règles, son fonctionnement*, Paris, Jupiter, 2^{ème} éd., 1990, 775 p.
- MONNET (J.)**, *Mémoires*, Paris, Fayard, 1976, 642 p.
- OMARJEE (I.)**, *Droit européen de la protection sociale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2017, 360 p.
- PESCATORE (P.)**, *Droit international et droit communautaire. Essai de réflexion comparative*, Nancy, Centre européen universitaire de Nancy, 1969, 32 p.
- PESCATORE (P.)**, *Introduction à la science du droit*, Luxembourg et Bruxelles, Éditions de l'Université du Luxembourg et Bruylant, 2^{ème} réimpression, 2009, 592 p.
- PESCATORE (P.)**, *L'ordre juridique des Communautés européennes : étude des sources du droit communautaire*, Bruylant, Bruxelles, Coll. Droit de l'Union européenne – Grands écrits, 2006 (réédition de l'ouvrage de 1975), 316 p.
- REUTER (P.)**, *Organisations européennes*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Droit, 2^{ème} éd., 1970, 487 p.
- SIMON (D.)**, *Le système juridique communautaire*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit Fondamental, 3^{ème} éd., 2001, 779 p.
- VINER (J.)**, *The Customs Union Issue*, New York, Carnegie Endowment for International Peace, 1950, 221 p.

C. Monographies et thèses

ALOUPH (N.), FLAESCH-MOUGIN (C.), KADDOUS (Ch.), RAPOPORT (C.), *Les accords internationaux de l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Relations extérieures, 3^{ème} éd., 2019, 368 p.

BALL (R.), *The Legitimacy of the European Union through Legal Rationality – Free Movement of Third Country Nationals*, London, Routledge, Coll. Routledge Research in EU Law, 2014, 363 p.

BEAUD (O.), *Théorie de la fédération*, Paris, Presses universitaires de France, 2007, 433 p.

BLANQUET (M.), *L'article 5 du traité CEE, Recherche sur les obligations de fidélité des États membres de la Communauté*, Paris, L.G.D.J., 1994, 502 p.

BOUCOBZA (I.), *La gouvernance administrative européenne*, Paris, Dalloz, coll. Connaissance du droit, 2017, 134 p.

BRUNET (C.), *La protection des intérêts financiers des Communautés européennes*, thèse, Lyon III, 2003, disponible à la bibliothèque de droit comparé de Paris II, 2003, 693 p.

CASTELLARIN (E.), *La participation de l'Union européenne aux institutions économiques internationales*, Paris Pedone, 2017, 663 p.

CONSTANTINESCO (V.), *Compétences et pouvoirs dans les Communautés européennes. Contribution à l'étude de la nature juridique des Communautés européennes*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit international, 1974, 492 p.

DECHÂTRE (L.), *Le pacte fédératif européen*, thèse, Paris II, 2012, 842 p.

DERO (D.), *La réciprocité et le droit des Communautés et de l'Union européennes*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2006, 571 p.

DUBOUT (É.), *L'article 13 du traité CE : la clause communautaire de lutte contre les discriminations*, Bruxelles, Bruylant, 2006, 845 p.

GROUX (J.) et MANIN (Ph.), *Les Communautés européennes dans l'ordre international*, Office des publications officielles des Communautés européennes, Bruxelles-Luxembourg, 1984, 172 p.

HANSCHMANN (F.), *Der Begriff der Homogenität in der Verfassungslehre und Europarechtswissenschaft*, Berlin, Heidelberg, New York, Springer, 370 p.

HERNU (R.), *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit public, 2003, 555 p.

- IONESCU (R.),** *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2009, 501 p.
- KLABBERS (J.),** *Treaty Conflict and the European Union*, Cambridge, Cambridge University Press, 2009, 260 p.
- LABAYLE (S.),** *Les valeurs de l'Union européenne*, thèse, Aix-en-Provence, 2017, 607 p.
- LEGUAY (P.),** *L'Union européenne dans l'OCDE*, 2013, 125 p.
- MARTUCCI (F.),** *L'ordre économique et monétaire de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne, 2016, 1271 p.
- MEADE (J.),** *The Theory of Customs Unions*, Amsterdam, North-Holland Pub. Co., 1955, 121 p.
- MICHEAU (C.),** *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2012, 266 p.
- MILLET (F.-X.),** *L'Union européenne et l'identité constitutionnelle des États membres*, Paris, L.G.D.J., 2013, 365 p.
- NEFRAMI (E.),** *L'action extérieure de l'Union européenne : fondements, moyens, principes*, Paris, L.G.D.J., coll. Système droit, 2010, 208 p.
- NEFRAMI (E.),** *Les accords mixtes de la Communauté européenne : aspects communautaires et internationaux*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2007, 711 p.
- QUERMONNE (J.-L.),** *L'Europe en quête de légitimité*, Paris, Presses de Sciences Po, coll. La bibliothèque du citoyen, 2001, 127 p.
- RIZCALLAH (C.),** *Le principe de confiance mutuelle en droit de l'Union européenne : un principe essentiel à l'épreuve d'une crise de valeurs*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 666 p.
- RONSE (Th.),** *Les compétences de l'Union européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Ordre juridique de l'Union et contentieux européen, 3^{ème} éd., 2017, 362 p.
- ROBIN-OLIVIER (S.),** *Le principe d'égalité en droit communautaire : étude à partir des libertés économiques*, Aix-en-Provence, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1999, 552 p.
- SJÖDEN (E.),** *Les raisons impérieuses d'intérêt général en droit de l'Union européenne*, thèse, Paris II, 2016, 472 p.

D. Ouvrages collectifs

ANDOLFATTO (D.) et alii, *Le principe de non-discrimination: l'analyse des discours (Rapport final)*, Université de Bourgogne, Mission de recherche Droit et Justice, 2016, 472 p.

AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p.

BERLIN (D.), MARTUCCI (F.) et PICOD (F.) (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2017, 255 p.

BLUMANN (C.) (dir.), *Introduction au marché intérieur. Libre circulation des marchandises*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Marché intérieur, 3^{ème} éd., 2015, 542 p.

BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p.

BURGORGUE-LARSEN (L.), DUBOUT (E.), MAITROT DE LA MOTTE (A.) et TOUZÉ (S.) (dir.), *Les interactions normatives : droit de l'Union européenne et droit international*, Paris, Pedone, coll. Cahiers européens, 2012, 380 p.

CALLEJA (D.), VIGNES (D.), WÄGENBAUR (R.), *Le droit de la CEE*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret, 2^{ème} éd., 1993, 427 p.

CERUTTI (F.), LUCARELLI (S.) et SCHMIDT (V.) (dir.), *Debating Political Identity and Legitimacy in the European Union*, London, Routledge, 2011, 214 p.

CHIOCCHETTI (P.) et ALLEMAND (F.) (dir.), *Competitiveness and Solidarity in the European Union – Interdisciplinary perspectives*, London, Routledge, 294 p.

DE LA ROSA (S.), MARTUCCI (F.) et DUBOUT (É.) (dir.), *L'union européenne et le fédéralisme économique*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2015, 461 p.

DUBOUT (É.) et MAITROT DE LA MOTTE (A.) (dir.), *Les libertés de circulation : in varietate concordia ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 457 p.

EMERSON (M.) et alii, *Upgrading the EU's Role as Global Actor: Institutions, Law and the Restructuring of European Diplomacy*, Centre for European Policy Studies, Bruxelles, 2011, 144 p.

LAMBLIN-GOURDIN (A.-S.) et MONDIELLI (É.) (dir.), *Le droit des relations extérieures de l'Union européenne après le Traité de Lisbonne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2013, 453 p.

LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p.

MÉGRET (J.), WAELOBECK (M.), LOUIS (J.-V.), VIGNES (D.) et DEWOST (J.-L.) (dir.), *Le droit de la Communauté économique européenne, vol. 15. Dispositions générales et finales*, Bruxelles, éditions de l'Université de Bruxelles, 1987, 777 p.

MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collection de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p.

MOLINIER (J.) (coord.), *Les principes fondateurs de l'Union européenne*, Université de Toulouse, Mission de recherche Droit et Justice, 2004, 318 p.

POTVIN-SOLIS (L.) (dir.), *Les valeurs communes de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. « Colloques Jean Monnet », 2014, 441 p.

SCHRAUWEN (A.) (dir.), *Rule of reason: rethinking another classic of European legal doctrine*, Groningen, Europa Law Publishing, 2005, 238 p.

E. Mélanges

BENLOLO-CARABOT (M.), CANDAS (U.) et CUJO (E.) (dir.), *Union européenne et droit international. En l'honneur de Patrick Daillier*, Paris, Pedone, 2012, 912 p.

BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p.

BLANQUET (M.) (dir.), *Mélanges en hommage à Guy Isaac : 50 ans de droit communautaire Toulouse*, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 2004, 983 p., 2 vol.

BOUTAYEB (Ch.), AUVRET-FINCK (J.), BERRAMDANE (A.) (dir.), *La Constitution, l'Europe et le droit : liber amicorum discipulorumque – Mélanges en l'honneur de Jean-Claude Masclat*, Paris, Publications de la Sorbonne, 2013, 1087 p.

COHEN-JONATHAN (G.), CONSTANTINESCO (V.) et MICHEL (V.) (dir.), *Chemins d'Europe : mélanges en l'honneur de Jean-Paul Jacqué*, 787 p.

DONY (M.) et DE WALSCHE (A.) (dir.), *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. II, Bruxelles, Bruylant, 1999, 1739 p., 2 vol.

GOVAERE (I.) et HANF (D.) (dir.), *Scrutinizing internal and external dimensions of European law : liber amicorum Paul Demaret.*, Bruxelles, PIE-Peter Lang, 2013, 880 p., 2 vol.

GROVE-VALDEYRON (N.), BLANQUET (M.), DUSSART (V.) (dir.), *Mélanges en l'honneur du Professeur Joël Molinier*, Paris, L.G.D.J., 2012, 682 p.

LALUMIÈRE (C.) (dir.), *Abécédaire de droit de l'Union européenne : en l'honneur de Catherine Flaesch-Mougin*, Rennes, Presses universitaires de Rennes, coll. Droits européens, 662 p.

MASCLET (J-C.), RUIZ-FABRI (H.), BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *L'Union européenne : union de droit, union des droits mélanges en l'honneur du Professeur Philippe Manin*, Paris, Pedone, 2010, 937 p.

PASCHALIDIS (P.), et WILDEMEERSCH (J.) (dir.), *L'Europe au présent !, Liber amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, 992 p.

VANDERSANDEN (G.) et DE WALSCHE (A.) (dir.), *Mélanges en hommage à Jean-Victor Louis*, Bruxelles, Éditions de l'université de Bruxelles, 2003, 659 p. (vol 1) et 443 p. (vol. 2), 2 vol.

Collectif, *L'Europe et le droit : Mélanges en hommage à Jean Boulouis*, Paris, Dalloz, 1991, 556 p.

Collectif, *L'ordre concurrentiel, Mélanges en l'honneur de Antoine Pirovano*, Paris, Frison-Roche, 2003, 688 p.

Collectif, *Miscellanea W. J. Ganshof Van Der Meersch : studia ab discipulis amicisque in honorem egregii professoris edita*, Bruxelles, Bruylant, 621 p. (vol 1), 976 p. (vol 2) et 755 p. (vol. 3), 3 vol.

Collectif, *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Bruxelles, Bruylant, 2004, 810 p.

F. Articles

AMBROSINI (E.), « Reverse Discrimination in EU Law: An Internal Market Perspective », in ROSSI (L. S.) et CASOLARI (F.), (dir.), *The Principle of Equality in EU Law*, Cham, Springer International Publishing, 2017, pp. 255-279.

AUVRET-FINCK (J.), « Les obstacles "internes" à l'affirmation de la Communauté et de l'Union européennes dans les organisations internationales », in BLANQUET (M.) (dir.), *Mélanges en hommage à Guy Isaac : 50 ans de droit communautaire Toulouse*, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 2004, 2 vol., 983 p., pp. 449-467.

AZOULAI (L.), « Intégration juridique et légitimité », in FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 311-340.

AZOULAI (L.), « La nature juridique de l'Union européenne », in COHEN-JONATHAN (G.) et DUTHEIL DE LA ROCHÈRE (J.) (dir.), *Constitution européenne, démocratie et droits de l'Homme*, Bruxelles, Bruylant, 2003, 307 p., pp. 97-117.

BARNARD (C.), « Derogations, Justifications and the Four Freedoms: Is State Interest Really Protected? », in BARNARD (C.), et ODUDU (O.) (dir.), *The Outer Limits of European Union Law*, Oxford, Portland, Hart Publishing, 446 p., pp. 273-306.

BASSANI (V.), « L'interdiction de l'abus de droit : principe général du droit de l'Union ? À propos des arrêts rendus par la grande chambre de Cour de justice le 26 février 2019 », *Europe*, 2019, n° 4, pp. 6-11.

BEULAY (M.), « L'Union européenne comme organisation internationale ? », in BENLOLO-CARABOT (M.), CANDAS (U.) et CUJO (E.) (dir.), *Union européenne et droit international. En l'honneur de Patrick Daillier*, Paris, Pedone, 2012, 912 p., pp. 95-138.

BENOIT-ROHMER (F.), « Identité européenne et identité nationale – Absorption, complémentarité ou conflit ? », in COHEN-JONATHAN (G.), CONSTANTINESCO (V.) et MICHEL (V.) (dir.), *Chemins d'Europe : mélanges en l'honneur de Jean-Paul Jacqué*, 787 p., pp. 63-80.

BERLIN (D.), « Interdiction des impositions discriminatoires ou protectrices – Champ d'application – Contenu », *Jurisclasseur Europe Traité*, fasc. n° 1610, date de fraîcheur : avril 2015.

BERRAMDANE (A.), « La Cour de justice des Communautés européennes au carrefour des systèmes juridiques », in MASCLET (J.-C.), RUIZ-FABRI (H.), et BOUTAYEB (C.) (dir.), *L'Union européenne : union de droit, union des droits, Mélanges en l'honneur du Professeur Philippe Manin*, Paris, Pedone, 2010, 937 p., pp. 227-244.

BERRAMDANE (A.), « Le droit international, un ordre juridique propre intégré au système juridique de l'Union », in BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 275-288.

BERRAMDANE (A.), « Solidarité, loyauté dans le droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 53-79.

BERTEA (S.), « Looking for coherence within the European Community », *European Law Journal*, 2005, n° 2, pp. 154-172.

BERTRAND (B.), « Que reste-t-il des exigences impératives d'intérêt général ? », *Europe*, 2012, n°1, pp. 6-12.

BEUVE-MERY (J.), « L'article 100 du traité et ses applications » (chronique), *Revue trimestrielle de droit européen*, 1967, n° 4, pp. 845-858.

BISCHOFF (J.-M.), « Article 12 », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité instituant la CEE, commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p., pp. 61-72.

BLANQUET (M.), « Compétences de l'Union – Architecture générale – Délimitation », *Jurisclasseur. Europe Traité*, fasc. 170, date de fraîcheur : janvier 2012.

BLANQUET (M.), « L'Union européenne en tant que système de solidarité : La notion de solidarité européenne », in HECQUARD-THÉRON (M.) (dir.), *Solidarité(s) : perspectives juridiques, Actes du colloque organisé les 3 et 4 mars 2008*, Toulouse, Presses universitaires de Toulouse, 2009, 374 p., pp. 155-195.

BLANQUET (M.), « Mêmété et ipséité constitutionnelles dans l'Union européenne » in GROVE-VALDEYRON (N.), BLANQUET (M.), DUSSART (V.) (dir.), *Mélanges en l'honneur du Professeur Joël Molinier*, Paris, L.G.D.J., 2012, 682 p., pp. 53-91.

BOUTAYEB (Ch.), « De la notion de légitimité en droit de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.), AUVRET-FINCK (J.), BERRAMDANE (A.), *La Constitution, l'Europe et le droit : liber amicorum discipulorumque – Mélanges en l'honneur de Jean-Claude Masclet*, Paris, Publications de la Sorbonne, 2013, 1087 p., pp. 871-907.

BOUTAYEB (Ch.), « La solidarité, un principe immanent au droit de l'Union européenne – Éléments pour une théorie », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 5-37.

BOUVERESSE (A.), « La fraude dans l'abus de droit », in BERLIN (D.), MARTUCCI (F.) et PICOD (F.) (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2017, 255 p., pp. 17-36.

BRIBOSIA (E.) et WEYEMBERGH (A.), « La personnalité juridique de l'Union européenne », in DONY (M.) (dir.), *L'Union européenne et le monde après Amsterdam*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 1999, 352 p., pp. 37-60.

BUZELAY (A.), « La solidarité économique et financière en Europe : une valeur devenue précaire ? », in POITVIN-SOLIS (L.) (dir.), *Les valeurs communes dans l'Union européenne*, Onzièmes journées Jean Monnet, Bruxelles, Bruylant, coll. Colloques Jean Monnet, 2014, 441 p., pp. 286-296.

CANDELA CASTILLO (J.), « La bonne gouvernance comprise comme intégration des principes de légitimité, efficacité et justice (référence spéciale à l'Union européenne) », *Revue du droit de l'Union européenne*, 2005, n° 2, pp. 239-271.

CATALA (M.), « La Communauté à la recherche de son identité. De l'Europe des citoyens à la citoyenneté européenne [1957-1992] », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 83-101.

CERUTTI (F.), « Why Legitimacy and Political Identity are connected to each other, especially in the case of the European Union », *ECPR Joint Session of Workshops (workshop n° 17)*, 2006, pp. 1-8.

CHARPENTIER (J.), « Éléments de cohérence entre ordres juridiques distincts », in *L'Europe et le droit : Mélanges en hommage à Jean Boulouis*, Paris, Dalloz, 1991, 556 p., pp. 293-307.

CHÉROT (J.-Y.), « Le droit dans un ordre juridique faiblement ordonné. Le cas de l'Union européenne », in *Le dialogue des juges, Mélanges en l'honneur du président Bruno Genevois*, Paris, Dalloz, 2009, 1166 p., pp. 175-184.

CONSTANTINESCO (L.), « La spécificité du droit communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1966, n° 1, pp. 1-30.

CONSTANTINESCO (V.), « Article 209 A », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité sur l'Union européenne : signé à Maastricht le 7 février 1992. Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1995, 1000 p., pp. 715-717.

CONSTANTINESCO (V.), « Europe fédérale, Confédération européenne, Fédération d'États-nations ? », *Cahiers français*, 2000, n° 298, pp. 80-90.

CREMONA (M.), « EU External Relations: Unity and Conferral of Powers », in AZOULAI (L.) (dir.), *The question of competence in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2014, 296 p., pp. 65-85.

DELCHER (É.), « La notion d'unité au-delà de l'Union », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2017, pp. 211-225.

DELORS (J.), « Ma vision d'une fédération d'États-nations », *Le Monde des Débats*, juillet-août 2000.

DERO-BUGNY (D.), « La cohérence dans le système européen de protection des droits fondamentaux », *L'identité du droit de l'Union européenne : mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 109-124.

DICKSON (J.), « Directives in EU Legal Systems: Whose Norms Are They Anyway? », *European Law Journal*, 2011, n° 2, pp. 190-212.

DICKSON (J.), « How Many Legal Systems? Some puzzles regarding the identity conditions of, and relations between, legal systems in the European Union », *University of Oxford Legal Research Paper Series*, 2008, n° 40, 27 p.

DONY (M.), « Retour sur les compétences externes implicites de l'Union », *Cahiers de droit européen*, 2018, n° 1, pp. 109-176.

DOUVILLE (Th.), « La prohibition des discriminations géographiques dans le marché intérieur en général et dans le commerce électronique en particulier », *Actualité juridique Contrat*, 2018, n° 5, pp. 221-223.

DUBOIS (L.), « La nature juridique de l'Union européenne », in COHEN-JONATHAN (G.) et DUTHEIL DE LA ROCHÈRE (J.) (dir.), *Constitution européenne, démocratie et droits de l'homme : actes du colloque des 13 et 14 mars 2003*, Bruxelles Bruylant, 2003, 307 p., pp. 81-97.

DUBOUT (É.), « Article 54 – Interdiction de l'abus de droit », in PICOD (F.), VAN DROOGHENBROECK (S.) et RIZCALLAH (C.), *Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne : commentaire article par article*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Textes et commentaires, 2^{ème} éd., 2020, 1485 p., pp. 1341-1372.

DUBOUT (É.), « Entrave et discrimination », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 137-168.

FALLON (M.), « La délocalisation comme instrument de fraude lié à la circulation des biens et des personnes », in VERHOEVEN (J.) (dir.), *La Loyauté, Mélanges offerts à Étienne Cerexhe*, Bruxelles, Larcier, 1997, pp. 165-189.

FAVRET (J.-M.), « L'Union européenne : "l'unité dans la diversité" – Signification et pertinence d'une devise », *Revue trimestrielle de droit européen*, 2003, n° 4, pp. 657-660.

FLOHIMONT (V.), « Comparaison et comparabilité dans la jurisprudence de la Cour Constitutionnelle : rigueur ou jeu de hasard ? », in *Revue belge de droit constitutionnel*, 2008, n° 3, pp. 217-235.

FRANCK (C.), « Le déficit démocratique : une notion en débat », in *Mélanges en hommage à Jean-Victor Louis*, vol. 1, Bruxelles, Éditions de l'université de Bruxelles, 2003, 659 p., pp. 175-188.

GABOLDE (E.) et PERRON (C.), « Article 280 CE », in PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 1742-1746.

GALLO (D.), « La progressive et inévitable avancée des considérations économiques dans le domaine des justifications d'intérêt général aux restrictions du marché intérieur », in *Annuaire de droit de l'Union européenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, 2015, pp. 67-90.

GANSHOF VAN DER MEERSCH (W.), « L'ordre juridique des Communautés européennes et le droit international », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 148, 1975, pp. 1-433.

GARBEN (S.), « Competition, Cooperation, and Solidarity in EU Law: A Federal Perspective », in CHIOCCHETTI (P.) et ALLEMANT (F.) (dir.), *Competitiveness and Solidarity in the European Union – Interdisciplinary perspectives*, London, Routledge, 294 p., pp. 73-98.

GILLIAMS (H.), « Discrimination à rebours », in BARAV (A.) et PHILIP (C.) (dir.), *Dictionnaire juridique des Communautés européennes*, Paris, Presses universitaires de France, 1993, 1180 p., pp. 366-370.

GROENENDIJK (K.), « Reverse Discrimination, Family Reunification and Union Citizens of Immigrant Origin », in GUILD (E.), GORTÁZAR ROTAECHÉ (C.), KOSTAKOPOULOU (T.), *The Reconceptualization of European Union Citizenship*, Leiden Boston, Brill Nijhoff, 405 p., pp. 167-188.

HALLER (M.), « Quelle légitimité pour l'Union européenne ? », *Revue internationale des sciences sociales*, 2010, n° 2, pp. 55-68.

HANF (D.), « "Reverse Discrimination" in EU Law: Constitutional Aberration, Constitutional Necessity, or Judicial Choice? », *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 2011, n° 1-2, pp. 29-61.

HATZOPOULOS (V.), « Exigences essentielles, impératives ou impérieuses : une théorie, des théories ou pas de théorie du tout ? », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1998, n° 2, pp. 191-236.

HATZOPOULOS (V.), « La justification des atteintes aux libertés de circulation : cadre méthodologique et spécificités matérielles », in DUBOUT (É.) et MAITROT DE LA MOTTE (A.) (dir.), *Les libertés de circulation : in varietate concordia ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 457 p., pp. 205-229.

HAUPTMANN (J.-M.), « Article 73 B », CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité sur l'Union européenne : signé à Maastricht le 7 février 1992. Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1995, 1000 p., pp. 175-177.

HAUPTMANN (J.-M.), « Article 73 C », CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité sur l'Union européenne : signé à Maastricht le 7 février 1992. Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1995, 1000 p., pp. 179-182.

HAUPTMANN (J.-M.), « Article 73 D », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité sur l'Union européenne : signé à Maastricht le 7 février 1992. Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1995, 1000 p., pp. 183-187.

HERVOUËT (F.), « Brèves réflexions à propos de la légitimité de l'Union européenne », in BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 229-243.

HUELSS (H.), « A Force for Good Governance? The European Union's Normative Power and Standards of Appropriate Governing », *European Foreign Affairs Review*, 2012, n° 1, pp. 93-112.

HUET (A.), « Article 220 », in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité instituant la CEE, commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p., pp. 1377-1384.

IDOT (L.), « Concurrence et libre circulation. Regards sur les derniers développements », *Revue des affaires européennes*, 2005, n° 3, pp. 391-409.

IDOT (L.), « Entrave et restriction de concurrence », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 169-190.

IDOT (L.), « La notion d'entreprise, révélateur de l'ordre concurrentiel », in *L'ordre concurrentiel, Mélanges en l'honneur de Antoine Pirovano*, Paris, Frison-Roche, 2003, 688 p., pp. 523-546.

IDOT (L.), « Remises fiscales dans le cadre d'un concordat et critère du créancier privé », *Europe*, 2016, n° 5, pp. 25-26.

ILIOPOULOU (A.) et JAUREGUIBERRY (A.), « La première condamnation d'une discrimination à rebours », *Revue française de droit administratif*, 2009, n° 1, pp. 132-142.

JACQUÉ (J.P.), « Conclusions générales », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collections de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 429-436.

KADDOUS (Ch.), « Art. 300 CE », in PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 1846-1869.

KARAGIANNIS (S.), « Participation et représentation de l'Union européenne dans certaines organisations internationales, quelques aspects juridiques », in LAMBLIN-GOURDIN (A.-S.) et MONDIELLI (É.) (dir.), *Le droit des relations extérieures de l'Union européenne après le Traité de Lisbonne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2013, 453 p., pp. 109-153, spéc. pp. 114 et s.

KOVAR (R.), « Article 100 » in CONSTANTINESCO (V.), JACQUÉ (J.P.), KOVAR (R.) et SIMON (D.) (dir.), *Traité instituant la CEE, commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p., pp. 549-559.

KOVAR (R.), « Éloge tempéré de l'incohérence », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collection

de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 41-46.

LAFARGE (F.), « Administrative Cooperation between Member States and Implementation of EU Law », *European Public Law*, 2010, n° 4, pp. 597-616.

LAGARDE (P.), « Article 293 CE », in PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 1813-1817.

LAGONDET (F.) et SIMON (D.), « Libre circulation des marchandises et situations purement internes : chronique d'une mort annoncée », *Europe*, 1997, n° 7, pp. 7-9.

LAMASSOURE (A.), « Mérites et limites de l'Europe du droit », *Recueil Dalloz*, 2017, n° 16, p. 912.

LEBEN (C.), « A propos de la nature juridique des Communautés européennes », *Droits, L'Europe et le droit*, vol. 14, 1991, pp. 61-72.

LENAERTS (K.), « Le Concept d'abus de droit dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de fiscalité directe », in PASCHALIDIS (P.), et WILDEMEERSCH (J.) (dir.), *L'Europe au présent !, Liber amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, 992 p., pp. 825-851.

LEVADE (A.), « La valeur constitutionnelle du principe de solidarité », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 41-52.

LEVADE (A.), « Quelle identité constitutionnelle nationale préserver face à l'Union européenne ? », *Annuaire de droit européen*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 173-197.

LOTTINI (M.), « From "Administrative Cooperation" in the Application of European Union Law to "Administrative Cooperation" in the Protection of European Rights and Liberties », *European Public Law*, 2012, n° 1, pp. 127-147.

LOUIS (J.-V.), « Solidarité budgétaire et financière dans l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 107-124.

LOUSSOUARN (Y.), « Droit d'établissement », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1975, n° 3, pp. 518-531.

MAC GILLAVRY (O.), « Après l'arrêt Reyners, l'arrêt Van Binsbergen. Conséquences », *Journal des tribunaux*, 1975, n° 1, pp. 100-103.

MALAWER (S.), « International Law, European Community Law and the Rule of Reason », *World Trade Journal*, 1974, n° 1, pp. 17-74.

MARTUCCI (F.), « Situations purement internes et libertés de circulation », in DUBOUT (É.) et MAITROT DE LA MOTTE (A.) (dir.), *Les libertés de circulation : in varietate concordia ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 457 p., pp. 43-100.

MATTERA (A.), « L'harmonisation des législations nationales : un instrument d'intégration et de reconnaissance mutuelle », *Revue de droit de l'Union européenne*, 2010, n° 4, pp. 679-727.

MAULIN (E.), « Cohérence et ordre juridique », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collections de l'Université Robert Schuman – Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 9-24.

MAZUYER (E.) et DE LA ROSA (S.), « La régulation sociale européenne et l'autorégulation : le défi de la cohérence dans le recours à la *soft law* », *Cahiers de droit européen*, 2009, n° 3-4, pp. 295-333.

MEHDI (R.), « L'identité de l'Union européenne », in LEVADE (A.), MICHEL (V.), STEFANINI (M.) et MEHDI (R.), *L'identité à la croisée des États et de l'Europe : Quels sens ? Quelles fonctions ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, coll. À la croisée des droits, 400 p., pp. 143-161.

MEHDI (R.), « L'Union européenne ou les paradoxes d'une identité malheureuse », *Revue de l'Union européenne*, 2018, n° 9, pp. 496-506.

MEHDI (R.), « Le principe d'autonomie institutionnelle et procédurale et le droit administratif », in AUBY (J.-B.) et DUTHEIL DE LA ROCHÈRE (J.), *Traité de droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit administratif, 2014, 1356 p., pp. 887-936.

MENGOZZI (P.), « La contribution du droit à la détermination de l'identité de l'Union européenne », *Revue du droit de l'Union européenne*, 2012, n° 1, pp. 15-29.

MENJUCQ (M.), « La Cour de justice libéralise la transformation transfrontalière des sociétés », *La Semaine juridique Entreprise et Affaires*, 2018, n° 3, pp. 24-29.

MICHEL (V.), « Marché intérieur et politiques de l'Union : brèves réflexions sur une quête d'unité », in BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 229-243.

MICHEL (V.), « Traité de Lisbonne », *Répertoire de droit européen*, date de fraîcheur : juin 2013.

MOLINIER (J.), « L'équité dans la jurisprudence fiscale communautaire », in QUÉROL (F.), *Variations sur le thème de l'équité fiscale*, Recueil d'études en l'honneur du Professeur

Gérard Tournier, Toulouse, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, 2010, 328 p., pp. 169-194.

MOLINIER (J.), « Principe – La non-reconnaissance d'un principe général d'équité par la Cour de justice de l'Union européenne », in LALUMIÈRE (C.) (dir.), *Abécédaire de droit de l'Union européenne : en l'honneur de Catherine Flaesch-Mouglin*, Rennes, Presses universitaires de Rennes, coll. Droits européens, 662 p., pp. 431-443.

MÖLLERS (Ch.), « European Governance: Meaning and Value of a Concept », *Common Market Law Review*, 2006, n° 2, pp. 313-336.

MONJAL (P.-Y.), « La nature juridique de l'Union européenne : en attendant Godot (ou le droit institutionnel de l'Union à la recherche de son objet) », *Les Petites Affiches*, 1995, n° 57, pp. 16-20.

MORAVCSIK (A.), « Le mythe du déficit démocratique européen », *Raisons politiques. Études de pensée politique*, 2003, n° 2, pp. 87-105.

NEFRAMI (E.), « La compétence de l'Union européenne pour conclure un accord international », *Revue du droit public*, 2016, n° 6, pp. 1639-1662.

NEFRAMI (E.), « La solidarité et les objectifs d'action extérieure de l'Union européenne », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 137-154.

PARLEANI (G.), « Arrêt Polbud : nouvelle faveur (temporaire ?) à l' "optimisation" des transferts de sièges sociaux dans l'Union européenne », *Revue des sociétés*, 2018, n° 1, pp. 47-55.

PARTSCH (Ph.-E.), « Article 58 CE », in PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 588-592.

PELLET (A.), « Préface », in BURGORGUE-LARSEN (L.), DUBOUT (E.), MAITROT DE LA MOTTE (A.) et TOUZÉ (S.), *Les interactions normatives : droit de l'Union européenne et droit international*, Paris, Pedone, coll. Cahiers européens, 2012, 380 p., pp. 5-12.

PERALDI-LENEUF (F.), « La Cour de justice et la libéralisation des jeux en ligne : l'exigence de la cohérence », *Revue trimestrielle de droit européen*, 2010, n° 1, pp. 6-29.

PESCATORE (P.), « Les objectifs de la Communauté européenne comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice », in *Miscellanea W. J. Ganshof Van Der Meersch : studia ab discipulis amicisque in honorem egregii professoris edita*, vol. 1, Bruxelles, Bruylant, 621 p., pp. 325-363.

PETIT (Y.), « Article 280 », in CONSTANTINESCO (V.), GAUTIER (Y.) et SIMON (D.) (dir.), *Traités d'Amsterdam et de Nice, commentaire article par article*, Paris, Economica, 2007, 1024 p., pp. 815-818.

PICOD (F.), « Article I-4 », in BURGORGUE-LARSEN (L.), LEVADE (A.) et PICOD (F.), *Traité établissant une Constitution pour l'Europe. Partie I et IV. Architecture constitutionnelle. Commentaire article par article*, tome 1, Bruxelles, Bruylant, 2007, 1106 p., pp. 78-95

PICOD (F.), « Article 51 », in PICOD (F.), VAN DROOGHENBROECK (S.) et RIZCALLAH (C.), *Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne : commentaire article par article*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Textes et commentaires, 2^{ème} éd., 2020, 1485 p., pp. 1223-1248.

PICOD (F.), « Case Law of the Court of Justice and of the Court of First Instance (January-April 1999) », *Revue des affaires européennes*, 2000, n° 3, pp. 290-327.

PICOD (F.), « L'appréciation de la proportionnalité des restrictions des jeux de hasard. Rien ne va plus à la Cour de justice ? », *La Semaine juridique, Édition générale*, 2009, n° 46, pp. 12-14.

PICOD (F.), « Aides d'État – Régime procédural », *Jurisclasseur Europe Traité*, fasc. n° 1532, date de fraîcheur : septembre 2014.

RICHMOND (C.), « Preserving the Identity Crisis: Autonomy, System and Sovereignty in European Law », *Law and Philosophy*, 1997, n° 4, pp. 377-420.

RIDEAU (J.), « Union européenne – Nature, valeurs et caractères généraux », *Jurisclasseur Europe Traité*, fasc. 110, date de fraîcheur : janvier 2015.

SCHEECK (L.), « Le dialogue des droits fondamentaux en Europe, fédérateur de loyautés, dissolvant de résistances ? », in BRIBOSIA (E.), SCHEECK (L.), UBEDA DE TORRES (A.), *L'Europe des Cours : loyautés et résistances*, Bruxelles, Bruylant, 2010, 342 p., pp. 19-64.

SCHRICKE (C.), « La CEE et l'OCDE à l'heure de l'Acte unique », in *Revue générale de droit international public*, 1989, n° 4, pp. 801-830.

SCHWARZ (I.E.), « De la conception du rapprochement des législations dans la Communauté économique européenne », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1967, n° 2, pp. 238-268.

SIMON (D.), « Rapport introductif – Cohérence et ordre juridique communautaire », in MICHEL (V.) (dir.), *Le droit, les institutions et les politiques de l'Union européenne face à l'impératif de cohérence*, actes du colloque des 10 et 11 mai 2007, Strasbourg, Presses universitaires de Strasbourg, Collections de l'Université Robert Schuman - Centre d'études internationales et européennes, 2009, 436 p., pp. 25-40.

SIMON (D.), « Transfert du siège d'une société commerciale », *Europe*, 2017, n° 12, pp. 27-29.

SIMON (D.), « L'Union européenne comme fédération », in **BENLOLO-CARABOT (M.)**, **CANDAS (U.)** et **CUJO (E.)** (dir.), *Union européenne et droit international. En l'honneur de Patrick Daillier*, Paris, Pedone, 2012, 912 p., pp. 139-230

SIMON (D.), **RIGAUX (A.)**, « La technique de la consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire : l'exemple de l'abus de droit », dans *Mélanges en hommage à Guy Isaac : 50 ans de droit communautaire Toulouse*, vol. 2, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 2004, 983 p., pp. 557-585.

SNELL (J.), « Economic Aims as Justification for Restrictions on Free Movement », in **SCHRAUWEN (A.)** (dir.), *Rule of reason: rethinking another classic of European legal doctrine*, Groningen, Europa Law Publishing, 2005, 238 p., pp. 36-56.

STUYCK (J.), « Libre circulation et concurrence : les deux piliers du Marché commun », in *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. II, Bruxelles, Bruylant, 1999, 1739 p., pp. 1477-1498.

III. Droit fiscal, droit fiscal de l'Union européenne et droit fiscal international

A. Dictionnaires, commentaires, encyclopédies et répertoires

ORSONI (G.) (dir.), *Finances publiques, Dictionnaire encyclopédique*, Paris, Economica, 2^{ème} éd., 2017, 983 p.

PHILIP (L.) et **SAÏDJ (L.)** (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, 1647 p.

B. Manuels et ouvrages généraux

BASLÉ (M.), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Dalloz, 1989, 188 p.

BELTRAME (P.) et **MEHL (L.)**, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2^{ème} éd., Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis, 1997, 700 p.

BELTRAME (P.), *Les systèmes fiscaux*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Que sais-je ?, 3^{ème} éd., 1997, 127 p.

BERLIN (D.), *Droit fiscal communautaire*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 1988, 410 p.

BERLIN (D.), *Politique fiscale*, vol. 2, Bruxelles, Éditions de l'université de Bruxelles, coll. Commentaire J. Mégret : Politiques économiques et sociales, 3^{ème} éd., 2012, 486 p.

BIENVENU (J.-J.) et LAMBERT (Th.), *Droit fiscal*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 2010, 4^{ème} éd., 470 p.

BORGATTA (G.), *Appunti di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, Giuffrè, 1935, 428 p.

BORIA (P.), *Diritto tributario europeo*, Milan, Giuffrè, 3^{ème} éd., 2017, 514 p.

BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J. Lextenso, 14^{ème} éd., 2020, 268 p.

CARTOU (L.), *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, 2^{ème} éd., 1986, 321 p.

CARTOU (L.), *Droit financier et fiscal européen*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, 1972, 384 p.

CASTAGNÈDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Fiscalité, 6^{ème} éd., 2019, 581 p.

COMMUNIER (J.-M.), *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, Bruylant, coll. Pratique du droit communautaire, 2001, 555 p.

DI MALTA (P.), *Droit fiscal européen comparé*, Paris, Presses universitaires de France, 1995, 549 p.

DUVERGER (M.), *Éléments de fiscalité*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Themis Science politique, 1976, 345 p.

DUVERGER (M.), *Finances publiques*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Themis, 9^{ème} éd., 1978, 452 p.

GEST (G.) et TIXIER (G.), *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Droit fondamental, 1990, 2^{ème} éd., 611 p.

JÈZE (G.), *Cours de finances publiques*, Paris, Éditions Giard, 1931, 528 p.

LAMARQUE (J.), NÉGRIN (O.), AYRAULT (L.), *Droit fiscal général*, Paris, Lexis Nexis, coll. Manuels, 4^{ème} éd., 2016, 1642 p.

LEROY-BEAULIEU (P.), *Traité de la science des finances*, Paris, Guillaumin coll. Économistes et publicistes contemporains, 1877, tome 1, 607 p.

- MAITROT DE LA MOTTE (A.)**, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Manuels, 2^{ème} éd., 2016, 867 p.
- MUSGRAVE (R.)**, *The Theory of Public Finance*, New York, McGraw-Hill, 1959, 628 p.
- OBERSON (X.)**, *Droit fiscal suisse*, Bâle-Genève-Munich, Helbing & Lichtenhahn, 3^{ème} éd. rev. et aug., 2007, 540 p.
- PROUDHON (P.-J.)**, *Théorie de l'impôt - Question mise au concours par le Conseil d'État de Vaud en 1860*, Paris, L'Harmattan, coll. Logiques juridiques, 1995, 328 p.
- TEITGEN (P.-H.)**, *Droit financier et fiscal européen*, Paris, Les cours de droit, 1969-1970, 292 p.
- TERRA (B.) et WATTEL (P.)**, *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 6^{ème} éd., 2012, 1107 p.
- TERRA (B.) et WATTEL (P.)**, *European Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, 7^{ème} éd., 2018, 982 p.
- THURONYI (V.), BROOKS (K.) et KOLOZS (B.)**, *Comparative Tax Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2^{ème} éd., 2016, 338 p.
- TIXIER (G.)**, *Droit fiscal international*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Que sais-je ?, 1986, 127 p.
- TOURNIÉ (G.)**, *La politique fiscale sous la 5^{ème} République : introduction à l'étude du système fiscal français*, Toulouse, Privat, coll. Societas, 1985, 176 p.
- TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.)**, *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2^{ème} éd., 1975, 474 p.
- TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.)**, *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 8^{ème} éd., 1997, 434 p.
- TROTABAS (L.)**, *Précis de science et technique fiscales*, Paris, Dalloz, 1958, 419 p.
- UCKMAR (V.) (dir.)**, *Diritto tributario internazionale*, Padoue, CEDAM, 3e éd., 2005, 1572 p.
- VALLÉE (A.)**, *Les systèmes fiscaux*, Paris, Éditions du Seuil, 2000, 242 p.

C. Monographies et thèses

ABBAS (M.), *Inter-nation tax equity: An enquiry into the distributive justice concerns of international tax allocations between countries*, thèse, Queen's University (Canada), 2016, 417 p.

AFSCHRIFT (Th.), *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2003, 2^{ème} éd., 546 p.

ALTINDAG (S.), *La concurrence fiscale dommageable – La coopération des États membres et des autorités communautaires*, Paris, L'Harmattan, collection Finances publiques, 2009, 434 p.

ASHTA (A.), *Le fédéralisme fiscal (Australie, Canada, États-Unis, Inde)*, thèse, Paris II, 1996, 638 p.

BERTHET (K.), *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux : Europe, États-Unis*, Bruxelles, Larcier, 2015, 582 p.

CHRÉTIEN (M.), *À la recherche du droit international fiscal commun : Étude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales*, Paris, Sirey, 1955, 246 p.

CHRÉTIEN (M.), *Deux problèmes importants du droit fiscal international*, cours dispensé à l'Institut des hautes études internationales (IHEI), 1947-1948, 88 p.

CHRÉTIEN (M.), *Les impôts supranationaux*, cours dispensé à l'Institut des hautes études internationales (IHEI), 1962-1963, 52 p.

COIN (R.), *Les situations triangulaires internationales en présence d'un établissement stable : éliminer les doubles impositions sans favoriser les doubles exonérations*, thèse, Paris II, 2016, 693 p.

DOS SANTOS (A. C.), *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles-Paris, Bruylant-L.G.D.J., 2009, 694 p.

DUMONT (A.), *La justice en droit fiscal*, thèse, Paris I, 2016, 402 p.

FALSITTA (G.), *Il principio della capacità contributiva: nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana. Schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*, Milan, Guiffirè, coll. L'ordinamento tributario italiano, 2014, 429 p.

FIBBE (G.) et STEVENS (A.), *Hybrid Entities and the EU Direct Tax Directives*, La Hague, Kluwer Law International, 2015, 286 p.

FIBBE (G.), *EC Law Aspects of Hybrid Entities*, Amsterdam, IBFD, 2009, 444 p.

GADZO (S.), *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income: a normative evaluation in the context of the global economy*, Amsterdam, IBFD, collection IBFD Doctoral Series, 2018, 385 p.

HONGLER (P.), *Justice in International Tax Law: A Normative Review of the International Tax Regime*, Amsterdam, IBFD, 2019, 581 p.

KALLERGIS (A.), *La compétence fiscale*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, vol. 175, 2018, 1002 p.

MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de science financière, 2005, 537 p.

MELOT (N.), *Territorialité et mondialité de l'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Nouvelle bibliothèque de thèses, 2004, 954 p.

OATES (W. E.), *Fiscal federalism*, Cheltenham, Edward Elgar, 2011, 256 p.

PANAYI (C.), *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Eucotax series on European taxation, 2007, 296 p.

PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Thèses, 2018, 539 p.

PARADA (L.), *Double Non-Taxation and the Use of Hybrid Entities: An Alternative Approach in the New Era of BEPS*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2018, 451 p.

PETERS (C.), *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral series, 2013, 452 p.

PEZET (F.), *La fiscalité et le marché – De l'État fiscal à la fiscalité de marché*, thèse, Paris XII-UPEC, disponible à la bibliothèque de l'UPEC, 2017, 743 p.

PIÉTRI (F.), *Justice et injustice fiscale*, Paris, Tallandier, coll. Du temps présent, 1993, 196 p.

PINTO (D.), *E-commerce and source-based income taxation*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral Series, 2003, 244 p.

PIRES (M.), *International Juridical Double Taxation of Income*, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989, 340 p.

RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), *Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international : nouvelles perspectives*, thèse, Paris I, 2008, 637 p.

REBOUD (L.), *Systèmes fiscaux et marché commun*, Paris, Sirey, 1961, 374 p.

ROLIM (J.D.), *Proportionality and Fair Taxation*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolter Kluwer Law & Business, coll. Series on International taxation, 2014, 240 p.

ROMANO (C.), *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?*, Amsterdam, IBFD, coll. Doctoral Series, 2002, 544 p.

SADOWSKY (M.), *Droit de l'OMC, droit de l'Union européenne et fiscalité directe*, Bruxelles, Larcier, 2013, 613 p.

SELIGMAN (E.), *L'impôt progressif en théorie et en pratique*, Paris, Éditions Giard et Brière, coll. Bibliothèque internationale de science et de législation financières, 1909, 345 p.

STEICHEN (A.), *La justice dans l'impôt*, Éditions du Centre universitaire de Luxembourg, coll. Droit, 1994, 570 p.

STERDYNIK (H.), BLONDE (M.-H.), CORNILLEAU (G.), LE CACHEUX (J.) et LE DEM (J.), *Vers une fiscalité européenne*, Paris, Economica, 1991, 392 p.

VAIL (M.), *Marché intérieur et neutralité de l'impôt direct*, thèse, Paris II, 2011, 322 p.

VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, thèse, Paris II, 2018, 579 p.

D. Ouvrages collectifs

AULT (H.), ARNOLD (B.) et COOPER (G.) (dir.), *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer, 4^{ème} éd., 2020, 739 p.

AVI-YONAH (R.S.), HINES (J.), LANG (M.), *Comparative Fiscal Federalism: Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*, La Haye, Kluwer Law International, coll. Eucotax series on European taxation, 2007, 450 p.

BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 476 p.

DE CROUY-CHANEL (E.), GLINEUR (C.) et HUSSON-ROCHCONGAR (C.) (dir.), *La justice fiscale (X^e- XXI^e s.)*, Bruxelles, Bruylant, 2020, 458 p.

DIETSCH (P.), *Catching Capital: The Ethics of Tax Competition*, New York, Oxford University Press, 2015, 264 p.

DOVER (R.), FERRETT (B.), GRAVINO (D.), JONES (E.) et MERLER (S.), *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European*

Union – Part I: Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning, 2015, 63 p.

FANTOZZI (A.) (dir.), *Diritto tributario*, Turin, UTET, 4^{ème} éd., 2013, 1076 p.

HESLEHNER (W.), KÖFLER (G.) et RUST (A.) (dir.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, Alpen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2017, 403 p.

IFA, *Advance rulings – Les agréments préalables*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 84b, 1999, 692 p.

IFA, *Double Non-Taxation*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, 2004, 766 p.

IFA, *Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 98b, 2013, 843 p.

IFA, *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 75b, 1990, 532 p.

IFA, *Règles de non-discrimination en matière d'imposition internationale*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 78b, 1993, 760 p.

IFA, *Tax Treatment of Hybrid Financial Instruments in Cross-Border Transactions*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 85a, 2000, 727 p.

IFA, *The Notion of Tax and the Elimination of International Double-Taxation or Double Non-Taxation*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 101b, 2016, 951 p.

LAMBERT (Th.) (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Actes du Colloque organisé le 3 décembre 2010, Paris, Montchrestien Lextenso, coll. Grands colloques, 2011, 227 p.

LANG (M.), STARINGER (Cl.) et SCHUCH (J.) (dir.), *Tax Treaty and EC Law*, Alpen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2007, 359 p.

LANG (M.) et PISTONE (P.) (dir.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Alpen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, coll. Eucotax series on European Taxation, 2007, 1068 p.

MEUSSEN (G.) (dir.), *The Principle of Equality in European Taxation*, La Hague, Kluwer Law International, coll. Eucotax Series on European taxation, 1999, 279 p.

RAIMBAULT DE FONTAINE (S.) (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, 266 p.

RICHELLE (I.), SCHÖN (W.) et TRAVERSA (E.) (dir.), *Allocating taxing powers within the European Union*, Heidelberg, Springer, coll. MPI Studies in Tax Law and Public Finance, 2013, 220 p.

RUST (A.) (dir.), *Double Taxation within the European Union*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolter Kluwer, 2011, 233 p.

SACCHETTO (C.) et BIZIOLI (G.) (dir.), *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, Amsterdam, IBFD, 2011, 770 p.

WHEELER (J.) (dir.), *Single Taxation*, Amsterdam, IBFD, 2018, 259 p.

E. Mélanges

BIRD (R.) et HEAD (J.), *Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup*, Toronto, University of Toronto Press, 1972, 351 p.

HEAD (J.) et KEVER (R.) (dir.), *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2009, 560 p.

LUCAS (F.-X.), MORTIER (R.), SYNDET (H.) (dir.), *Mélanges en l'honneur du Professeur Hovasse*, Paris, LexisNexis, 2016, 584 p.

QUÉROL (F.), *Variations sur le thème de l'équité fiscale, Recueil d'études en l'honneur du Professeur Gérard Tournier*, Toulouse, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, 2010, 328 p.

DE BISSY (A.) et DEBAT (O.), *Écrits de droit de l'entreprise. Mélanges en l'honneur de Patrick Serlooten*, Paris, Dalloz, 2015, 802 p.

TRAVERSA (E.) et DECKERS (V.) (dir.), *Promenade sous les portiques de la fiscalité : Liber amicorum Jacques Autenne*, Bruxelles, Bruylant, 2010, 563 p.

Collectif, *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, Aix-en-Provence, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2010, 615 p.

F. Articles

ACARD (C.), « La directive "mère-fille" à l'aune de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'État », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 24, pp. 30-49.

ADONNINO (P.), « Rapport général », in *Règles de non-discrimination en matière d'imposition internationale, Cahiers de droit fiscal international*, vol 78b, 1993, pp. 73-130.

ADONNINO (P.), « Some Thoughts on the EC Arbitration Convention », *European Taxation*, 2003, n° 11, p. 403-408.

ALLIX (E.), « La condition des étrangers au point de vue fiscal », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 61, 1937, pp. 540-636.

ALVAREZ GARCIA (S.), FERNANDEZ RODRIGUEZ (E.) et MARTINEZ ARIAS (A.), « Corporate Tax Burden in the European Union », *EC Tax Review*, 2011, n° 1, pp. 41-55.

AMSELEK (P.), « Peut-il y avoir un État sans finances ? », *Revue du droit public*, 1983, n° 2, pp. 267-285.

ARTUS (P.), « Prélèvements obligatoires : quels effets sur l'économie ? Quelles pistes de réforme ? », *Droit social*, 1997, n° 3, pp. 219-228.

AVERY JONES (J.), « Flows of capital between the EU and third countries and the consequences of disharmony in European international law », *EC Tax Review*, 1998, n° 2, pp. 95-108.

AVI-YONAH (R.) et HALABI (O.), « A Model Treaty for the Age of BEPS », *Law & Economics Working Papers, University of Michigan*, 2014, 41 p.

AVI-YONAH (R.), « Globalization, tax competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State », *Harvard Law Review*, 2000, n°7, pp. 1573-1676.

AVI-YONAH (R.), « Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals », in POGGE (Th.) et MEHTA (K.) (dir.), *Global Tax Fairness*, Oxford, Oxford university press, 2016, 366 p., pp. 113-128.

AVI-YONAH (R.), « International Tax as International Law », *Tax Law Review*, 2004, n° 4, pp. 483-501.

AVI-YONAH (R.), « International Taxation of Electronic Commerce », *Tax Law Review*, 1997, n° 3, pp. 517-555.

AVI-YONAH (R.), « The Three Goals of Taxation », *Tax Law Review*, 2006, n° 1, pp. 1-28.

AVI-YONAH (R.), « Who Invented the Single Tax Principle? An Essay on the History of US Treaty Policy », *New York Law School Law Review*, 2014-2015, n° 2, pp. 305-315.

AYRAULT (L.), « Le principe d'égalité en matière fiscale », *Titre VII*, avril 2020, n° 4, consultable à l'adresse suivante : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-d-egalite-en-matiere-fiscale>.

BARDINI (C.), « The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ », *Intertax*, 2010, n° 1, pp. 2-20.

BARTOSCH (A.), « Is There a Need for a Rule of Reason in European State Aid Law? Or How to Arrive at a Coherent Concept of Material Selectivity », *Common Market Law Review*, 2010, n° 3, pp. 729-752.

BELTRAME (P.), « Systèmes fiscaux », in PHILIP (L.) et SAÏDJ (L.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, 1647 p., p. 1467.

BERLIN (D.), « Jurisprudence fiscale européenne », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1992, n° 2, pp. 289-404.

BERLIN (D.), « La peau de chagrin des situations purement internes », *La Semaine Juridique – édition générale*, 2013 n° 14, p. 672.

BINDER (A.) et PINETZ (E.), « Ensuring the Effectiveness of Fiscal Supervision in Third Country Situations », *EC Tax Review*, 2014, n° 6, pp. 324-331.

BIRD (R.), « Why tax corporations », *Bulletin for International Taxation*, 2002, n° 5, pp. 194-203.

BONNICI (R.), « The European Commission's Arm's Length Standard: Relationship and Compatibility with the Arm's Length Principle under Transfer Pricing », *International Transfer Pricing Journal*, 2019, n°1, pp. 57-64.

BORIA (P.), « Il sistema tributario », in FANTOZZI (A.) (dir.), *Diritto tributario*, Turin, UTET, 4^{ème} éd., 2013, 1076 p., pp. 17-57.

BOULOGNE (F.), « Shortcomings in the European Union Merger Directive », *Intertax*, 2016, n° 11, pp. 810-814.

BOUVIER (M.), « La question de l'impôt idéal », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 15-23.

BOUVIER (M.), « Quelle justice fiscale pour un monde en mutation ? », in DE CROUY-CHANEL (E.), GLINEUR (C.) et HUSSON-ROCHCONGAR (C.) (dir.), *La justice fiscale (X^e- XXI^e s.)*, Bruxelles, Bruylant, 2020, 458 p., pp. 441-450.

BRACCINI (R.), « Mutamenti nelle basi del diritto tributario : la crisi dell'idea di sistema », *Giuristi e legislatori, pensiero giuridico e innovazione legislativa nel processo di produzione del diritto*, actes du colloque tenu à Florence, 26-28 septembre 1976, Giuffrè, pp. 195-222.

BRÄUTIGAM (R.), SPENGLER (Ch.) et STUTZENBERGER (K.), « The Development of Corporate Tax Systems in the European Union from 1998 to 2017: Qualitative and Quantitative Analysis », *Intertax*, 2019, n° 6-7, pp. 536-562.

BROOKS (K.), « Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value », in HEAD (J.) et KEVER (R.) (dir.), *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 2009, 560 p., pp. 471-498.

BUISSON (J.), « Impôt et souveraineté », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 25-31.

BUNDGAARD (J.), « Classification and Treatment of Hybrid Financial Instruments and Income Derived Therefrom under EU Corporate Tax Directives », *European Taxation*, 2010, n° 10, pp. 442-456 (première partie de l'article).

BUNDGAARD (J.), « Classification and Treatment of Hybrid Financial Instruments and Income Derived Therefrom under EU Corporate Tax Directives », *European Taxation*, 2010, n° 11, pp. 490-500 (seconde partie de l'article).

BUNDGAARD (J.), « Hybrid Financial Instruments and Primary Law », *European Taxation*, 2013, n° 11, pp. 539-554 (première partie de l'article).

BUNDGAARD (J.), « Hybrid Financial Instruments and Primary Law », *European Taxation*, 2013, n° 12, pp. 587-594 (seconde partie de l'article).

BURELLI (S.), « Doppia imposizione interna e internazionale », *Enciclopedia Treccani*, 2015 (en ligne).

BURGERS (I.), MOSQUERA VALDERRAMA (I.), « Fairness: A Dire International Tax Standard with No Meaning? », *Intertax*, 2017, n° 12, pp. 767-783.

BURGSTALLER (E.) et SCHILCHER (M.), « Subject-to-tax Clauses in Tax Treaties », *European Taxation*, 2004, n° 6, pp. 266-176.

BURIAK (S.) et LAZAROV (I.), « Between State Aid and the Fundamental Freedoms: The Arm's Length Principle and EU Law », *Common Market Law Review*, 2019, n° 4, pp. 905-948.

CABANNES (X.), « Quelques remarques autour de la différenciation des rescrits et des *rulings* », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2017, n° 1, pp. 9-14.

CACHIA (F.), « Aggressive Tax Planning: An Analysis from the EU Perspective », *EC Tax Review*, 2017, n° 5, pp. 257-273.

CASTAGNÈDE (B.), « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *Les petites affiches*, 1^{er}-2 mai 2001, n° 86-87, pp. 4-14.

CERIONI (L.), « Harmful Tax Competition Revisited: Why not a Purely Legal Perspective under EC Law? », *European Taxation*, 2005, n° 7, pp. 267-281.

CERIONI (L.), « The Never-Ending Issue of Cross-Border Loss Compensation within the EU: Reconciling Balanced Allocation of Taxing Rights and Cross-Border Ability-to-Pay », *EC Tax Review*, 2015, n° 5, pp. 268-280.

CHRÉTIEN (M.), « Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : Le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers États », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, Sirey, tome 86, 1954, pp. 1-116.

CHRISTIANS (A.), « Fair Taxation as a Basic Human Right », *International Review of Constitutionalism*, 2009, n° 1, pp. 211-230.

COIN (R.), « Introduction aux situations triangulaires : du bilatéralisme à l'harmonisation fiscale... », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 24, pp. 86-90

CORDEWENER (A.), KÖFLER (G.) et VAN THIEL (S.), « The Clash between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to the Member States », *Common Market Law Review*, 2009, n° 6, pp. 1951-2000.

DAFNOMILIS (V.), « The Application of TFEU Articles 116 and 117 in EU Taxation », *Tax Notes International*, 5 octobre 2015, pp. 61-66.

DASSESE (M.) « The EU Directive on Taxation of Savings: The provisional End of a Long Journey? », *EC Tax Review*, 2004, n° 2, pp. 41-46.

DASSESE (M.), « L'arrêt Bachmann et la loi du 28 décembre 1992 : une victoire à la Pyrrhus ? », *Journal de droit fiscal*, 1992, n° 11-12, pp. 321-342.

DE FENOYL (É.) et PELLEFIGUE (J.), « Rulings fiscaux et aides d'État, la fin justifie-t-elle les moyens », *Bulletin fiscal Francis Lefèbvre*, 2016, n° 5, pp. 239-245.

DE GRAAF (A.) et JANSSEN (G.), « The implications of the judgment in the D case: the perspective of two non-believers », *EC Tax Review*, 2005, n° 4, pp. 173-189.

DE GROOT (I.), « Case X (C-283/15) and the myth of Schumacker's 90% rule », *Intertax*, 2017, n° 8-9, pp. 567-576.

DE GROOT (I.), « Exemption Method in the EU Parent-Subsidiary Directive Amended in Respect of Hybrid Instruments: What about the Credit Method? », *EC Tax Review*, 2015, n° 3, pp. 158-165.

DE GROOT (I.), « Member States Must Apply Most Favoured Nation Treatment Under EU Law », *Intertax*, 2014, n° 6/7, pp. 405-415.

DE LA FERIA (R.), « On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law », *EC Tax Review*, 2020, n° 4, pp. 142-146.

DE LA MARDIÈRE (Ch.), « L'impossible égalité devant l'impôt », in *L'égalité*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 51, 2008, 501 p., pp. 133-140.

DE LILLO (F.), « Chapitre 1 – In search of Single Taxation », in WHEELER (J.) (dir.), *Single Taxation*, Amsterdam, IBFD, 2018, 259 p., pp. 3-54.

DE LILLO (F.), « In search of Single Taxation: the Twilight of an Idol? », Université d'Amsterdam, 2017, 71 p.

DE WILDE (M.), « Some Thoughts on Fair Allocation of Corporate Tax in a Globalizing Economy », *Intertax*, 2010, n° 5, pp. 281-305.

DE WILDE (M.), *Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market*, Amsterdam, IBFD, 2017, 770 p.

DEBELVA (F.), « Fairness and International Taxation: Star-Crossed Lovers? », *World Tax Journal*, 2018, n° 4, pp. 563-583.

DEBELVA (F.), **SCORNOS (D.)**, **VAN DER BERGHEN (J.)** et **VAN BRABAND (P.)**, « LOB Clauses and EU-Law Compatibility: A Debate Revived by BEPS? », *EC Tax Review*, 2015, n° 3, pp. 132-143.

DECOCQ (G.), « L'administration fiscale doit choisir la procédure de règlement des difficultés de l'entreprise la plus avantageuse », *Contrats Concurrence Consommation*, 2016, n° 5, pp. 67-68.

DELAUNAY (B.), « Essai de typologie des pratiques fiscales dommageables », in LAMBERT (Th.) (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Actes du Colloque organisé le 3 décembre 2010, Paris, Montchrestien Lextenso, coll. Grands colloques, 2011, 227 p., pp. 41-56.

DELAUNAY (B.), « Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale et tax planning », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 39, pp. 20-24.

DEROUIN (Ph.), « Différences de traitement fiscal résultant des conventions de double imposition entre États membres de l'Union européenne. Clause de la nation la plus favorisée (NPF) ou chalandage fiscal (*treaty shopping*) ? », *Revue de droit fiscal*, 2005, n° 30-35, pp. 1288-1302.

DIBOUT (P.), « L'Europe et la fiscalité directe », *Les petites affiches*, 1998, n° 153, pp. 8-17.

DIBOUT (P.), « La directive communautaire du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents », *Revue de droit fiscal*, 1991, n° 11, pp. 477-482.

DIDER (Ph.), « La notion de concurrence fiscale », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 103-115.

DORIGO (S.), « Double taxation and the EU fundamental freedoms: Advocate General Mengozzi's Opinion in Austria v. Germany », *European Taxation*, 2017, n° 10, pp. 418-427.

DOUMA (S.), « The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation », *European taxation*, 2006, n° 11, pp. 522-533.

DOURADO (A.P.), « The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? », *Intertax*, 2016, n° 6-7, pp. 440-445.

DUNCAN (J.), « Rapport général », in *Tax Treatment of Hybrid Financial Instruments in Cross-Border Transactions, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 85a, 2000, 727 p., pp. 35-50.

DUSSART (V.), « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique*, 2012, n° 4, pp. 1085-1091.

DUSSART (V.), « Maxime Chrétien et la question de la souveraineté fiscale », in RAIMBAULT DE FONTAINE (S.) (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, 266 p., pp. 187-195.

EASSON (A.), « Fiscal Degradation and the Inter-nation Allocation of Tax Jurisdiction », *EC Tax Review*, 1996, n° 3, pp. 112-113.

ENGELEN (F.), « State Aid and Restrictions on Free Movement: Two Sides of the Same Coin? », *European Taxation*, 2012, n° 5, pp. 204-209.

ENGLISCH (J.), « Ability to pay », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, pp. 439-464.

ENGLISCH (J.), « Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part One) », *European Taxation*, 2004, n° 6, pp. 323-327.

ENGLISCH (J.), « Fiscal Cohesion in the Taxation of Cross-Border Dividends (Part Two) », *European Taxation*, 2004, n° 8, pp. 355-363.

FALCAO (T.), « Linking Policies: Inter-Nation Equity, Overseas Development Assistance, And Taxation », *Tax Notes International*, 17 septembre 2018, n° 12, pp. 1211-1217.

FIBBE (G.) et STEVENS (A.), « Hybrid Mismatches Under the ATAD I et II », *EC Tax Review*, 2017, n° 3, pp. 153-166.

FOUQUET (O.), « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, vol. 33, pp. 7-13.

FOURNIER (A.), « Charte des droits fondamentaux et Convention européenne des droits de l'homme : redondance ou renforcement de la protection des contribuables ? », *Revue de droit fiscal*, 2018, n° 21, pp. 13-20.

FREYER (D.), « The Proportionality Principle under EU Tax Law: General and Practical Problems Caused by Its Extensive Application », *European Taxation*, 2017, n° 9, pp. 384-392 (première partie de l'article).

FREYER (D.), « The Proportionality Principle under EU Tax Law: General and Practical Problems Caused by Its Extensive Application », *European Taxation*, 2017, n° 10, pp. 428-436 (seconde partie de l'article).

FUEST (C.) et alii., « Profit Shifting and “Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform », *World Tax Journal*, 2013, n° 3, pp. 307-324.

GANGEMI (B.), « Rapport général », in *L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 75b, 1990, 532 p., pp. 57-97.

GARBARINO (C.), « Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the European Union », *EC Tax Review*, 2016, n° 5-6, pp. 277-295.

GARCÍA ANTÓN (A.), « The 21st Century Multilateralism on International Taxation: The Emperor's New Clothes? », *World Tax Journal*, 2016, n° 2, pp. 147-165.

GARCIA PRATS (F. A.), « Revisiting "Schumacker" : Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case Law », in RICHELLE (I.) SCHÖN (W.) et TRAVERSA (E.) (dir.), *Allocating taxing powers within the European Union*, Heidelberg, Springer, coll. MPI Studies in Tax Law and Public Finance, 2013, 220 p., pp. 1-42.

GENSCHEL (P.) et JECHTENFUCHS (M.), « Multilevel, not Federal. The EU, Taxation, and the State », Paper for Presentation (draft) at the Offene Sektionstagung der DVPW, Darmstadt, 13-14 July 2007, pp. 11-12.

GEST (G.), « Histoire et esprit du régime des sociétés mères », *Droit fiscal*, 2014, n° 41, pp. 11-14.

GIANONCELLI (S.), « La coerenza fiscale e il principio di non discriminazione nella giurisprudenza comunitaria », *Giurisprudenza italiana*, 2003, n° 10, p. 1963.

GRARD (L.), « Le droit des aides d'État, moteur auxiliaire de la solidarité communautaire », in BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *La solidarité dans l'Union européenne : éléments constitutionnels et matériels*, Paris, Dalloz, 2011, 340 p., pp. 205-215.

GUTMANN (D.) et RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), « CC(C)TB and International Taxation », *EC Tax Review*, 2017, n° 5, pp. 233-245.

GUTMANN (D.), « Comprendre le Pilier I... », *Fiscalité internationale*, 2019, n° 4, pp. 1-3.

GUTMANN (D.), « Du droit à la philosophie de l'impôt », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 7-13.

GUTMANN (D.), « Les dix définitions de l'abus de droit fiscal », in LUCAS (F.-X.), MORTIER (R.), SYNDET (H.) (dir.), *Mélanges en l'honneur du Professeur Hovasse*, Paris, LexisNexis, 2016, 584 p., pp. 381-391.

GUTMANN (D.), « De l'arrêt Marks & Spencer à la décision Agapes : quel bilan ? », in DE BISSY (A.) et DEBAT (O.), *Écrits de droit de l'entreprise. Mélanges en l'honneur de Patrick Serlooten*, Paris, Dalloz, 2015, 802 p., pp. 667-681.

HAMAEEKERS (H.), « Corporate Tax Policy and Competence of the European Community: An EC Tax Convention with Non-Member States? », *European taxation*, 1990, n° 12, pp. 358-361.

HAPPÉ (R.H.), « Belastingethiek: een kwestie van fair share », in *Belastingen en ethiek, Geschriften voor de Vereniging voor Belastingwetenschap*, Deventer, Kluwer, 2011, 70 p.

HASEN (D.), « Tax Neutrality and Tax Amenities », *Florida Tax Review*, 2012, n° 2, pp. 57-127.

HEIDENBAUER (S.) et SCHUCH (J.), « Member State of Community Competence – Who is Competent to Conclude Double Tax Conventions with Third Countries? », in LANG (M.), STRAINGER (Cl.) et SCHUCH (J.) (dir.), *Tax Treaty and EC Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2007, 359 p., pp. 331-352.

HELMINEN (M.), « Dividend equivalent benefits and the concept of profit distribution of the EC Parent-Subsidiary Directive », *EC Tax Review*, 2000, n° 3, pp. 161-171.

HELMINEN (M.), « General Report », in IFA, *The Notion of Tax and the Elimination of International Double-Taxation or Double Non-Taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 101b, 2016, 951 p., pp. 19-76.

HELMINEN (M.), « The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention », *European Taxation*, 2013, n° 7, pp. 306-312.

HERZFELD (M.), « Understanding Treaty Abuse – Double Nontaxation », *Tax Notes International*, 18 janvier 2016, p. 201-204.

HINNEKENS (L.) et SCHELPE (E.), « Case law », *EC Tax Review*, 1992, n° 1, pp. 59-62.

HINNEKENS (L.), « European Arbitration Convention: Thoughts on Its Principles, Procedures and First Experience », *EC Tax Review*, 2010, n° 3, pp. 109-116.

HINNEKENS (L.), « The Search for the Framework Conditions of the Fundamental EC Treaties Principles as Applied by the European Court to Member States' Direct Taxation », in *EC Tax Review*, 2002, n°3, pp. 112-119.

HINNEKENS (L.), « The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC », *Intertax*, 2009, n° 11, pp. 602-609.

HOFMANN (H.), « Double Tax Agreements: Between EU Law and Public International Law », in RUST (A.) (dir.), *Double Taxation within the European Union*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolter Kluwer, 2011, 233 p., pp. 75-86.

HOFSTÄTTER (M.), « Who is Competent to Issue Measures for the Elimination of Double Taxation within the Community? », in LANG (M.), STARINGER (Cl.) et SCHUCH (J.) (dir.), *Tax Treaty and EC Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2007, 359 p., pp. 25-60, spéc. pp. 35-36.

HOUGARDY (Y.), « La capacité contributive », in TRAVERSA (E.) et DECKERS (V.) (dir.), *Promenade sous les portiques de la fiscalité : Liber amicorum Jacques Autenne*, Bruxelles, Bruylant, 2010, 563 p., pp. 135-148.

ISMER (R.) et PIOTROWSKI (S.), « The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies », *Intertax*, 2015, n° 10, pp. 559-570.

ISMER (R.), « National Report – Germany », in LANG (M.) et PISTONE (P.) (dir.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, coll. Eucotax series on European Taxation, 2007, 1068 p., pp. 233-264.

JAEGER (T.), « From Santander to LuxLeaks – and Back », *European State Aid Law Quarterly*, 2015, n° 3, pp. 345-357.

JARNEVIC (J.-P.), « Interventionnisme et neutralité fiscale », in *L'interventionnisme économique de la puissance publique : études en l'honneur du doyen Georges Péquignot*, vol. 2, Montpellier, Éditions du Centre d'études et de recherches administratives de Montpellier, 1984, 739 p., 2 vol., pp. 381-392.

JÈZE (G.), « Esquisse d'une théorie générale de l'impôt dans les États modernes », *Revue de science et de législation financières*, 1938, n° 4, pp. 489-499.

KARAĀANOV (K.), « The ATAD 2 Anti-Hybrid Rules versus EU Member State Tax Treaties with Third States: Is Override Possible? », *European Taxation*, 2019, n° 2-3, pp. 52-59.

KAUFMAN (N.), « Equity Considerations in International Taxation », *Brooklyn Journal of International Law*, 2001, n° 4, pp. 1464-1470.

KAUFMAN (N.), « Fairness and the Taxation of International Income », *Law & Policy in International Business*, 1998, n° 26, pp. 145-203.

KAWANO (L.) et SLEMROD (J.), « How Do Corporate Tax Bases Change When Corporate Tax Rates Change? With Implications for the Tax Rate Elasticity of Corporate Tax Revenue », *International Tax and Public Finance*, 2006, n° 3, pp. 401-433.

KEMMEREN (E.), « After Repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: The Objective of Eliminating Double Taxation Can Be Applied More Widely », *EC Tax Review*, 2008, n° 4, pp. 156-158.

KEMMEREN (E.), « Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future », *EC Tax Review*, 2012, n° 3, pp. 157-177.

KINGSON (Ch.), « The Coherence of International Taxation », *Columbia Law Review*, 1981, n° 6, pp. 1151- 1289.

KLEINBARD (E.), « Stateless Income », *Florida Tax Review*, 2011, vol 11, n° 9, pp. 699-773.

KLEINBARD (E.), « Throw Territorial Taxation from the Train », *Tax Notes*, 5 février 2007, pp. 547-564.

KNOLL (M.), « Reconsidering International Tax Neutrality », *Tax Law Review*, 2010-2011, n° 2, pp. 99-130.

KOLLRUSS (T.), « Is ATAD a Black Hole? The Impact on International Tax Planning », *European Taxation*, 2019, n° 8, pp. 377-381.

LACHAPELLE (A.), « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *Revue générale du contentieux fiscal*, 2013, n° 5-6, pp. 331-372.

LAMBERT (Th.), « Marché intérieur et évasion fiscale », *Les Petites Affiches*, 2002, n° 97, pp. 34-40.

LANG (M.), « Double Taxation Conventions in the Case Law of CJEU », *Intertax*, 2018, n° 3, pp. 181-193.

LANG (M.), « Rapport Général », in IFA, *Double Non-Taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, 2004, 766 p., pp.73-119.

LABRE (D.), « L'encadrement juridique de la concurrence fiscale au sein de l'Union européenne : état des lieux et perspectives », in SEFTON-GREEN (R.) et USUNIER (L.) (dir), *La concurrence normative : Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, 298 p., pp. 89-113.

LAROMA JEZZI (P.), « The concept of "comparability" in the direct-taxation-jurisprudence of the European Court of Justice », in *The EC Tax Journal*, 2010, n° 2, pp. 89-144.

LECLERCQ (L.) et MORGENSTERN (P.), « Les évolutions du régime de l'intégration fiscale en 2019 et le droit de l'UE : nécessité ou prétexte ? », *Fiscalité internationale*, 2019, n° 1, pp. 126-130.

LÉVINE (P.) et PINSON (P.), « L'entraide fiscale : de la collaboration à la coopération », *Droit et pratique du commerce international*, t. 11, 1985, n° 2, pp. 267-297

LHOMME (J.), « La notion de justice fiscale », in *Mélanges économiques dédiés à M. le Professeur René Gonnard*, Paris, L.G.D.J., 1946, 426 p., pp. 219-229.

LI (J.), « Improving Inter-Nation Equity through Territorial Taxation and Tax Sparing », *All Papers*, 2009, Paper 252, 32 p.

LOPEZ LOPEZ (H.), « General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters », *European State Aid Law Quarterly*, 2010, n° 4, pp. 807-819.

LUBKIN (G.), « Is Europe's Glass Half Empty or Half Full? Alcoholic Beverage Taxation and the Development of European Identity », *Columbia Journal of European Law*, 1997, n° 3, pp. 357-412.

LYAL (R.), « Non-discrimination and Direct Tax in Community Law », in *EC Tax Review*, 2003, n°2, pp. 68-74.

LYAL (R.), « Note on the external competence of the European Community in Tax Matters », in LANG (M.) et PISTONE (P.) (dir.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, coll. Eucotax series on European Taxation, 2007, 1068 p., pp. 67-70.

MAITROT (J.-C.), « Impôt - Histoire de l'impôt », *Encyclopédie Universalis*, consulté en ligne le 7 juin 2017.

MAITROT DE LA MOTTE (A.) et TRAVERSA (E.), « Le fédéralisme économique et la fiscalité dans l'Union européenne », in DUBOUT (É.), MARTUCCI (F.) et DE LA ROSA (S.), *L'Union européenne et le fédéralisme économique : discours et réalités*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2015, 461 p., pp. 343-379.

MAITROT DE LA MOTTE (A.), « L'entrave fiscale », in AZOULAI (L.) (dir.), *L'entrave dans le droit du marché intérieur*, Bruxelles, Bruylant, 2011, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 362 p., pp. 97-133.

MAITROT DE LA MOTTE (A.), « L'impôt européen : Enjeux juridiques et politiques », *Revue de l'OFCE*, 2014, n° 3, pp. 149-160.

MAITROT DE LA MOTTE (A.), « La nature juridique de la redevance de surveillance prudentielle » in MARTUCCI (F.) (dir.) *L'Union bancaire*, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit de l'Union européenne – Colloques, 2016, 284 p., pp. 119-134.

MAITROT DE LA MOTTE (A.), « Le droit fiscal et financier et les unités étatiques », in LEMAIRE (F.) (dir.), *De l'unité de l'État*, actes du colloque des 9 et 10 octobre 2008, Paris, Cujas, coll. Actes et études, 2010, 247 p., pp. 127-137.

MAITROT DE LA MOTTE (A.), « Les aides d'État et la concurrence fiscale dommageable », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 25, pp. 42-50.

MALHERBE (J.) et BERLIN (D.), « Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1995, n° 2, pp. 245-272 (première partie de l'article).

MALHERBE (J.) et BERLIN (D.), « Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire », *Revue trimestrielle de droit européen*, 1995, n° 3, pp. 509-537 (seconde partie de l'article).

MARCHGRABER (Ch.), « Cross-Border Tax Arbitrage, the Parent-Subsidiary Directive (2011/96) and Double Tax Treaty Law », *Bulletin for International Taxation*, 2016, n° 3, pp. 123-132.

MARCHGRABER (Ch.), « Tackling Deduction and Non-Inclusion Schemes – The Proposal of the European Commission », *European Taxation*, 2014, n° 4, pp. 133-142.

MARCHGRABER (Ch.), « The Avoidance of Double Non-taxation in Double Tax Treaty Law: A Critical Analysis of the Subject-To-Tax Clause Recommended by the European Commission », *EC Tax Review*, 2014, n° 5, pp. 293-302.

MARTIN JIMENEZ (A.), « Beneficial Ownership: Current Trends », *World Tax Journal*, 2010, n° 1, pp. 35-63.

MARTINEZ LAGUNA (F.D.), « Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation », *World Tax Journal*, 2017, n° 2, pp. 189-246.

MASON (R.), « Implication of the Rulings in Starbucks and Fiat for the Apple State Aid Case », *Tax Notes International*, 7 octobre 2019, pp. 15-22.

MASON (R.), « U.S. Tax Treaty Policy and the European Court of Justice », *Tax Law Review*, 2005, n° 1, pp. 65-132.

MATHISEN (G.), « Consistency and Coherence as Conditions for Justification of Member State Measures Restricting Free Movement », *Common Market Law Review*, 2010, n° 4, pp. 1021-1048.

MERKS (P.), « Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning », *Intertax*, 2006, n° 5, pp. 272-281.

MEROLA (M.), « The Rebus of Selectivity in Fiscal Aid: A Nonconformist View on and Beyond Case Law », *World Competition Law and Economics Review*, 2016, n° 4, pp. 533-556.

MONNIER (J.-M.), « Harmonisation des fiscalités et structures fiscales européennes entre 1988 et 1996 », *Économie appliquée*, tome LIII, 2000, n° 1, pp. 37-71.

MONSÉNÉGO (J.), « Réflexions sur les conséquences de l'abrogation de l'article 293, alinéa 2 du Traité CE », *Revue de droit fiscal*, 2011, n° 9, pp. 15-19.

MONTAGNIER (G.), « L'harmonisation communautaire des impôts directs », *Revue française de Finances Publiques*, 1983, n° 4, pp. 119-148.

MOSQUERA VELDERRAMA (I.J.), « The EU Standard of Good Governance in Tax Matters for Third (Non-EU) Countries », *Intertax*, 2019, n° 5, pp. 454-467.

MUSGRAVE (P.), « Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union », in CNOSSSEN (S.) (dir.), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford, Oxford University Press, 2000, 302 p., pp. 46-77.

MUSGRAVE (R.) et MUSGRAVE (P.), « Inter-Nation Equity », in BIRD (R.) et HEAD (J.), *Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup*, Toronto, University of Toronto Press, 1972, 351 p., pp. 63-85.

NEYT (R.) et PEETERS (S.), « Balanced Allocation and Coherence: some thoughts in light of Argenta and K », *EC Tax Review*, 2014, n° 2, pp. 64-75.

NIESTEN (H.), « Case X. v. Staatssecretaris van Financiën: Fractional Allocation of Personal and Family Tax Benefits for EU Resident Individuals with Multi-State Income », *EC Tax Review*, 2017, n° 4, pp. 201-213.

NIESTEN (H.), « Growing impetus for harmonization of personal and family allowances: Current state of affairs of the Schumacker-doctrine after Imfeld and Garcet », *International Tax Review*, 2015, n° 4, pp. 185-201.

O'SHEA (T.), « The ECJ, the 'D' case, double tax conventions and most-favoured nations: comparability and reciprocity », *EC Tax Review*, 2005, n° 4, pp. 190-201.

O'SHEA (T.), « The importance of the EU's Platform for Tax Good Governance », *Tax Notes International*, 13 mai 2019, pp. 623-628.

OBERSON (X.), « General Report », in IFA, *Exchange of Information and Cross-Border Cooperation between Tax Authorities, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 98b, 2013, 843 p., pp. 17-57.

OLIVA (É.), « L'appréciation du caractère confiscatoire ou excessif de l'impôt par le Conseil constitutionnel », *Revue française de droit administratif*, 2013, n° 6, pp. 1273-1290.

OSTERWEIL (E.), « Are LOB Provisions in Double Tax Conventions Contrary to EC Treaty Freedoms? », *EC Tax Review*, 2009, n° 5, pp. 236-248.

PAHLSSON (R.), « Constructing Comparability: The Reasoning of the ECJ on Equality in Taxation », in *Swedish Studies in European Law*, 2006, vol. 1, pp. 217-231.

PAHLSSON (R.), « Equality in Taxation: Reflections on the Social Construction of Comparability in Tax Law », in BROKELIND (C.) (dir.), *Principles of Law: Functions, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, pp. 151-161.

PARTSCH (Ph.-E.), « Aides d'État de nature fiscale et sélectivité : d'Adria-Wien à Banco Sanatander Autogrill », in PASCHALIDIS (P.), et WILDEMEERSCH (J.) (dir.), *L'Europe*

au présent !, *Liber amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, 992 p., pp. 597-612.

PASTOREL (J.-P.), « Qu'est-ce qu'un impôt confiscatoire ? », *Revue du droit public*, 2016, n° 2, pp. 685-705.

PEETERS (B.) et VANNESTE (L.), « The Hybrid Financial Instruments: The Effects of the OECD BEPS Action 2 Report and the ATAD », *Intertax*, 2020, n° 1, pp. 14-45.

PELLETIER (M.), « La CJUE et le principe *non bis in idem* : un pas en arrière, deux pas en avant », *Revue de droit fiscal*, 2018, n° 14, pp. 2-4.

PHILIP (L.), « Justice fiscale », in ORSONI (G.) (dir.), *Finances publiques, Dictionnaire encyclopédique*, 2^{ème} éd., Paris, Economica, 2017, 983 p., pp. 570-571.

PICAVET (E.), « Capital et imposition selon les critères de justice », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 291-310.

PICAVET (E.), « Les fondements théoriques de l'intervention publique : L'équité dans l'impôt : principes généraux », *Le Budget de l'État, Cahiers français*, 1993, n° 261, pp. 93-97.

PISTONE (P.), « L'impact du droit européen sur les relations avec les pays tiers en matière de fiscalité directe », *Revue de droit de l'Union européenne*, 2006, n° 4, pp. 841-864.

PISTONE (P.), « Towards European International Tax Law », *EC Tax Review*, 2005, n° 1, pp. 4-9.

PISTONE (P.), « General Report », in LANG (M.) et PISTONE (P.) (dir.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, coll. Eucotax series on European Taxation, 2007, 1068 p., pp. 15-55.

PIT (H.M.), « Commission Initiative To Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union – The EU Arbitration Convention (90/436) » *European Taxation*, 2016, n° 11, pp. 507-523.

PIT (H.M.), « Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention (1) », *EC Tax Review*, 2015, n° 1, pp. 15-33 (première partie de l'article).

PIT (H.M.), « Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention (2) », in *EC Tax Review*, 2015, n° 2, pp. 78-95 (seconde partie de l'article).

PLANSKY (P.), « The Impact of the Fundamental Freedoms on Tax Treaties with Third Countries », in LANG (M.), STARINGER (Cl.) et SCHUCH (J.) (dir.), *Tax Treaty and EC Law*, Alphen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, coll. Series on International Taxation, 2007, 359 p., pp. 293-330

QUÉROL (F.), « Gaston Jèze et la théorie du partage équitable de l'effort fiscal », in RAIMBAULT DE FONTAINE (S.) (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2007, 266 p., pp. 11-39.

RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.) et LEROY (V.), « Adoption formelle de la directive anti-évasion fiscale : premier aperçu », *Revue de droit fiscal*, 2016, n° 29, pp. 8-12.

RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE (E.), COIN (R.), KERMODE (Ph.), SAINT-AMANS (P.), « Vers une lutte contre le "planning" fiscal dommageable ? », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 25, pp. 34-41.

REIMER (E.), « The abolition of Article 293 EC: Comments on Hofmann's Analysis », in RUST (A.) (dir.), *Double Taxation within the European Union*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolter Kluwer, 2011, 233 p., pp. 87-96.

RIBES (D.), « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *Revue juridique de l'économie publique*, 2008, n° 650, pp. 3-9.

RICHELLE (I.), « Cross-Border Loss Compensation: State and Critique of the Judicature », in RICHELLE (I.) SCHÖN (W.) et TRAVERSA (E.) (dir.), *Allocating taxing powers within the European Union*, Heidelberg, Springer, coll. MPI Studies in tax law and public finance, 2013, 220 p., pp. 101-122

ROCCATAGLIATA (F.), « L'impact des instruments non contraignants (soft-law) dans l'interprétation du droit fiscal de l'Union européenne », in *Scrutinizing internal and external dimensions of European law : liber amicorum Paul Demaret.*, Bruxelles, PIE-Peter Lang, 2013, vol I, 880 p., pp. 409-422.

ROCCATAGLIATA (F.), « La double imposition : les initiatives mises en place par la Commission européenne », actes de la conférence : « La double imposition : obstacle au Marché Unique ? » (2010), in *Les dialogues de la fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2011, 474 p., pp. 359-372.

RODRIGUES (S.), « Article 94 CE », in PINGEL (I.) (dir.), *De Rome à Lisbonne. Commentaire des traités UE et CE*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2010, 2236 p., pp. 814-816.

RODRIGUES (S.), « La protection des intérêts financiers de l'Union européenne : de la responsabilité partagée à la coopération renforcée ? », in MASCLET (J-C.), RUIZ-FABRI (H.), BOUTAYEB (Ch.) (dir.), *L'Union européenne : union de droit, union des droits mélanges en l'honneur du Professeur Philippe Manin*, Paris, Pedone, 2010, 937 p., pp. 511-522.

ROLAND (S.), « De la démocratie en Europe ? Réflexions sur la morphologie du pouvoir dans l'Union européenne après l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne », *Annuaire de droit européen*, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 289-355.

ROLAND (S.), « De la démocratie en Europe ? Réflexions sur la morphologie du pouvoir dans l'Union européenne après l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne », *Annuaire de droit européen*, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 289-355.

ROLAND (S.), « La légitimité du juge comme auteur du/de droit. L'exemple du juge communautaire ou comment poser la question de la légitimité du juge communautaire ? », in FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 191-230.

ROLAND (S.), « Quelques réflexions méthodologiques sur la qualification de la nature juridico-politique de l'Union européenne », BERTRAND (B.), PICOD (F.) et ROLAND (S.) (dir.), *L'identité du droit de l'Union européenne : Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 829 p., pp. 245-261.

ROSA (A.), « L'intérêt relatif des juristes pour la justice fiscale », in DE CROUY-CHANEL (E.), GLINEUR (C.) et HUSSON-ROCHCONGAR (C.) (dir.), *La justice fiscale (X^e- XXI^e s.)*, Bruxelles, Bruylant, 2020, 458 p., pp. 379-396.

SACCHETTO (C.), « À la recherche d'un modèle de fiscalité européenne entre subsidiarité, harmonisation, et solidarité européenne », in *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, Aix-en Provence, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2010, 615 p., pp. 515-530.

SACCHETTO (C.), « Chapitre 1 – Analysis of Fiscal Federalism from a Comparative Tax Law Perspective », in SACCHETTO (C.) et BIZIOLI (G.), *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, Amsterdam, IBFD, 2011, 770 p., pp. 1-22.

SADOWSKY (M.), « Vers un système fiscal standard ? », *Revue de droit fiscal*, 2013, n° 25, pp. 57-65.

SADOWSKY (M.), « La taxe sur les services numériques : une imposition pas comme les autres », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2020, n° 3, pp. 441-431.

SALVATI (A.), « Riflessioni in tema di libera circolazione di capitali, di "non discriminazione" e di coerenza interna dei regimi fiscali », *Rivista di diritto finanziario e scienza tributaria*, 2006, n° 4, pp. 154-169.

SCHÖN (W.), « International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I) », *World Tax Journal*, 2009, n° 1, pp. 67-114.

SEER (R.) et GABERT (I.), « European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements », *Bulletin for International Taxation*, 2011, n° 2, pp. 88-98.

SELICATO (P.), « EU Report », in IFA, *The Notion of Tax and the Elimination of International Double-Taxation or Double Non-Taxation*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 101b, 2016, 951 p., pp. 77-97.

- SHAHEEN (F.)**, « International Tax Neutrality: Reconsiderations », *Virginia Tax Review*, 2007, n° 1, pp. 203-240.
- SHAHEEN (F.)**, « International Tax Neutrality: Revisited », *Tax Law Review*, 2010-2011, n° 2, pp. 131-148.
- SIMADER (K.)**, « Withholding Taxes and the Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collection », *Bulletin for International Taxation*, 2010, n° 2, pp. 115-119.
- SMIT (D.)**, « The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations: An Overview », in HESLEHNER (W.) KÖFLER (G.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, 2017, Alpen-sur-le-Rhin, Kluwer Law International, 403 p., pp. 215-230.
- SOOM (A.)**, « Double Taxation Resulting from the ATAD: Is There Relief? », *Intertax*, 2020, n° 3, pp. 273-285.
- STEICHEN (A.)**, « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », in *L'impôt*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 46, 2002, 547 p., pp. 243-279.
- STEVANATO (D.)**, « Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva », in PERRONE (L.) et BERLIRI (C.) (dir.), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, Edizioni Scientifiche italiane, 2006, 572 p., pp. 69-80.
- SULLIVAN (J. E.)**, « The Non-Exercise of Taxing Powers by Member States and Its Compatibility with EC Law », *European Taxation*, 2009, n° 4, pp. 189-198.
- SZUDOCZKY (R.) et VAN DE STREEK (J.L.)**, « Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct: When a "Disparity" Is Selective and Harmful », *Intertax*, 2010, n° 5, pp. 260-280.
- TAHA (J.)**, « The External Implied Competence of the European Union and the Impact of Bilateral Treaties on the Taxation of Cross-Border Savings », *Intertax*, 2010, n° 3, pp. 153-162.
- TALON (J.-F.)**, « La justification des entraves fiscales », *Revue des affaires européennes*, 2007-2008, n° 1, pp. 41-56.
- TERRA (B.)**, « Value Added Tax and State Aid Law in the EU », *Intertax*, 2012, n° 2, pp. 101-111.
- THOMAS (S.)**, « Sélectivité et discrimination : quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 décembre 2016 dans les affaires *World Duty Free Group* et *Hansestadt Lübeck* », *Lamy Concurrence*, 2017, n° 58, pp. 37-44.
- TODHE (F.)**, « The Rise of an (Autonomous) Arm's Length Principle in EU State Aid Rules? », *European State Aid Law Quarterly*, 2019, n° 3, pp. 249-263.

TRAVERSA (E.), « National Report – Belgium », in LANG (M.) et PISTONE (P.) (dir.), *The EU and Third Countries: Direct Taxation*, Alphen-sur-le-Rhin, Wolters Kluwer Law & Business, coll. Eucotax series on European Taxation, 2007, 1068 p., pp. 147-176.

TRAVERSA (E.), « Le droit européen et la double (non-) imposition internationale : quand l'espoir renaît... », in PASCHALIDIS (P.), et WILDEMEERSCH (J.) (dir.), *L'Europe au présent !, Liber amicorum Melchior Wathelet*, Bruxelles, Bruylant, 2018, 992 p., pp. 967-985, spéc. pp. 971 et s.

TRAVERSA (E.) et BODSON (B.), « Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition : entre contradictions et complémentarités », *Cahiers de droit européen*, 2018, n° 1, pp. 177-204.

TRIANAFYLLOU (D.), « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Bruxelles, Bruylant, 2004, 810 p., pp. 377-392.

TRIANAFYLLOU (D.), « L'interdiction des abus de droit en tant que principe général du droit communautaire », *Cahiers de droit européen*, 2002, n° 5-6, pp. 611-663.

TRIANAFYLLOU (D.), « La doctrine fiscale sous l'emprise du marché intérieur : vers une coordination de la fiscalité directe dans la Communauté européenne ? », *Revue de droit fiscal*, 2006, n° 24, pp. 1189-1193.

VALENTE (P.), « Arbitration Convention 90/436/EEC: Inapplicability in Case of Serious Penalties », *Intertax*, 2012, n° 3, pp. 220-224.

VALENTE (P.), « Taxless Corporate Income: Balance against White Income, Grey Rules and Black Holes », *European Taxation*, 2017, n° 7, pp. 271-278.

VAN DE VIJVER (A.), « International Double (Non-)Taxation: Comparative Guidance from European legal Principles », *EC Tax Review*, 2015, n° 5, pp. 240-257.

VAN DEN HURK (H.), « Proposed Amended Parent-Subsidiary Directive Reveals the European Commission's Lack of Vision », *Bulletin for International Taxation*, 2014, n° 9, pp. 488-497.

VAN GERREVINK (B.), MORGENSTERN (P.), LECLERCQ (L.), « Arrêt X BV (aff. C-398/16 et C-399/16) : Dutch unity et Space oddity », *Revue de droit fiscal*, 2018, n° 20, pp. 60-68.

VAN THIEL (S.) et VASCEGA (M.), « Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation », *EC Tax Review*, 2011, n° 3, pp. 148-154.

VAN THIEL (S.), « A Slip of the European Court in the D Case (C-376/03): Denial of the Most-Favoured-Nation Treatment because of Absence of Similarity? », *Intertax*, 2005, n° 10, pp. 454-457.

VAN THIEL (S.), « Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Tax Law as a Right Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment – Part 2 », *European Taxation*, 2007, n° 7, pp. 314-327.

VANDISTENDAEL (F.), « Memorandum on the Taxing Powers of the European Union », *EC Tax Review*, 2002, n° 3, pp. 120-129.

VANISTENDAEL (F.), « Ability to Pay in European Community Law », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 121-134.

VANISTENDAEL (F.), « Bosal?! », *EC Tax Review*, 2003, n° 4, pp. 192-193.

VANISTENDAEL (F.), « Chapitre 15 – The European Union », in SACCHETTO (C.) et BIZIOLI (G.), *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, Amsterdam, IBFD, 2011, 770 p., pp. 581-646.

VANISTENDAEL (F.), « Does the ECJ Have the Power of Interpretation to Build a Tax System Compatible with the Fundamental Freedoms? », *EC Tax Review*, 2008, n°2, pp. 52-66.

VANISTENDAEL (F.), « Impact of European Tax Law on Tax Treaties with Third Countries », *EC Tax Review*, 1999, n° 3, 163-170.

VERGNET (N.), « Vers l'uniformisation de la lutte contre les pratiques abusives en droit fiscal de l'Union européenne », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2019, n° 4, pp. 451-460.

VERHOOG (M.) et BREUER (H.), « Hybrid Entity Issues in a Tax Treaty Context: OECD Approach versus Actual Tax Teaties », *Intertax*, 2016, n° 8-9, pp. 684-700.

VIessant (C.), « Justice fiscale et Union européenne », in DE CROUY-CHANEL (E.), GLINEUR (C.) et HUSSON-ROCHCONGAR (C.) (dir.), *La justice fiscale (X^e- XXI^e s.)*, Bruxelles, Bruylant, 2020, 458 p., pp. 361-378.

VILLETTE (V.), « Retenues à la source et droit de l'Union : des espèces en voie de disparition », *Revue de jurisprudence fiscale*, 2020, n° 2, pp. 135-142.

VOGEL (K.), « World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments (Part I) », *Intertax*, 1988, n° 8-9, pp. 216-229.

VOGEL (K.), « World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments (Part II) », *Intertax*, 1988, n° 10, pp. 310-320.

VOGEL (K.), « World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments (Part III) », *Intertax*, 1988, n° 11, pp. 394-402.

VOGEL (K.), GUTMANN (D.) et DOURADO (A.), « Tax Treaties between Member States and Third States: ‘Reciprocity’ in Bilateral Tax Treaties and Non-discrimination in EC Law », *EC Tax Review*, 2006, n° 2, pp. 83-93.

VON BAR (L.), « Observations sur les principes du droit international concernant les impôts et notamment les doubles impositions », *Revue de droit international et de législation comparée*, 1900, pp. 534-454.

VON DER PFORDTEN (D.), « Justice, Equality and Taxation », in GAISBAUER (H.) *et alii*, *Philosophical Explorations of Justice and Taxation – National and Global Issues*, Cham, Springer, 2015, pp. 47-65.

VON SCHANZ (G.), « Zur Frage Der Steuerpflicht », *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, 1892, n° 2, pp. 1-74.

WATTEL (P.), « Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality », *EC Tax Review*, 2003, n° 4, pp. 194-201.

WATTEL (P.), « Non-Discrimination à la Cour: The ECJ’s (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases », *European Taxation*, 2015, n° 12, pp. 542-553.

WATTEL (P.), « Stateless Income, State Aid and the (Which?) Arm’s Length Principle », *Intertax*, 2016, n° 11, pp. 791-801.

WATTEL (P.), « The EC Court’s attempts to reconcile the Treaty freedoms with international tax law », *Common Market Law Review*, 1996, n° 2, pp. 223-254.

WEBER (D.), « An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification », *EC Tax Review*, 2015, n° 1, pp. 43-54.

WEBER (D.), « Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the D Case », *Intertax*, 2005, n° 10, pp. 429-444.

WITTOCK (N.), « The Influence of the Principle of Union Loyalty in Tax Matters », *EC Tax Review*, 2014, n° 3, pp. 171-188.

ZALASINSKI (A.), « The Limits of the EC Concept of ‘Direct Tax Restriction on Free Movement Rights’, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity », *Intertax*, 2009, n° 5, pp. 282-297.

Collectif, dossier consacré aux entraves fiscales paru dans la *Revue des affaires européennes*, 2007-2008, n° 1, pp. 7-92.

IV. Droit constitutionnel, droit international (sauf droit fiscal international) et *varia*

A. Manuels, ouvrages généraux, monographies, thèses, ouvrages collectifs et mélanges

BALASSA (B.), *The Theory of Economic Integration*, London, Allen and Unwin, 1961, 304 p.

BEAUD (O.), *Théorie de la fédération*, Paris, Presses universitaires de France, 2007, 433 p.

BOLARD (V.), *L'équité dans la réalisation méthodique du droit privé – Principes pour un exercice rationnel et légitime du pouvoir de juger*, thèse, Paris I, 2006, 434 p.

CARBONNIER (J.), *Droit et passion du droit sous la V^{ème} République*, Paris, Flammarion, 1996, 276 p.

CASTELLARIN (E.), *La participation de l'Union européenne aux institutions économiques internationales*, Paris Pedone, 2017, 663 p.

COMBACAU (J.) et SUR (S.), *Droit international public*, Paris, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 13^{ème} éd., 2019, 882 p.

CONSTANTINESCO (V.) et PIERRÉ-CAPS (S.), *Droit constitutionnel*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Droit, 6^{ème} éd., 2013, 535 p.

DECAUX (E.), *La réciprocité en droit international*, Paris, L.G.D.J., Coll. Bibliothèque de droit international, 1980, 374 p.

DELVOLVÉ (P.), *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit public, tome 88, 1969, 467 p.

DISTEFANO (G.), *L'ordre international entre légalité et effectivité : le titre juridique dans le contentieux territorial*, Paris, Pedone, 2002, 585 p.

FAVOREU (L), GAÏA (P.), GHEVONTIAN (R.) et alii., *Droit constitutionnel*, Paris, Dalloz, coll. Précis Dalloz, Série Droit public, science politique, 18^{ème} éd. mise à jour, 2016, 1103 p., spéc. pp. 466-470.

GICQUEL (J.) et GICQUEL (J.-E.), *Droit constitutionnel et institutions politiques*, Paris, L.G.D.J., coll. Domat Droit public, 29^{ème} éd., 2015, 860 p.

GUTMANN (D.), *Le sentiment d'identité. Étude de droit des personnes et de la famille*, Paris, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de droit privé, 2000, 520 p.

HOFSTADTER (D.), *Gödel, Escher, Bach. Les brins d'une guirlande éternelle*, Paris, InterÉditions, 1985, 883 p.

KERBRAT (Y.), *L'applicabilité extraterritoriale des règles internes relatives à l'activité internationale des entreprises*, thèse, Paris II, 2001, 549 p.

REUTER (P.) et COMBACAU (J.), *Institutions internationales*, Paris, Presses universitaires de France, 1^{ère} éd., 1980, 579 p.

REUTER (P.), *Organisations européennes*, Paris, Presses universitaires de France, coll. Thémis Droit, 2^{ème} éd., 1970, 487 p.

SEFTON-GREEN (R.) et USUNIER (L.) (dir.), *La concurrence normative : Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, 298 p.

SKOLIMOWSKA (A.) (dir.), *Perceptions of the European Union's Identity in International Relations*, London, Routledge, 2019, 230 p.

Collectif, *Le dialogue des juges, Mélanges en l'honneur du président Bruno Genevois*, Paris, Dalloz, 2009, 1166 p.

Collectif, *Mélanges économiques dédiés à M. le Professeur René Gonnard*, Paris, L.G.D.J., 1946, 426 p.

B. Articles

ABI-SAAB (G.), « Cours général de droit international public », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 207, 1987, pp. 9-463.

BOUTHINON-DUMAS (H.), « Existe-t-il un marché des systèmes juridiques ? », in SEFTON-GREEN (R.) et USUNIER (L.) (dir.), *La concurrence normative : Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, 298 p., pp. 35-64.

COICAUD (J.-M.), « Réflexions sur les organisations internationales et la légitimité internationale : contraintes, pathologies et perspectives », *Revue internationale des sciences sociales*, 2001, n° 4, pp. 573-587.

COMBACAU (J.), « Le droit international : bric-à-brac ou système ? », in *Le système juridique*, Paris, Sirey, coll. Archives de philosophie du droit, tome 31, 1986, 458 p., pp. 85-105.

COMBACAU (J.), « Les compétences de l'État en droit international. Conclusions générales », in SFDI, *Les compétences de l'État en droit international*, colloque tenu à Rennes du 2 au 4 juin 2005, Paris, Pedone, 2006, 320 p., pp. 301-318.

CRAWFORD (J.), « Chance, Order, Change: The Course of International Law », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 365, 2013, pp. 9-390.

D'ASPREMONT (J.) et DE BRABANDÈRE (E.), « The Complementary Faces of Legitimacy in International Law: The Legitimacy of Origin and the Legitimacy of Exercise », *Fordham International Law Journal*, 2011, n° 2, pp. 190-235.

DE VAREILLES-SOMMIÈRES (P.), « L'exception d'ordre public et la régularité substantielle internationale de la loi étrangère » *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 371, 2015, dématérialisé.

DUBIN (L.) et RUNAVOT (M.-C.), « Représentativité, efficacité, légitimité : des organisations internationales en crise ? », in LAGRANGE (E.) et SOREL (J.-M.) (dir.), *Droit des organisations internationales*, Paris, L.G.D.J., 2014, pp. 77-103.

DUMONT (H.) et EL BERHOUMI (M.), « Les formes juridiques fédératives d'association et de dissociation dans et entre les États », *Droit et société*, 2018, n° 1, pp. 15-26.

DUPUY (P.-M.), « L'unité de l'ordre juridique international », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 297, 2000, pp. 9-489.

ESMEIN (A.), « L'originalité du Code Civil », in *Le Code Civil (1804-1904). Livre du centenaire*, Paris, Rousseau, 1904, 1128 p., 2 vol.

FRANCK (R.), « Conclusions », *Relations internationales*, 2009, n° 4, pp. 113-120.

GANSHOF VAN DER MEERSCH (W.), « L'ordre juridique des Communautés européennes et le droit international », *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, tome 148, 1975, pp. 1-433.

HOUTCIEFF (D.), « Essai de maïeutique juridique : la mise au jour du principe de cohérence », *La semaine juridique édition générale*, 2009, n° 47, pp. 42-48.

MARZAL (T.), « La cosmologie juridique de la Cour de justice de l'Union européenne illuminée par le droit international privé (de l'utilité des notions d'ordre public et lois de police) », in *L'ordre public*, Paris, Dalloz, coll. Archives de philosophie du droit, tome 58, 2015, 474 p., pp. 267-279.

PIMENTEL (C.-M.), « De l'obéissance à la reconnaissance : l'empreinte de la légitimité dans le droit », in FONTAINE (L.) (dir.), *Droit et légitimité*, Actes du colloque de Caen de novembre 2009, Bruxelles, Bruylant, coll. Droit & Justice, 2011, 380 p., pp. 3-13.

STARCK (Ch.), « L'égalité en tant que mesure du droit (Problèmes d'application du principe d'égalité) », in PERELMAN (Ch) et VANDER ELST (R.) (dir.), *Les notions à contenu variable en droit : études publiées*, Bruxelles, Bruylant, 1984, pp. 181-199.

TALLBERG (J.) et ZÜRN (M.), « The Legitimacy and Legitimation of International Organizations: Introduction and Framework », *Review of International Organizations*, 2019, n° 4, pp. 581-606.

VIRALLY (M.), « La distinction entre textes internationaux de portée juridique et textes dépourvus de portée juridique », *Annuaire de l'Institut de droit international*, 1983, vol. 73, t. 1, pp. 166-327.

WYLER (E.), « Propos sur la fécondité du paradigme systémique en droit international à la lumière de la théorie de Georges Abi-Saab », in *The international legal system in quest of equity and universality : Liber amicorum Georges Abi-Saab*, La Hague, Martinus Nijhoff, 2001, 615 p., pp. 23-49.

Table des actes et documents

PRINCIPAUX TEXTES PERTINENTS

I. Fiscalité directe

A. Directive dite « mère-fille »

Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 6-9.

Directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 345 du 29 décembre 2011, pp. 8-16.

Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 219 du 25 juillet 2014, pp. 40-41.

Directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents, *JOUE* n° L 21 du 28 janvier 2015, pp. 1-3.

B. Directive dite « intérêts-redevances »

Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *JOUE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 49-54.

C. Directive dite « fusions »

Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 1-5.

Directive 2009/133/CE du Conseil, du 19 octobre 2009, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JOUE* n° L 310 du 25 novembre 2009, pp. 34-46.

D. Directive dite « ATAD » ou « anti-évasion »

Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *JOUE* n° L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14.

Directive (UE) 2017/952 du Conseil, du 29 mai 2017, modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, *JOUE* n° L 144 du 7 juin 2017, pp. 1-11.

E. Convention dite « d'arbitrage »

Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, *JOCE* n° L 225 du 20 août 1990, pp. 10-24.

II. Fiscalité indirecte

A. TVA

Directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, *JOCE* n° 71 du 14 avril 1967, pp. 1301-1303 (dite « première directive TVA »).

Directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOCE* n° 71 du 14 avril 1967, pp. 1303-1312 (dite « deuxième directive TVA »).

Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, *JOCE* n° L 145 du 13 juin 1977, pp. 1-40 (dite « sixième directive TVA »).

Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JOUE* n° L 347 du 11 décembre 2006, pp. 1-118.

B. Accises

Directive 92/83/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, *JOCE* n° L 316 du 31 octobre 1992, pp. 21-27.

Directive 92/84/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, *JOCE*, n° L 316 du 31 octobre 1992, pp. 29-31.

Directive 2011/64/UE du Conseil, du 21 juin 2011, concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, *JOUE* n° L 176 du 5 juillet 2011, pp. 24-36.

Directive 2003/96/CE du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JOUE* n° L 283 du 31 octobre 2003, pp. 51-70.

C. Rassemblements de capitaux

Directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, *JOCE* n° L 249 du 3 octobre 1969, pp. 25-29.

Directive 2008/7/CE du Conseil, du 12 février 2008, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, *JOUE* n° L 46 du 21 février 2008, pp. 11-22.

III. Procédure

A. Coopération en matière d'assiette

Directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *JOCE* n° L 336, du 27 décembre 1977, pp. 15-20.

Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *JOUE* n° L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12.

Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite « comptes financiers »), *JOUE* n° L 359 du 16 décembre 2014, pp. 1-29.

Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite « rulings »), *JOUE* n° L 332 du 18 décembre 2015, pp. 1-10.

Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite « CbCR »), *JOUE* n° L 145 du 3 juin 2016, pp. 8-21.

Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux (dite « bénéficiaire effectif »), *JOUE* n° L 342 du 16 décembre 2016, pp. 1-3.

Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (dite « MDR »), *JOUE*, n° L 139, du 5 juin 2018, pp. 1-13.

B. Coopération en matière de recouvrement

Directive 76/308/CEE du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, *JOCE* n° L 73 du 19 mars 2076, pp. 18-23.

Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *JOUE* n° L 84 du 31 mars 2010, pp. 1-12.

C. Fiscalité de l'épargne

Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JOCE* n° L 157 du 26 juin 2003, pp. 38-48.

D. Règlement des différends

Directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, *JOUE* n° L 265 du 14 octobre 2017, pp. 1-14.

IV. Aides d'État et concurrence fiscale dommageable

Règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité, *JOCE* n° L 83 du 27 mars 1999, pp. 1-9.

Règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*, *JOCE* n° L 10 du 13 janvier 2001, pp. 30-32.

Règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *JOUE* n° L 140 du 30 avril 2004, pp.1-134.

Règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*, *JOCE* n° L 379 du 28 décembre 2006, pp. 5-10.

Règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité, *JOUE* n° L 214 du 9 août 2008, pp. 3-47.

Règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis*, *JOUE* n° L 352 du 24 décembre 2013, pp. 1-8.

Règlement (UE) n° 2015/1588/UE du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *JOUE* n° L 193 du 19 juillet 2016, pp. 1-14.

Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *JOUE* n° L 248 du 24 septembre 2015, pp. 9-29.

Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *JOUE* n° L 187 du 26 juin 2014, pp. 1-78.

Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *JOCE* n° C 384 du 10 décembre 1998, pp. 3-9.

Communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, C/2016/2946, *JOUE* n° C 262, 19 juillet 2016, pp. 1-50.

Conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale – Résolution du Conseil et représentants des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er}

décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises – Fiscalité de l'épargne, *JOUE* n° C 2 du 6 janvier 1998, pp. 1-6.

Rapport du groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises), du 23 novembre 1999 au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99 (« rapport Primarolo »).

V. Sécurité sociale

Règlement n° 3 du Conseil concernant la sécurité sociale des travailleurs migrants, *JOCE* n° 30 du 16 décembre 1958, pp. 561-596.

Règlement n° 1408/71/CEE du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, *JOCE* n° L 149 du 5 juillet 1971, pp. 2-50.

Règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, *JOUE* n° L 166 du 30 avril 2004, pp. 1-123.

VI. Liste des territoires non-coopératifs à des fins fiscales

Conclusions du Conseil sur les critères et le processus relatifs à l'établissement de la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, *JOUE* n° C 461 du 10 décembre 2016, pp. 2-5.

Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, doc. 15429/17, FISC 345, ECOFIN 1088.

VII. Propositions de directives (projets avortés et projets pendants)

Avant-projet de convention multilatérale sur la double imposition, 1^{er} juillet 1968, réf. 11.414/XIV/68-F.

Proposition de directive du Conseil du 23 juillet 1975 pour l'harmonisation des systèmes d'impôts sur les sociétés et des régimes de retenues à la source sur les dividendes, COM(75) 392 final, *JOCE* n° C 253 du 5 novembre 1975, pp. 2-8.

Proposition de directive du Conseil du 11 septembre 1984 concernant l'harmonisation des législations des États membres relatives au régime fiscal du report des pertes des sociétés, COM(84) 404 final, *JOCE*, n° C 253 du 20 septembre 1984, pp. 5-6.

Proposition de directive du Conseil du 16 mars 2011 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2011) 121 final.

Proposition de directive du Conseil, du 28 septembre 2011 établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE, COM(2011) 594 final.

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 bénéficiaires, COM(2016) 198 final.

Proposition de directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACIS), COM(2016) 685 final.

Proposition de directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM(2016) 683 final.

Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018, visant à réformer les règles d'imposition des sociétés applicables aux activités numériques, COM(2018) 147 final.

Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM(2018) 148 final.

RAPPORTS, COMMUNICATIONS ET RECOMMANDATIONS DE LA COMMISSION

Rapport du Comité fiscal et financier (rapport Neumark), 1962, 150 p.

Rapport de la Commission européenne concernant l'assiette des impôts sur les bénéficiaires des entreprises, 1964, Doc. 5833/IV/64-F.

Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises (rapport Ruding), 1992, 1092 p.

Commission européenne, 23 octobre 2001, *La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*, SEC(2001) 1681.

Commission européenne, 23 octobre 2001, *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne*, COM(2001) 582 final.

Commission européenne, *Droit communautaire et conventions fiscales*, 2005.

Commission européenne, 19 décembre 2006, *Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur*, COM(2006) 823 final.

Commission européenne, 28 avril 2009, *Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal*, COM(2009) 201 final.

Commission européenne, 11 novembre 2011, *La double imposition au sein du marché unique*, COM(2011) 712 final.

Commission européenne, 6 décembre 2012, *Recommandation relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal*, C(2012) 8805 final.

Commission européenne, 6 décembre 2012, *Recommandation relative à la planification fiscale agressive*, C(2012)8806 final.

Commission européenne, 6 décembre 2012, *Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, COM(2012) 722 final.

Commission européenne, 23 avril 2013, décision relative à la création d'un groupe d'experts de la Commission appelé « Plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, la planification fiscale agressive et la double imposition », C(2013) 2236 final.

Commission européenne, 17 juin 2015, *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires*, COM(2015) 302 final.

Commission européenne, 28 janvier 2016, *Communication sur la stratégie extérieure pour une imposition effective*, COM(2016) 24 final.

Commission européenne, 21 septembre 2017, *Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique*, COM(2017) 547 final.

Commission européenne, 15 janvier 2019, *Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union européenne*, COM(2019) 8 final.

Commission européenne, 15 juillet 2020, *Plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance*, COM(2020) 312 final.

PRINCIPAUX RAPPORTS DE LA SDN ET DE L'OCDE

- SDN, *Rapport sur la double imposition présenté au Comité Financier par MM. Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp*, 5 avril 1923.
- SDN, *Double Imposition et Évasion Fiscale : Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité Financier*, 7 février 1925, C.368.M.115.1925.II.
- OCDE, *Concurrence fiscale dommageable – Un problème mondial*, Paris, Éditions OCDE, 1998, 90 p.
- OCDE, *Les crédits d'impôt fictif : un réexamen de la question*, 1998, 93 p.
- OCDE, *L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, 1999, 136 p.
- OCDE, *Accorder le bénéfice des conventions fiscales aux revenus d'organismes de placement collectif*, 2010, 27 p.
- OCDE, *Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais*, 1986, 27 p.
- OCDE, *Dispositifs hybrides : Questions de politique et de discipline fiscales*, 2012, 26 p.
- OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, 96 p.
- OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, 45 p.
- OCDE, *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales*, BEPS Action 15 : Rapport final, 2015, 58 p.
- OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, BEPS Action 1 : Rapport final, 2015, 324 p.
- OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides*, BEPS Action 2 : Rapport final, 2015, 494 p.
- OCDE, *Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées*, BEPS Action 3 : Rapport final, 2015, 73 p.
- OCDE, *Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers*, BEPS Action 5 : Rapport final, 2015.
- OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, 2017, 667 p.
- OCDE, *Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1*, septembre-octobre 2019.

Table de jurisprudence

I. Cour de justice de l'Union européenne (anc. des Communautés européennes)

1956

CJCE, 29 novembre 1956, *Fédération Charbonnière de Belgique* (« Fédéchar »), aff. 8/55, *Rec.* p. 291.

1959

CJCE, 17 décembre 1959, *Société des Fonderies de Pont-à-Mousson c. Haute Autorité*, aff. 14/59, *Rec.* p. 445.

1961

CJCE, 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen c. Haute Autorité*, aff. 30/59, *Rec.* p. 3.

CJCE, 19 décembre 1961, *Commission c. Italie*, aff. 7/61, *Rec.* p. 635.

1962

CJCE, 27 février 1962, *Commission c. Italie*, aff. 10/61, *Rec.* p. 1.

CJCE, 13 juillet 1962, *Klöchner c. Haute Autorité*, aff. jtes 17/61 et 20/61, *Rec.* p. 615.

CJCE, 14 décembre 1962, *Commission c. Belgique et Luxembourg*, aff. jtes 2/62 et 3/62, *Rec.* p. 813.

1963

CJCE, 5 février 1963, *Van Gend en Loos*, aff. 26/62, *Rec.* p. 3.

CJCE, 17 juillet 1963, *Italie c. Commission*, aff. 13/63, *Rec.* p. 337.

CJCE, 15 juillet 1963, *Plaumann*, aff. 25/62, *Rec.* p. 199.

1964

CJCE, 15 juillet 1964, *Costa c. ENEL*, aff. 6/64, *Rec.* p. 1141.

CJCE, 10 décembre 1969, *Commission c. France*, aff. jtes 6/69 et 11/69, *Rec.* p. 523.

1968

CJCE, 13 mars 1968, *Beus GmbH c. Hauptzollamt München*, aff. 5/67, *Rec.* p. 125

1970

CJCE, 25 juin 1970, *France c. Commission*, aff. 47/69, *Rec.* p. 487.

1971

CJCE, 31 mars 1971, *Commission c. Conseil* (« AETR »), aff. 22/70, *Rec.* p. 263.

1973

CJCE, 19 juin 1973, *Capolongo*, aff. 77/72, *Rec.* p. 611.

CJCE, 12 juillet 1973, *Geddo*, aff. 2/73, *Rec.* p. 865.

1974

CJCE, 12 février 1974, *Sotgiu*, aff. 152/73, *Rec.* p. 153.

CJCE, 21 juin 1974, *Reyners*, aff. 2/74, *Rec.* p. 631.

CJCE, 2 juillet 1974, *Italie c. Commission (textile italien)*, aff. 173/73, *Rec.* p. 709.

CJCE, 3 décembre 1974, *van Binsbergen*, aff. 33/74, *Rec.* p. 1299.

CJCE, 4 décembre 1974, *Van Duyn*, aff. 41/74, *Rec.* p. 1337.

1975

CJCE, 18 juin 1975, *IGAV*, aff. 94/75, *Rec.* p. 699.

1976

CJCE, 14 juillet 1976, *Kramer*, aff. jtes 3/76, 4/76 et 6/76, *Rec.* p. 1279.

CJCE, 6 octobre 1976, *Industrie Tessili Italiana Como*, aff. 12/76, *Rec.* p. 1473

CJCE, 8 avril 1976, *Defrenne*, aff. C-43/75, *Rec.* p. 455.

1977

CJCE, 22 mars 1977, *Ianelli & Volpi*, aff. 74/76, *Rec.* p. 557.

- CJCE, 26 avril 1977, *Projet d'accord relatif à l'institution d'un Fonds européen d'immobilisation de la navigation intérieure*, avis 1/76, *Rec.* p. 741.
CJCE, 5 juillet 1977, *Mühle*, aff. 114/76, *Rec.* p. 1211.
CJCE, 14 juillet 1977, *Sagulo*, aff. 8/77, *Rec.* p. 1495.
CJCE, 11 octobre 1977, *Cremer*, aff. 125/76, *Rec.* p. 1593.
CJCE, 19 octobre 1977, *Ruckdeschel e.a.*, aff. jtes 117/76 et 16/77, *Rec.* p. 1753.
CJCE, 16 novembre 1977, *INNO c. ATAB*, aff. 13/77, *Rec.* p. 2115.

1978

- CJCE, 29 juin 1978, *B.P. c. Commission*, aff. 77/77, *Rec.* p. 1513.
CJCE, 28 juin 1978, *Kenny*, aff. 1/78, *Rec.* p. 1489.

1979

- CJCE, 7 février 1979, *Knoors*, aff. 115/78, *Rec.* p. 399.
CJCE, 20 février 1979, *Rewe-Zentral (Cassis de Dijon)*, aff. 120/78, *Rec.* p. 649.
CJCE, 20 février 1979, *Buitoni*, aff. 122/78, *Rec.* p. 677.
CJCE, 13 mars 1979, *Distilleries Peureux*, aff. 86/78, *Rec.* p. 897.
CJCE, 13 mars 1979, *Hansen*, aff. C-91/78, *Rec.* p. 935.
CJCE, 28 mars 1979, *Saunders*, aff. 175/78, *Rec.* p. 1129.
CJCE, 4 octobre 1979, *Accord international sur le caoutchouc naturel*, avis 1/78, *Rec.* p. 2871.

1980

- CJCE, 27 février 1980, *Hans Just*, aff. 68/79, *Rec.* p. 501.
CJCE, 19 juin 1980, *Testa*, aff. jtes 41/79, 121/79 et 796/79, *Rec.* p. 1979.
CJCE, 17 septembre 1980, *Philip Morris*, aff. 730/79, *Rec.* p. 2671.
CJCE, 22 octobre 1980, *Boussac*, aff. 22/80, *Rec.* p. 3427.

1981

- CJCE, 8 décembre 1981, *Arbelaz-Emazabel*, aff. 181/80, *Rec.* p. 2961.

1982

- CJCE, 5 mai 1982, *Gaston Schul*, C-15/81, *Rec.* p. 1409.
CJCE, 9 juin 1982, *Commission c. Italie*, aff. 95/81, *Rec.* p. 2187.
CJCE, 15 décembre 1982, *Oosthoek*, aff. 286/81, *Rec.* p. 4575.

1982

CJCE, 23 février 1983, *Wagner*, aff. 8/82, *Rec.* p. 371.
CJCE, 22 mars 1983, *Commission c. France*, aff. 42/82, *Rec.* p. 1013.

1984

CJCE, 7 février 1984, *Duphar*, aff. 238/82, *Rec.* p. 523.
CJCE, 10 juillet 1984, *Campus Oil*, aff. 72/83, *Rec.* p. 2727.
CJCE, 13 novembre 1984, *Racke*, aff. 283/83, *Rec.* p. 3791.

1985

CJCE, 13 février 1985, *Gravier*, aff. 293/83, *Rec.* p. 593.
CJCE, 11 juillet 1985, *Mutsch*, aff. 37/84, *Rec.* p. 2681.
CJCE, 15 juillet 1985, *Cinéthèque*, aff. 60/84 et 61/84, *Rec.* p. 2605.

1986

CJCE, 26 janvier 1986, *Commission c. France (avoir fiscal)*, aff. 270/83, *Rec.* p. 273.
CJCE, 13 novembre 1986, *Edah*, aff. jtes 80/85 et 159/85, *Rec.* p. 3359.

1987

CJCE, 12 mars 1987, *Commission c. Allemagne*, aff. 178/84, *Rec.* p. 1227.

1988

CJCE, 26 avril 1988, *Bond*, aff. 352/85, *Rec.* p. 2085.
CJCE, 27 septembre 1988, *Matteucci*, aff. 235/87, *Rec.* p. 5589.

1989

CJCE, 23 novembre 1989, *Torfaen Borough Council*, aff. C-145/88, *Rec.* p. 3851.

1990

CJCE, 14 février 1990, *France c. Commission*, aff. C-301/87, *Rec.* p. I-307.
CJCE, 20 mars 1990, *Du Pont de Nemours*, aff. C-21/88, *Rec.* p. I-889.
CJCE, 21 mars 1990, *Belgique c. Commission*, aff. C-142/87, *Rec.* p. I-959.
CJCE, 8 mai 1990, *Biehl*, aff. C-175/88, *Rec.* p. I-1779.

1991

CJCE, 23 avril 1991, *Höfner et Elser*, aff. C-41/90, *Rec.* p. I-1979.
CJCE, 4 octobre 1991, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-246/89, *Rec.* p. I-4585.

1992

CJCE, 28 janvier 1992, *Bachmann*, aff. C-204/90, *Rec.* p. I-249.
CJCE, 7 juillet 1992, *Singh*, aff. C-370/90, *Rec.* p. I-4265.

1993

CJCE, 26 janvier 1993, *Werner*, aff. C-112/91, *Rec.*, p. I-429.
CJCE, 17 février 1993, *Poucet et Pistre*, aff. jtes C-159/91 et C-160/91, *Rec.* p. I-637.
CJCE, 17 mars 1993, *Sloman Neptune*, aff. jtes C-72/91 et C-73/91, *Rec.* p. I-887.
CJCE, 19 mars 1993, *Convention n° 170 de l'OIT*, avis 2/91, *Rec.* p. I-1061.
CJCE, 31 mars 1993, *Kraus*, aff. C-19/92, *Rec.* p. I-1663.
CJCE, 20 octobre 1993, *Phil Collins*, aff. C-92/92, *Rec.* p. I-5145.

1994

CJCE, 23 février 1994, *Scholz*, aff. C-419/92, *Rec.* p. I-505.
CJCE, 16 juin 1994, *Steen II*, aff. C-132/93, *Rec.* p. I-2715.
CJCE, 14 juillet 1994, *Grèce c. Conseil*, aff. C-353/92, *Rec.* p. I-3411.
CJCE, 15 novembre 1994, *Accords annexés à l'accord OMC*, avis 1/94, *Rec.* p. I-5267.

1995

CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec.* p. I-225.
CJCE, 24 mars 1995, *Troisième décision révisée de l'OCDE relative au traitement national*, avis 2/92, *Rec.* p. I-521.
CJCE, 28 mars 1995, *Evans Medical*, aff. C-324/93, *Rec.* p. I-563.
CJCE, 11 août 1995, *Wielockx*, aff. C-80/94, *Rec.* p. I-2493.
CJCE, 11 août 1995, *Roders e.a.*, aff. jtes C-367/93 à C-377/93, *Rec.* p. I-2229.
CJCE, 30 novembre 1995, *Gebhard*, aff. C-55/94, *Rec.* p. I-4165.
CJCE, 14 décembre 1995, *Sanz de Lera e.a.*, aff. jtes C-163/94 et C-250/94, *Rec.* p. I-4821.

1996

CJCE, 30 avril 1996, *Pays-Bas c. Conseil*, aff. C-58/94, *Rec.* p. I-2169.
CJCE, 27 juin 1996, *Asscher*, aff. C-107/94, *Rec.* p. I-3089.

CJCE, 11 juillet 1996, *Syndicat français de l'Express International (SFEI)*, aff. C-39/94, *Rec. p. I-3547*.

1997

CJCE, 15 mai 1997, *Futura Participations*, aff. C-250/95, *Rec. p. I-2471*.
CJCE, 5 juin 1997, *Uecker et Jacquet*, aff. jtes C-64/96 et C-65/96, *Rec. p. I-3171*.
CJCE, 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, aff. C-28/95, *Rec. p. I-4161*.

1998

CJCE, 28 avril 1998, *Jessica Safir*, aff. C-118/96, *Rec. p. I-1897*.
CJCE, 12 mai 1998, *Époux Gilly*, aff. C-336/96, aff. C-336/96, *Rec. p. I-2793*.
CJCE, 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, aff. C-264/96, *Rec. p. I-4695*.
CJCE, 29 septembre 1998, *First City Trading*, aff. C-263/97, *Rec. p. I-5537*.

1999

CJCE, 26 janvier 1999, *Terhoeve*, aff. C-18/95, *Rec. p. I-345*.
CJCE, 9 mars 1999, *Centros*, aff. C-212/97, *Rec. p. I-1459*.
CJCE, 16 mars 1999, *Trummer et Mayer*, aff. C-222/97, *Rec. p. I-1661*.
CJCE, 29 avril 1999, *Royal Bank of Scotland*, aff. C-311/97, *Rec. p. I-2651*.
CJCE, 1^{er} juin 1999, *Deutsche Post*, aff. jtes C-147/97 et C-148/97, *Rec. p. I-825*.
CJCE, 17 juin 1999, *Belgique c. Commission*, aff. C-75/97, *Rec. p. I-3671*.
CJCE, 29 juin 1999, *DM Transport*, aff. C-256/97, *Rec. p. I-3913*.
CJCE, 8 juillet 1999, *Société Baxter*, aff. C-254/97, *Rec. p. I-4809*.
CJCE, 14 septembre 1999, *Gschwind*, aff. C-391/91, *Rec. p. I-5451*.
CJCE, 21 septembre 1999, *Saint-Gobain*, aff. C-307/97, *Rec. p. I-6161*.
CJCE, 26 octobre 1999, *Eurowings*, aff. C-294/97, *Rec. p. I-7447*.

2000

CJCE, 10 février 2000, *FTS*, aff. C-202/97, *Rec. p. I-883*.
CJCE, 15 février 2000, *Commission c. France*, aff. C-169/98, *Rec. p. I-1049*.
CJCE, 13 avril 2000, *Lehtonen*, aff. C-176/96, *Rec. p. I-2681*.
CJCE, 13 avril 2000, *W.N.*, aff. C-420/98, *Rec. p. I-2847*.
CJCE, 16 mai 2000, *Zurstrassen*, aff. C-87/99, *Rec. p. I-3337*.
CJCE, 6 juin 2000, *Verkooijen*, aff. C-35/98, *Rec. p. I-4071*.
CJCE, 8 juin 2000, *Epson*, aff. C-375/98, *Rec. p. I-4243*.
CJCE, 4 juillet 2000, *Commission c. Portugal*, aff. C-62/98, *Rec. p. I-5171*.
CJCE, 4 juillet 2000, *Commission c. Portugal*, aff. C-84/98, *Rec. p. I-5215*.
CJCE, 13 juillet 2000, *Idéal Tourisme*, aff. C-36/99, *Rec. p. I-6049*.
CJCE, 19 septembre 2000, *Allemagne c/ Commission (nouveaux länder)*, aff. C-156/98, *Rec. p. I-6857*.

CJCE, 5 octobre 2000, *Allemagne c. Parlement et Conseil*, aff. C-376/98, *Rec.* p. I-8419.
CJCE, 14 décembre 2000, *AMID*, aff. C-141/99, *Rec.* p. I-11619.
CJCE, 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, aff. C-110/99, *Rec.* p. I-11569.

2001

CJCE, 8 mars 2001, *Metallgesellschaft et Hoescht*, aff. jtes C-397/98 et C-410/98, *Rec.* p. I-1727.
CJCE, 21 juillet 2001, *Scheuten Solar Technology*, aff. C-397/09, *Rec.* p. I-6455.
CJCE, 20 septembre 2001, *Grzelczyk*, aff. C-184/99, *Rec.* p. I-6193.
CJCE, 20 septembre 2001, *Banks*, aff. C-390/98, *Rec.* p. I-6617.
CJCE, 4 octobre 2001, *Athinaiki Zythopoiia*, aff. C-294/99, *Rec.* p. I-6797.
CJCE, 9 octobre 2001, *Pays-Bas c. Parlement et Conseil*, aff. C-377/98, *Rec.* p. I-7079.
CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, aff. C-143/99, *Rec.* p. I-8365.
CJCE, 22 novembre 2001, *Ferring*, aff. C-53/00, *Rec.* p. I-9067.

2002

CJCE, 15 janvier 2002, *Andersen og Jensen*, aff. C-43/00, *Rec.* p. I-00379.
CJCE, 7 mars 2002, *Italie c. Commission*, aff. C-310/99, *Rec.* p. I-2289.
CJCE, 13 juin 2002, *Sea-Land Service e.a.*, aff. jtes C-430/99 et C-431/99, *Rec.* p. I-5235.
CJCE, 13 juin 2002, *Pays-Bas c. Commission*, aff. C-382/99, *Rec.* p. I-5163.
CJCE, 11 juillet 2002, *d'Hoop*, aff. C-224/98, *Rec.* p. I-6191.
CJCE (ord.), 12 septembre 2002, *Mertens*, aff. C-431/01, *Rec.* p. I-7073.
CJCE, 17 septembre 2002, *Baumbast*, aff. C-413/99, *Rec.* p. I-7091.
CJCE, 3 octobre 2002, *Danner*, aff. C-136/00, *Rec.* p. I-8147.
CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-466/98, *Rec.* p. I-9427.
CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Danemark*, aff. C-467/98, *Rec.* p. I-9519.
CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Suède*, aff. C-468/98, *Rec.* p. I-9575.
CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Finlande*, aff. C-469/98, *Rec.* p. I-9627.
CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Luxembourg*, aff. C-472/98, *Rec.* p. I-9741.
CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Autriche*, aff. C-475/98, *Rec.* p. I-9797.
CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Allemagne*, aff. C-476/98, *Rec.* p. I-9855.
CJCE, 5 novembre 2002, *Commission c. Suède*, aff. C-468/98, *Rec.* p. I-9575.
CJCE, 12 décembre 2002, *De Groot*, aff. C-385/00, *Rec.* p. I-11819.
CJCE, 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst*, aff. C-324/00, *Rec.* p. I-11779.

2003

CJCE, 25 février 2003, *IKA*, aff. C-326/00, *Rec.* p. I-1703.
CJCE, 12 juin 2003, *Arnoud Gerritse*, aff. C-234/01, *Rec.* p. I-5963.
CJCE, 26 juin 2003, *Skandia*, aff. C-422/01, *Rec.* p. I-6817.
CJCE (gde ch.), 24 juillet 2003, *Altmark Trans*, aff. C-280/00, *Rec.* p. I-7747.
CJCE, 8 septembre 2003, *Mobistar et Belgacom*, aff. jtes C-544/03 et C-545/03, *Rec.* p. I-7723.

- CJCE, 18 septembre 2003, *Bosal Holding*, aff. C-168/01, *Rec.* p. I-9409.
CJCE, 25 septembre 2003, *Océ van der Grinten*, aff. C-58/01, *Rec.* p. I-9809.
CJCE, 13 novembre 2003, *Granarolo*, aff. C-294/01, *Rec.* p. I-13429.
CJCE, 13 novembre 2003, *Lindman*, aff. C-42/02, *Rec.* p. I-13519.
CJCE, 18 novembre 2003, *Budvar*, aff. C-216/01, *Rec.* p. I-13617.
CJCE, 20 novembre 2003, *Gemo SA*, aff. C-126/01, *Rec.* p. I-13769.
CJCE, 27 novembre 2003, *Enirisorse*, aff. jtes C-34/01 à C-38/01, *Rec.* p. I-14243.

2004

- CJCE, 11 mars 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, aff. C-9/02, *Rec.* p. I-2409.
CJCE, 29 avril 2004, *GIL Insurance*, aff. C-308/01, *Rec.* p. I-4777.
CJCE, 29 avril 2004, *Commission c. Conseil*, aff. C-338/01, *Rec.* p. I-4829.
CJCE, 1^{er} juillet 2004, *Wallentin*, aff. C-196/03, *Rec.* p. I-6443.
CJCE, 7 septembre 2004, *Petri Manninen*, aff. C-319/02, *Rec.* p. I-7477.
CJCE, 9 septembre 2004, *Carbonati Apuani*, aff. C-72/03, *Rec.* p. I-8027.
CJCE, 16 septembre 2004, *Merida*, aff. C-400/02, *Rec.* p. I-8471.
CJCE (gde ch.), 5 octobre 2004, *CaixaBank France*, aff. C-442/02, *Rec.* p. I-8961.

2005

- CJCE, 13 janvier 2005, *Pape*, aff. C-175/02, *Rec.* p. I-127.
CJCE, 27 janvier 2005, *Europe Chemi-Con (Deutschland) c. Conseil*, aff. C-422/02 P, *Rec.* p. I-791.
CJCE, 3 mars 2005, *Heiser*, aff. C-172/03, *Rec.* p. I-1627.
CJCE, 10 mars 2005, *Espagne c. Conseil*, aff. C-243/03, *Rec.* p. I-1975
CJCE (gde ch.), 15 mars 2005, *Bidar*, aff. C-209/03, *Rec.* p. I-2119.
CJCE (gde ch.), 5 juillet 2005, *D.*, aff. C-376/03, *Rec.* p. I-5821.
CJCE (gde ch.), 12 juillet 2005, *Schempp*, aff. C-403/03, *Rec.* p. I-6421.
CJCE (gde ch.), 12 juillet 2005, *Alliance for Natural Health*, aff. jtes C-154/04 et C-155/04, *Rec.* p. I-6451.
CJCE, 15 septembre 2005, *Ioannidis*, aff. C-258/04, *Rec.* p. I-8275.
CJCE, 27 octobre 2005, *Distribution Casino*, aff. C-266/04, *Rec.* p. I-9481.
CJCE, 6 décembre 2005, *Royaume-Uni c. Parlement et Conseil*, aff. C-66/04, *Rec.* p. I-10553.
CJCE (gde ch.), 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03, *Rec.* p. I-10837.

2006

- CJCE, 19 janvier 2006, *Bouanich*, aff. C-265/05, *Rec.* p. I-923.
CJCE, 7 février 2006, *Nouvelle convention de Lugano*, avis 1/03, *Rec.* p. I-1145.
CJCE (gde ch.), 21 février 2006, *Ritter-Coulais*, aff. C-152/03, *Rec.* p. I-1711.
CJCE (gde ch.), 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02, *Rec.* p. I-1609.
CJCE, 23 février 2006, *Van Hilten-van der Heijden*, aff. C-513/03, *Rec.* p. I-1957.
CJCE (gde ch.), 2 mai 2006, *Eurofood IFSC*, aff. C-341/04, *Rec.* p. I-3813.

- CJCE, 15 juin 2006, *Air Liquide*, aff. jtes C-393/04 et C-41/05, *Rec.* p. I-5293.
CJCE, 22 juin 2006, *Belgique et Forum 187 ABSL c. Commission*, aff. jtes C-182/03 et C-217/03, *Rec.* p. I-5479.
CJCE (gde ch.), 6 septembre 2006, *Portugal c. Commission (Régime fiscal des Açores)*, aff. C-88/03, *Rec.* p. I-7115.
CJCE, 7 septembre 2006, *N.*, aff. C-470/04, *Rec.* p. I-7409.
CJCE (gde ch.), 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, *Rec.* p. I-7995.
CJCE (gde ch.), 3 octobre 2006, *Scorpio*, aff. C-290/04, *Rec.* p. I-9461.
CJCE, 26 octobre 2006, *Koninklijke Cooperatie Cosun*, aff. C-248/04, *Rec.* p. I-10211.
CJCE, 9 novembre 2006, *Turpeinen*, aff. C-520/04, *Rec.* p. I-10685.
CJCE, 9 novembre 2006, *Commission, c. Belgique*, aff. C-433/04, *Rec.* p. I-10653.
CJCE (gde ch.), 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres*, aff. C-513/04, *Rec.* p. I-10967.
CJCE (gde ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimant in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, *Rec.* p. I-11673.
CJCE (gde ch.), 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, aff. C-446/04, *Rec.* p. I-11753.
CJCE, 12 décembre 2006, *Allemagne c. Parlement et Conseil (Tobacco Advertising II)*, aff. C-380/03, *Rec.* p. I-11573.
CJCE, 14 décembre 2006, *Denkavit*, aff. C-170/05, *Rec.* p. I-11949.

2007

- CJCE, 25 janvier 2007, *Festersen*, aff. C-370/05, *Rec.* p. I-1129.
CJCE, 15 février 2007, *Centro Equestre da Leziria Grande*, aff. C-345/04, *Rec.* p. I-1425.
CJCE, 6 mars 2007, *Placanica e.a.*, aff. jtes C-338/04, C-359/04 et C-360/04, *Rec.* p. I-1891.
CJCE (gde ch.), 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, aff. C-524/04, *Rec.* p. I-2107.
CJCE (ord.), 10 mai 2007, *Lasertec*, aff. C-492/04, *Rec.* p. I-3775.
CJCE, 24 mai 2007, *Holböck*, aff. C-157/05, *Rec.* p. I-4051.
CJCE, 21 juin 2007, *Jonkman*, aff. jtes C-231/06 à C-233/06, *Rec.* p. I-5149.
CJCE, 5 juillet 2007, *Kofoed*, aff. C-321/05, *Rec.* p. I-5795.
CJCE, 18 juillet 2007, *Lakebrink*, aff. C-182/06, *Rec.* p. I-6705.
CJCE (gde ch.), 18 juillet 2007, *Oy AA*, aff. C-231/05, *Rec.* p. I-6373.
CJCE, 27 septembre 2007, *Twoh International*, aff. C-184/05, *Rec.* p. I-7897.
CJCE, 11 octobre 2007, *ELISA*, aff. C-451/05, *Rec.* p. I-8251.
CJCE, 25 octobre 2007, *Geurts et Vogten*, aff. C-464/05, *Rec.* p. I-9325.
CJCE, 9 novembre 2007, *Amurta*, aff. C-379/05, *Rec.* p. I-9569.
CJCE, 6 décembre 2007, *Columbus Container Services*, aff. C-298/05, *Rec.* p. I-10451.
CJCE (gde ch.), 18 décembre 2007, *A.*, aff. C-101/05, *Rec.* p. I-11531.

2008

- CJCE, 17 janvier 2008, *Jäger*, aff. C-256/06, *Rec.* p. I-123.
CJCE (gde ch.), 12 février 2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF)*, aff. C-199/06, *Rec.* p. I-469.
CJCE, 28 février 2008, *Deutsche Shell*, aff. C-293/06, *Rec.* p. I-1129.

- CJCE, 1^{er} avril 2008, *Gouvernement de la Communauté française et gouvernement wallon*, aff. C-212/06, *Rec. p. I-1683*.
- CJCE (ord.), 23 avril 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, aff. C-201/05, *Rec. p. I-2875*.
- CJCE, 15 mai 2008, *Lidl Belgium*, aff. C-414/06, *Rec. p. I-3601*.
- CJCE (gde ch.), 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund*, aff. C-194/06, *Rec. p. I-3747*.
- CJCE (ord.), 19 juin 2008, *Kurt*, aff. C-104/08, *Rec. p. I-97**.
- CJCE, 26 juin 2008, *Burda*, aff. C-284/06, *Rec. p. I-4571*.
- CJCE, (gde ch.) 25 juillet 2008, *Metock*, aff. C-127/08, *Rec. p. I-6241*.
- CJCE, 11 septembre 2008, *Commission c. Allemagne*, aff. C-141/07, *Rec. p. I-6935*.
- CJCE, 16 octobre 2008, *Renneberg*, aff. C-527/06, *Rec. p. I-7735*.
- CJCE, 23 octobre 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, aff. C-157/07, *Rec. p. I-8061*.
- CJCE, 13 novembre 2008, *Commission c. France*, aff. C-214/07, *Rec. p. I-8357*.
- CJCE, 27 novembre 2008, *Papillon*, aff. C-418/07, *Rec. p. I-08947*.
- CJCE, 22 décembre 2008, *Truck Center*, aff. C-282/07, *Rec. p. I-10767*.
- CJCE, 22 décembre 2008, *Sté Régie Networks*, aff. C-333/07, *Rec. p. I-10807*.
- CJCE, 22 décembre 2008, *Les Vergers du Vieux Tauves*, aff. C-48/07, *Rec. p. I-10627*.

2009

- CJCE, 22 janvier 2009, *STEKO Industriemontage*, aff. C-377/07, *Rec. p. I-299*.
- CJCE, 12 février 2009, *Margarete Block*, aff. C-67/08, *Rec. p. I-883*.
- CJCE (gde ch.), 3 mars 2009, *Commission c. Autriche*, aff. C-205/06, *Rec. p. I-1301*.
- CJCE (gde ch.), 3 mars 2009, *Commission c. Suède*, aff. C-249/06, *Rec. p. I-1335*.
- CJCE, 23 avril 2009, *Puffer*, aff. C-460/07, *Rec. p. I-3251*.
- CJCE, 30 avril 2009, *Wam*, aff. C-494/06 P, *Rec. p. I-3639*.
- CJCE, 4 juin 2009, *Mickelsson et Roos (véhicules nautiques à moteur)*, aff. C-142/05, *Rec. p. I-4273*.
- CJCE, 4 juin 2009, *Vatsouras et Koupatantze*, aff. jtes C-22/08, C-23/08, *Rec. p. I-4585*
- CJCE, 11 juin 2009, *X. et Passenheim-van-Schoot*, aff. jtes C-155/08 et C-157/08, *Rec. p. I-5093*.
- CJCE, 18 juin 2009, *Aberdeen*, aff. C-303/07, *Rec. p. I-5145*.
- CJCE 16 juillet 2009, *Jacques Damseaux*, aff. C-128/08, *Rec. p. I-6823*.
- CJCE, 1 octobre 2009, *Gaz de France – Berliner Investment*, aff. C-247/08, *Rec. p. I-9225*.
- CJCE, 6 octobre 2009, *Commission c. Espagne*, aff. C-153/08, *Rec. p. I-9735*.
- CJCE, 22 octobre 2009, *Bogiatzi*, aff. C-301/08, *Rec. p. I-10185*.
- CJCE, 19 novembre 2009, *Commission c. Finlande*, aff. C-118/07, *Rec. p. I-10889*.
- CJCE (gde ch.), 17 novembre 2009, *Regione Sardegna*, aff. C-169/08, *Rec. p. I-10821*.
- CJCE, 19 novembre 2009, *Commission c. Italie*, aff. C-540/07, *Rec. p. I-10983*.
- CJUE (gde ch.), 15 décembre 2009, *Commission c. Italie*, aff. C-239/06, *Rec. p. I-11913*.

2010

- CJUE, 14 janvier 2010, *Kyrian*, aff. C-233/08, *Rec. p. I-177*.
- CJUE, 21 janvier 2010, *Société de gestion industrielle (SGI)*, aff. C-311/08, *Rec. p. I-487*.

CJUE, 25 février 2010, *X Holding*, aff. C-337/08, *Rec.* p. I-1215.
CJUE, 15 avril 2010, *CIBA*, aff. C-96/08, *Rec.* p. I-2911.
CJUE, 22 avril 2010, *Mattner*, aff. C-510/08, *Rec.* p. I-3553.
CJUE, 24 juin 2010, *Ferrero*, aff. C-338/08, *Rec.* p. I-5743.
CJUE, 21 juillet 2010, *Solar Technology*, aff. C-397/09, *Rec.* p. I-6455.
CJUE, 28 octobre 2010, *Établissements Rimbaud*, aff. C-72/09, *Rec.* p. I-10659.

2011

CJUE, 20 janvier 2011, *Commission c. Grèce*, aff. C-155/09, *Rec.* p. I-65.
CJUE, 10 février 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel*, aff. jtes C-436/08 et C-437/08, *Rec.* p. I-305.
CJUE, 8 mars 2011, *Zambrano*, C-34/09, *Rec.* p. I-1177.
CJUE, 31 mars 2011, *Schröder*, aff. C-450/09, *Rec.* p. I-2497.
CJUE, 7 avril 2011, *Commission c. Portugal*, aff. C-20/09, *Rec.* p. I-2637.
CJUE, 11 juin 2011, *Commission c. Autriche*, aff. C-10/10, *Rec.* p. I-5389.
CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos*, aff. jtes C-78/08 à C-80/08, *Rec.* p. I-7611.
CJUE, 20 octobre 2011, *Commission c. Allemagne*, aff. C-284/09, *Rec.* p. I-9879.
CJUE, 10 novembre 2011, *Foggia*, aff. C-126/10, *Rec.* p. I-10923.
CJUE (gde ch.), 15 novembre 2011, *Commission et Espagne c. Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 et C-107/09, *Rec.* p. I-11113.
CJUE (gde ch.), 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, aff. C-371/10, *Rec.* p. I-12273.

2012

CJUE, 29 mars 2012, *3M Italia*, aff. C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184.
CJUE, 10 mai 2012, *Commission c. Estonie*, aff. C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282.
CJUE, 10 mai 2012, *Santander Asset Management*, aff. jtes C-338/11 à C-347/11, ECLI:EU:C:2012:286.
CJUE (gde ch.), 5 juin 2012, *Commission c. EDF*, aff. C-124/10 P, ECLI:EU:C:2012:318.
CJUE (ord.), 18 juin 2012, *Amorim Energia*, aff. C-38/11, ECLI:EU:C:2012:358.
CJUE, 28 juin 2012, *Erny*, aff. C-172/11, ECLI:EU:C:2012:399.
CJUE, 5 juillet 2012, *SIAT*, aff. C-138/10, ECLI:EU:C:2012:415.
CJUE, 12 juillet 2012, *VALE Építési*, aff. C-378/10, ECLI:EU:C:2012:440.
CJUE, 12 juillet 2012, *Commission c. Espagne*, aff. C-269/09, ECLI:EU:C:2012:439.
CJUE, 6 septembre 2012, *Philips Electronics*, aff. C-18/11, ECLI:EU:C:2012:532.
CJUE (ord.), 19 septembre 2012, *Levy et Sebbag*, aff. C-540/11, EU:C:2012:581.
CJUE, 18 octobre 2012, *X.*, aff. C-498/10, ECLI:EU:C:2012:635.
CJUE, 18 octobre 2012, *Pelati*, aff. C-603/10, ECLI:EU:C:2012:639.
CJUE, 8 novembre 2012, *Commission c. Finlande*, aff. C-342/10, ECLI:EU:C:2012:688.
CJUE (gde ch.), 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, aff. C-35/11, ECLI:EU:C:2012:707.
CJUE, 19 décembre 2012, *3D I Srl*, aff. C-207/11, ECLI:EU:C:2012:818.

2013

CJUE (gde ch.), 26 février 2013, *Akerberg Fransson*, aff. C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105.
CJUE, 28 février 2013, *Beker*, aff. C-168/11, ECLI:EU:C:2013:117.
CJUE, 4 juillet 2013, *Argenta Spaarbank*, aff. C-350/11, ECLI:EU:C:2013:447.
CJUE, 18 juillet 2013, *P Oy*, aff. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525.
CJUE (gde ch.), 3 octobre 2013, *Inuit e.a.*, aff. C-583/11 P, ECLI:EU:C:2013:625.
CJUE, 17 octobre 2013, *Yvon Welte*, aff. C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662.
CJUE (gde ch.), 22 octobre 2013, *Jiri Sabou*, aff. C-276/12, ECLI:EU:C:2013:678.
CJUE (gde ch.), 22 octobre 2013, *Essent NV*, aff. jtes C-105/12 à C-107/12, ECLI:EU:C:2013:677.
CJUE, 7 novembre 2013, *K.*, aff. C-322/11, ECLI:EU:C:2013:716.
CJUE, 12 décembre 2013, *Imfeld et Garcet*, aff. C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822.

2014

CJUE, 23 janvier 2014, *DMC*, aff. C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20.
CJUE (gde ch.), 5 février 2014, *Hervis Sport*, aff. C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47.
CJUE, 13 février 2014, *Mediaset*, aff. C-69/13, ECLI:EU:C:2014:71.
CJUE (gde ch.), 1^{er} avril 2014, *Felixstowe*, aff. C-80/12, ECLI:EU:C:2014:200.
CJUE, 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, aff. C-190/12, ECLI:EU:C:2014:249.
CJUE, 30 avril 2014, *Pfleger e.a.*, aff. C-390/12, ECLI:EU:C:2014:281.
CJUE, 8 mai 2014, *Pelckmans Turnhout e.a.*, aff. C-483/12, ECLI:EU:C:2014:304.
CJUE (gde ch.), 11 juin 2014, *Commission c. Conseil*, aff. C-377/12, ECLI:EU:C:2014:1903.
CJUE, 12 juin 2014, *SCA Group Holding e.a.*, aff. jtes C-39/13 à C-41/13, ECLI:EU:C:2014:1758.
CJUE, 19 juin 2014, *Strojírny Prostějov*, aff. jtes C-53/13 et C-80/13, ECLI:EU:C:2014:2011.
CJUE (ord.), 17 juillet 2014, *Yumer*, aff. C-505/13, ECLI:EU:C:2014:2129.
CJUE, 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, aff. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087.
CJUE, 11 septembre 2014, *Kronos International*, aff. C-47/12, ECLI:EU:C:2014:2200.
CJUE, 9 octobre 2014, *Navantia*, aff. C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262.
CJUE, 14 octobre 2014, Adhésion d'États tiers à la convention de La Haye, avis 1/13, ECLI:EU:C:2014:2303.
CJUE, 22 octobre 2014, *Blanco et Fabretti*, aff. jtes C-344/13 et C-376/13, ECLI:EU:C:2014:2311.
CJUE (ord.), 4 décembre 2014, *Adiamix*, aff. C-202/14, ECLI:EU:C:2014:2420.
CJUE, 18 décembre 2014, *Q.*, aff. C-133/13, ECLI:EU:C:2014:2460.
CJUE (Gde ch.), 18 décembre 2014, *Adhésion de l'Union à la Convention européenne des droits de l'Homme*, avis 2/13, ECLI:EU:C:2014:2454.

2015

CJUE (gde ch.), 3 février 2015, *Commission c. Royaume-Uni*, aff. C-172/13, ECLI:EU:C:2015:50.

CJUE, 24 février 2015, *Grünewald*, aff. C-559/13, ECLI:EU:C:2015:109.
CJUE (gde ch.), 24 février 2015, *Sopora*, aff. C-512/13, ECLI:EU:C:2015:108.
CJUE, 16 avril 2015, *Commission c. Allemagne*, aff. C-591/13, ECLI:EU:C:2015:230.
CJUE, 21 mai 2015, *Wagner-Raith*, aff. C-560/13, ECLI:EU:C:2015:347.
CJUE, 4 juin 2015, *MOL*, aff. C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362.
CJUE, 10 juin 2015, *X AB*, aff. C-686/13, ECLI:EU:C:2015:375.
CJUE, 18 juin 2015, *Kieback*, aff. C-9/14, ECLI:EU:C:2015:406.
CJUE, 2 septembre 2015, *Groupe Steria*, aff. C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524.
CJUE, 17 septembre 2015, *Miljoen e.a.*, aff. jtes C-10/14, C-14/14 et C-17/14, ECLI:EU:C:2015:608.
CJUE, 6 octobre 2015, *Finanzamt Linz*, aff. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661.
CJUE, 17 décembre 2015, *Timac Agro*, aff. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829.
CJUE, 18 décembre 2015, *Italmoda*, aff. jtes C-131/13, C-163/13 et C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455.

2016

CJUE (ord.), 4 février 2016, *Baudinet*, aff. C-194/15, ECLI:EU:C:2016:81.
CJUE, 14 avril 2016, *Sparkasse Allgäu*, aff. C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253.
CJUE, 26 mai 2016, *NN (L) International SA*, aff. C-48/15, ECLI:EU:C:2016:356.
CJUE, 2 juin 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, aff. C-252/14, ECLI:EU:C:2016:402.
CJUE, 8 juin 2016, *Hünnebeck*, aff. C-479/14, ECLI:EU:C:2016:412.
CJUE, 30 juin 2016, *Riskin et Timmermans*, aff. C-176/15, ECLI:EU:C:2016:488.
CJUE, 30 juin 2016, *Belgique c. Commission*, aff. C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489.
CJUE, 30 juin 2016, *Feilen*, aff. C-123/15, ECLI:EU:C:2016:496.
CJUE, 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland*, aff. C-18/15, ECLI:EU:C:2016:549.
CJUE, 25 octobre 2016, *Wieland et Rothwangl*, aff. C-465/14, ECLI:EU:C:2016:820.
CJUE, 24 novembre 2016, *SECIL*, aff. C-464/14, ECLI:EU:C:2016:896.
CJUE, 21 décembre 2016, *Masco Denmark*, aff. C-593/14, ECLI:EU:C:2016:984.

2017

CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *Commission c. World Duty Free Group*, aff. jtes C-20/15 P et C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981.
CJUE (gde ch.), 21 décembre 2016, *AGET Iraklis*, aff. C-201/15, ECLI:EU:C:2016:972.
CJUE, 9 février 2017, *X.*, aff. C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102.
CJUE, 14 février 2017, *Traité de Marrakech sur l'accès aux œuvres publiées*, avis 3/15, ECLI:EU:C:2017:11.
CJUE, 8 mars 2017, *Euro Park Service*, aff. C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177.
CJUE, 8 mars 2017, *Wereldhave Belgium*, aff. C-448/15, ECLI:EU:C:2017:180.
CJUE, 16 mai 2017, *Accord de libre-échange avec Singapour*, avis 2/15, ECLI:EU:C:2017:376.
CJUE (gde ch.), 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373.

CJUE, 17 mai 2017, *X.*, aff. C-68/15, ECLI:EU:C:2017:379.
CJUE, 17 mai 2017, *Afep*, aff. C-365/16, ECLI:EU:C:2017:378.
CJUE, 8 juin 2017, *Van der Weegen e.a.*, aff. C-580/15, ECLI:EU:C:2017:429.
CJUE, 7 septembre 2017, *Enka et Egiom*, aff. C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641.
CJUE (gde ch.), 12 septembre 2017, *Autriche c. Allemagne*, aff. C-648/15, ECLI:EU:C:2017:664.
CJUE, 20 septembre 2017, *Frucona Košice*, aff. C-300/16 P, ECLI:EU:C:2017:706.
CJUE, 22 novembre 2017, *Cussens*, aff. C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881.
CJUE, 23 novembre 2017, *A Oy*, aff. C-292/16, ECLI:EU:C:2017:888.
CJUE (gde ch.), 5 décembre 2017, *Allemagne c. Conseil*, aff. C-600/14, ECLI:EU:C:2017:935.
CJUE, 20 décembre 2017, *Diester Holding et Juhler Holding*, aff. jtes C-504/16 et C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009.

2018

CJUE, 22 février 2018, *X BV et X NV*, aff. C-398/16 et C-399/16, ECLI:EU:C:2018:110.
CJUE (Gde ch.), 6 mars 2018, *Achmea*, aff. C-284/16, ECLI:EU:C:2018:158.
CJUE, 22 mars 2018, *Lassus et Jacob*, aff. jtes C-327/16 et C-421/16, ECLI:EU:C:2018:210.
CJUE, 26 avril 2018, *ANGED 1*, aff. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280.
CJUE, 26 avril 2018, *ANGED 2*, aff. jtes C-234/16 et C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281.
CJUE, 26 avril 2018, *ANGED 3*, aff. jtes C-236/16 et C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291.
CJUE, 26 avril 2018, *Donnellan*, aff. C-34/17, ECLI:EU:C:2018:282.
CJUE, 31 mai 2018, *Hornbach-Baumarkt*, aff. C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366.
CJUE (gde ch.), 12 juin 2018, *Bevola*, aff. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424.
CJUE, 21 juin 2018, *Fidelity Funds*, aff. C-480/16, ECLI:EU:C:2018:480.
CJUE, 28 juin 2018, *Dirk Andres*, aff. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505.
CJUE, 4 juillet 2018, *NN*, aff. C-28/17, ECLI:EU:C:2018:526.
CJUE, 25 juillet 2018, *Commission c. Espagne et Lico Leasing*, aff. C-128/16 P, ECLI:EU:C:2018:591.
CJUE (ord.), 6 septembre 2018, *Teixeira*, aff. C-184/18, ECLI:EU:C:2018:694.
CJUE, 20 septembre 2018, *Carrefour Hypermarchés*, aff. C-510/16, ECLI:EU:C:2018:751.
CJUE, 20 septembre 2018, *EV*, aff. C-685/16, ECLI:EU:C:2018:743.
CJUE (gde ch.), 6 novembre 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori*, aff. jtes C-622/16 P à C-624/16 P, ECLI:EU:C:2018:873.
CJUE, 22 novembre 2018, *Sofina*, aff. C-575/17, ECLI:EU:C:2018:943.
CJUE (gde ch.), 19 décembre 2018, *A-Brauerei*, aff. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024.

2019

CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *N Luxembourg e.a.*, aff. jtes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134.
CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *T Danmark e.a.*, aff. jtes C-116/16, C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135.
CJUE (gde ch.), 26 février 2019, *X-GmbH*, aff. C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136.
CJUE, 14 mars 2019, *Jacob et Lennertz*, aff. C-174/18, ECLI:EU:C:2019:205.

- CJUE, 2 mai 2019, *A-Fonds*, aff. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352.
- CJUE (gde ch.), 21 mai 2019, *Commission c. Hongrie (usufruit des terres agricoles)*, aff. C-235/17, ECLI:EU:C:2019:432.
- CJUE (gde ch.), 18 juin 2019, *Autriche c. Allemagne*, C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504.
- CJUE, 19 juin 2019, *Holmen*, aff. C-608/17, ECLI:EU:C:2019:511.
- CJUE, 19 juin 2019, *Memira*, aff. C-607/17, ECLI:EU:C:2019:510.
- CJUE, 24 octobre 2019, *BU c. État belge (indemnités pour personnes handicapées)*, aff. C-35/19, ECLI:EU:C:2019:894.
- CJUE, 13 novembre 2019, *College Pension Plan of British Columbia*, aff. C-641/17, ECLI:EU:C:2019:960.
- CJUE (gde ch.), 19 novembre 2019, *A.K. e.a.*, aff. jtes C-585/18, C-624/18 et C-625/18, ECLI:EU:C:2019:982.
- CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Vodafone*, aff. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139.
- CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Tesco Global*, aff. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140.
- CJUE (gde ch.), 3 mars 2020, *Google Ireland*, aff. C-482/18, ECLI:EU:C:2020:141.
- CJUE, 4 mars 2020, *Bank BGZ BNP Paribas*, aff. C-183/18, ECLI:EU:C:2020:153.
- CJUE, 30 avril 2020, *Istituto nazionale della previdenza sociale*, aff. jtes C-168/19 et C-169/19, ECLI:EU:C:2020:338.
- CJUE, 30 avril 2020, *Société générale*, aff. C-565/18, ECLI:EU:C:2020:318.
- CJUE (gde ch.), 6 octobre 2020, *État luxembourgeois (Droit de recours contre une demande d'information en matière fiscale)*, aff. jtes C-245/19 et C-246/19, ECLI:EU:C:2020:795.

II. Tribunal de l'Union européenne (anc. Tribunal de première instance des Communautés européennes)

1995

TPICE, 8 juin 1995, *Siemens c. Commission*, aff. T-459/93, *Rec.* p. II-1675.

1998

TPICE, 27 janvier 1998, *Ladbroke Racing Ltd c. Commission*, aff. T-67/94, *Rec.* p. II-1.

1999

TPICE, 16 décembre 1999, *Acciaierie di Bolzano c. Commission*, aff. T-158/96, *Rec.* p. II-3927.

2004

TPICE, 7 décembre 2004, *Koninklijke Cooperatie Cosun c. Commission*, aff. T-240/02, *Rec.* p. II-4237.

2005

TPICE, 31 mai 2005, *Comune di Napoli c. Commission*, aff. T-272/02, *Rec.* p. II-1849.

2006

TPICE, 13 septembre 2006, *British Aggregates c. Commission*, aff. T-210/02, *Rec.* p. II-2789.

2011

Trib. UE, 24 mars 2011, *FRA.BO SpA c. Commission*, aff. T-381/06, *Rec.* p. II-66.

2012

Trib. UE, 7 mars 2012, *British Aggregates*, aff. T-210/02 RENV, ECLI:EU:T:2012:110.

2013

Trib. UE (ord.), 22 janvier 2013, *Cooperativa Mare Azzurro c. Commission*, aff. T-218/00, ECLI:EU:T:2013:27.

2014

Trib. UE, 11 septembre 2014, *Grèce c. Commission (casinos grecs)*, aff. T-425/11, ECLI:EU:T:2014:768.

Trib. UE, 7 novembre 2014, *Banco Santander et Santusa c. Commission*, aff. T-399/11, ECLI:EU:T:2014:938.

Trib. UE, 7 novembre 2014, *Autogrill Espana c. Commission*, aff. T-219/10, ECLI:EU:T:2014:939.

2015

Trib. UE, 17 décembre 2015, *Espagne e.a. c. Commission*, aff. jtes. T-515/13 et T-719/13, ECLI:EU:T:2015:1004.

2016

- Trib. UE, 4 février 2016, *GFKL Financial Services c. Commission*, aff. T-620/11, ECLI:EU:T:2016:60.
- Trib. UE, 4 février 2016, *Heitkamp BauHolding c. Commission*, aff. T-287/11, ECLI:EU:T:2016:59.
- Trib. UE, 16 mars 2016, *Frucona Košice c. Commission*, aff. T-103/14, ECLI:EU:T:2016:152.

2018

- Trib. UE, 15 novembre 2018, *Deutsche Telekom c. Commission*, aff. T-207/10, ECLI:EU:T:2018:786.

2019

- Trib. UE, 14 février 2019, *Belgique c. Commission et Magnetrol c. Commission* ; aff. T-131/16 et T-263/16, ECLI:EU:T:2019:91.
- Trib. UE, 16 mai 2019, *Pologne (soutenue par Hongrie) c. Commission*, aff. jtes T-836/16 et T-624/17, ECLI:EU:T:2019:338.
- Trib. UE, 27 juin 2019, *Hongrie (soutenue par Pologne) c. Commission*, aff. T-20/17, ECLI:EU:T:2019:448.
- Trib. UE, 24 septembre 2019, *Luxembourg (soutenu par Irlande) c. Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c. Commission*, aff. jtes T-755/15 et T-759/15, ECLI:EU:T:2019:670.
- Trib. UE, 24 septembre 2019, *Pays-Bas (soutenus par Irlande) c. Commission et Starbucks c. Commission*, aff. jtes T-760/15 et T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669.

2020

- Trib. UE, 15 juillet 2020, *Irlande c. Commission (Apple)*, aff. jtes T-778/16 et T-892/16, ECLI:EU:T:2020:338.

III. Cour de l'Association européenne de libre échange

- EFTA, 13 septembre 2017, *Yara International*, aff. E-15/16, *Rec. EFTA* p. II-434.

IV. Cour européenne des droits de l'Homme

- CEDH, 14 mai 2013, *N.K.M. c. Hongrie*, aff. n°66529/11.

V. Juridictions françaises

A. Conseil constitutionnel

- Cons. const., 21 juin 1993, n° 93-320 DC, JORF du 23 juin 1993, p. 8869.
- Cons. const., 30 décembre 1997, n° 97-395 DC, JORF n° 303 du 31 décembre 1997, p. 19313.
- Cons. const., 26 novembre 2010, *Pierre-Yves Moreau*, n° 2010-70 QPC, JORF n° 275 du 27 novembre 2010, p. 21118.
- Cons. const., 29 décembre 2012, 2012-662 DC, JORF n° 304 du 30 décembre 2012, p. 20966, texte n° 3.
- Cons. const., 3 février 2016, *Métro Holding France*, n° 2015-520 QPC, JORF n° 30 du 5 février 2016, texte n° 76.
- Cons. const., 8 juillet 2016, *Société Natixis*, n° 2016-553 QPC, JORF n° 160 du 10 juillet 2016, texte n° 30.
- Cons. const., 9 mars 2017, *Époux Vincileoni*, n° 2016-615 QPC, JORF n° 60 du 11 mars 2017, texte n° 84.
- Cons. const., 28 septembre 2017, *Sté BPCE*, n° 2017-654 QPC, **JORF n° 229 du 30 septembre 2017, texte n° 141.**
- Cons. const., 6 octobre 2017, *SOPARFI*, n° 2017-660 QPC, JORF n° 236 du 8 octobre 2017, texte n° 27.
- Cons. const., 28 décembre 2017, n° 2017-758 DC, cons. 30 à 32, JORF n° 305 du 31 décembre 2017, texte n° 11.
- Cons. const., 13 avril 2018, *Life Sciences Holdings France*, n° 2018-699 QPC, JORF n° 87 du 14 avril 2018, texte n° 99.
- Cons. Const., 24 mai 2019, *Sté Cosfibel Premium*, n° 2019-784 QPC, JORF n° 121 du 25 mai 2019, texte n° 125.
- Cons. const., 15 novembre 2019, *Calogero G.*, n° 2019-813 QPC, JORF n° 266 du 16 novembre 2019, texte n° 82.
- Cons. const., 3 avril 2020, *Marc S.*, n° 2019-832/833 QPC, **JORF n° 82 du 4 avril 2020, texte n° 33.**

B. Juridictions administratives

- CE, 27 juillet 1979, *Syndicat national des fabricants de spiritueux consommés à l'eau*, n° **9664.**
- CE, 15 juillet 2004, *SA Gemo*, n° 264494.
- CE, 21 décembre 2006, *SA Auchan France*, n° 288562.
- CE, 6 octobre 2008, *Compagnie des architectes en chef des monuments historiques*, n° 310146.
- CE, 27 juillet 2009, *Sté Boucherie du Marché* et *SA Montaudis*, n° 312098 et n° 313502.

- CE, 9 mai 2012, *Sté GBL Energy*, n° 342221.
CE, 29 octobre 2012, *min. c. SA Kermadec*, n° 352209.
CE, 24 janvier 2014, *Association Secrétariat International de la Laine (SIL)*, n° 331071.
CE, 2 juillet 2014, *Sté Roux Poissonier*, n° 365037.
CE, 12 mars 2014, *Céline SA*, n° 362528.
CE, 15 avril 2015, *Sté Agapes*, n° 368135.
CE, 12 mai 2015, *Société Gist Brocades International BV*, n°366398.
CE, 9 novembre 2015, *Sté Sodirep Textiles*, n° 370974.
CE, 9 novembre 2015, *Landesartzeckammer Hessen Versorgungswerk (LHV)*, n°370054.
CE, 16 mars 2016, *SAS Rapa*, n° 377874.
CE, 27 juin 2016, *Faurecia*, n° 388984.
CE, 20 mai 2016, *Société Easyvista*, n° 389994.
CE, 23 décembre 2016, *Sofina, Rebelco et Sidro* n° 398662.
CE, 7 juin 2017, *LVMH*, n° 386579.
CE, 20 septembre 2017, *Sofina et a.*, n° 398662, 398663, 398672, 398674, 398675.
CE, 3e et 8e ch., 24 nov. 2017, *Sté Railtech International*, n° 403183.
CE, 22 novembre 2019, *Sté de gestion du Port Vauban*, n° 423698.
- CAA Versailles, 5 juin 2014, *Axa*, n° 12VE02924.
CAA Versailles, 16 mars 2017, *M. B.A.*, n° 16VE01457.

VI. Juridictions étrangères

Cour de cassation italienne du 25 mai 2016, n° 10793/2016.

Tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg, 3 décembre 2001, n° 12831, *La Coasta*.

US Supreme Court, 6 mars 1819, *Mac Cullogh v. Maryland*, 17 U.S. (4 Wheat.) 316

Index thématique

N.B. : L'index renvoie aux numéros des pages.

A

Abus, 123, 131, 132, 135, 181, 259, 284, 421 et s., 474, 481, 483, 488, 571, 580, 587, 608, 641

ACCIS, 497, 498, 506, 508, 509, 642

Aides d'État, 294, 414, 430, 503, 507
- à finalité régionale, 341, 342, 609
- *de minimis*, 339
- impôts affectés, 306
- justification par l'économie du système fiscal, 335
- récupération, 321
- sélectivité, 298, 299, 307 et s.

Allégerance économique, 450 et s.

Arbitrage, 93 et s., 103, 105, 143, 476, 638, 640

B

Bénéficiaire effectif, 133, 480 et s.

Blacklist, 586, 588

Bonne gouvernance, 582 et s.

C

Capacité contributive, 381, 382, 384 et s., 386, 428

CFC, 273, 490, 502, 535, 571, 587

Charte des droits fondamentaux, 225, 393, 427

Citoyenneté, 221, 222

Clause de gel, 574 et s.

Clause de la nation la plus favorisée, 250, 579, 611

Clause de *standstill*. Voir **Clause de gel**

Cohérence, 29 et s., 40, 65, 69, 211, 365

Comparabilité, 240 et s., 274, 316, 382

Concurrence fiscale dommageable, 344 et s., 604

Consolidation. Voir **Régime de groupe**

Constitutions nationales, 249, 271, 272, 380, 386, 391, 392, 399, 411, 417, 521

Conventions fiscales, 76 et s., 142, 161, 162, 165, 174, 251, 252, 273, 406, 474, 555, 572, 573, 578 et s., 611, 637 et s.

Coopération administrative, 177 et s., 283, 635

Coopération loyale, 205-206, 563-564, 598, 605

D

Digital. *Voir* Numérique

Discrimination, 213, 215 et s., 313 et s., 323, 325 et s., 330, 348, 379, 382, 392, 398, 403, 412, 413, 509, 610, 611
- à rebours, 248, 270, 332, 334
- dissimulée, 224, 236

Distorsion, 115, 181, 293, 302, 328, 347, 462, 632

Double imposition, 73 et s., 246, 336, 409, 410, 428, 470

Double non-imposition, 147 et s., 246, 429

E

Échange d'informations. *Voir*
Coopération administrative

Effet direct, 85, 99

Égalité fiscale, 378 et s., 419. *Voir aussi* **Discrimination**

Entrave. *Voir* **Restriction**

Équité inter-nations, 447 et s., 450

États tiers, 60, 555, 627. *Voir aussi* **Suisse**

Évasion, 171, 179 et s., 259, 284, 336, 420, 488, 584

Exit tax, 267, 285, 491, 501, 571, 605

F

Facultés contributives. *Voir* **Capacité contributive**

Fédéralisme, 26, 38, 39, 55, 522, 556, 601

Fraude, 179 et s., 259, 284, 336, 419 et s.

G

Group relief. *Voir* **Régime de groupe**

H

Harmonisation, 44, 45, 110, 112, 118, 122, 229, 533, 535

Homogénéité, 30, 152, 522 et s., 568, 582

Hybrides (instruments financiers ou entités), 159 et s., 167, 168, 172, 327, 571, 573, 641

I

Identité (européenne ou de l'Union européenne), 57, 366, 517 et s., 521, 591

Impôt européen (absence d'), 51 et s.

J

Justice fiscale, 373
- entre États, 445. *Voir aussi* **Équité inter-nations**
- entre individus, 377. *Voir aussi* **Égalité fiscale**

L

Légitimité, 56, 365, 366, 369 ets.

Libéralisme économique, 294, 301, 335, 602

LOB (clause de), 580, 581

M

Montage (artificiel), 259, 260, 284, 435, 491, 502, 572, 587

N

Neutralité fiscale, 123, 336, 460, 463, 469, 473, 533

Numérique, 52, 485, 492 et s., 498, 500, 503

O

OCDE, 493, 496
- *BEPS*, 105, 147, 151, 152, 159, 164, 171, 175, 176, 207, 429, 487, 489
- concurrence fiscale dommageable, 345, 348
- modèle de convention fiscale, 88, 91, 104, 105, 106, 128, 132, 142, 161, 165, 198, 199, 458, 459, 469, 475, 476, 482, 637, 638, 640
- participation de l'Union à l'OCDE, 565 et s.

Optimisation fiscale. *Voir Abus*

Ordre public, 197, 253, 254

P

Paradis fiscaux, 268, 348, 585

Pertes (déficits), 134, 243, 263 et s., 267, 284, 312, 399 et s., 413, 416, 508, 509, 544, 549

Planification fiscale. *Voir Abus*

Pleine concurrence, 95, 348, 432, 474 et s., 507

PME (petites et moyennes entreprises), 341, 357, 414

Pratiques abusives. *Voir Abus*

Primauté (principe de), 41, 228, 287, 299

Progressivité, 336, 388, 412 et s., 470, 504, 538 et s.

Proportionnalité, 42, 280 et s., 337, 341, 394, 501, 502, 577, 605

R

Raisons impérieuses d'intérêt général, 255 et s.

Réciprocité, 198, 464, 595, 645

Recouvrement, 121, 178, 182, 184, 188, 258, 283, 286, 397, 471, 491, 502, 606, 636

Redistribution, 342, 453, 599, 602, 609

Régime de groupe, 404, 508, 544 et s.

Règlement général d'exemption par catégories (RGEC), 341

Relations extérieures, 557, 562, 570, 577, 616 et s.

Restriction

- aux libertés de circulation, 220, 232, 234, 239, 248, 330, 574
- de concurrence, 292
- quasi-restriction, 247

Restructurations transfrontalières, 133 et s., 138, 231, 272, 500

Retenue à la source, 129 et s., 132 et s., 139, 248, 258, 283, 399, 417, 418, 459, 469, 470, 471, 494, 587, 605, 630

Rulings, 202, 308, 430, 432

S

Savings (accords), 629 et s.

Secret bancaire, 71, 200

Single taxation, 209, 655

**Situation purement interne. Voir
Discrimination**

Situation triangulaire, 102, 171, 193,
635

Société des Nations, 454

Soft law, 139, 352, 475, 587

Solidarité, 34, 392, 595 et s.

Souveraineté, 43, 53, 54, 556

Subsidiarité, 533, 534

Successions (fiscalité des), 101, 141,
643

Suisse, 411, 621, 629

Système (notion de), 17
- système fiscal, 24
- système juridique, 18

T

Taux (d'imposition), 305, 326, 336,
348, 413 et s., 533 et s., 550. *Voir aussi
Progressivité*

U

Unanimité, 111, 112, 116 et s., 182,
350, 625

Union européenne
- compétences, 44, 57, 108, 113, 228,
249, 281, 287, 533, 613 et s.
- nature juridique, 37

Table des matières

Remerciements	5
Liste des abréviations	9
Sommaire	13
Introduction	15
Section 1 – Cadre conceptuel : La cohérence des systèmes fiscaux	16
§ 1. Qu’est-ce qu’un système fiscal ?.....	17
A. Les composantes du système juridique : les énoncés juridiques	20
1. Ensemble d’énoncés juridiques	21
2. Regroupement en sous-systèmes	24
B. La structure du système juridique.....	27
C. La propriété principale du système juridique : la cohérence	29
§ 2. Qu’est-ce que la cohérence ?.....	30
A. Les formes de la cohérence.....	30
1. Cohérence formelle	31
2. Cohérence matérielle	32
B. Le rôle de la cohérence dans la théorie des systèmes	34
§ 3. Qu’est-ce que la cohérence des systèmes fiscaux ?	35
Section 2 – Cadre contextuel : Le droit fiscal de l’Union européenne.....	36
§ 1. La construction européenne.....	36
A. Le pluralisme systémique dans l’Union européenne	37
B. L’exigence de cohérence en droit de l’Union européenne	40
§ 2. La construction fiscale européenne	43
A. Le laconisme des traités	43
B. Les mouvements d’intégration fiscale	45
Section 3 – Enjeux : La piste d’un système fiscal européen.....	48
§ 1. L’axe de réflexion choisi	49
A. La cohérence et l’existence d’un système fiscal européen	51
B. La cohérence et l’affirmation du système fiscal européen	56
§ 2. Les délimitations proposées	59
A. La délimitation géographique : les systèmes fiscaux des États membres.....	60
B. La délimitation matérielle : la fiscalité directe.....	62
Section 4 – Formalisation de la problématique et annonce du plan.....	64

Première Partie - La cohérence des systèmes fiscaux : indicateur d'un système fiscal européen..... 65

Titre I – La cohérence par l'articulation logique.....69

Chapitre 1 – La cohérence par l'élimination des frottements fiscaux73

Section 1 – L'appui sur la coordination internationale76

§ 1. Les conventions fiscales internationales comme relais des objectifs du traité.....76

A. Le mécanisme de relais : l'article 220, deuxième tiret, TCEE.....77

1. Contexte historique.....78

2. Objectif communautaire d'élimination des doubles impositions80

3. Types d'instrument international à employer84

B. Les instruments du relais87

1. Exploitation opportune du droit international : les conventions fiscales bilatérales88

2. Recours volontariste au droit international : le projet avorté de convention fiscale multilatérale91

3. Utilisation palliative du droit international : la Convention d'« arbitrage »...93

§ 2. Les insuffisances de la prise en charge internationale.....98

A. Les insuffisances du mécanisme de relais.....98

1. Absence d'obligation de négociation98

2. Conséquence : possible incomplétude du réseau conventionnel100

B. Les insuffisances des outils internationaux.....101

1. Limites techniques.....102

a) Limites tenant au champ d'application des instruments conventionnels.....102

b) Limites tenant aux mécanismes prévus par les instruments conventionnels104

2. Limites pratiques106

Section 2 – Le développement d'une articulation « communautaire ».....107

§ 1. Les défis de la prise en charge européenne.....108

A. L'identification d'une base juridique : l'article 100 TCEE (115 TFUE).....109

1. Identification initiale109

2. Évolution du contexte juridique111

B. Les contraintes découlant de cette base juridique113

1. Contrainte substantielle : l'incidence directe sur le marché113

a) L'exigence simple d'une incidence114

b) L'exigence difficile d'une incidence directe.....115

2. Lourdeur procédurale : l'unanimité116

3. Faiblesse instrumentale : la directive118

§ 2. Le droit dérivé comme réponse aux préoccupations communautaires119

A. Prévention *ex ante* de la double imposition.....122

1. Directives.....	122
a) Champ d’application des directives.....	125
b) Mécanisme de la directive « mère-fille ».....	129
c) Mécanisme de la directive « intérêts-redevances ».....	132
d) Mécanisme de la directive « fusions ».....	133
e) Limites	136
2. Instruments de soft law	139
a) Complément aux directives « mère-fille » et « intérêts- redevances ».....	139
b) Successions transfrontalières.....	141
B. Résolution <i>ex post</i> des différends en matière de double imposition	142
Conclusion du Chapitre 1	144
Chapitre 2 – La cohérence par l’élimination des failles fiscales	147
Section 1 – L’élaboration d’une articulation technique.....	151
§ 1. Les défis de l’articulation technique.....	152
A. L’identification d’un angle d’action : le marché intérieur	152
1. Matérialisation d’un problème	153
2. Attraction du problème dans la sphère du droit de l’Union.....	155
B. La détermination des moyens d’action.....	156
1. Causes multiples	158
2. Contraintes instrumentales	162
§ 2. Les modalités de l’articulation technique.....	163
A. L’ajustement des règles existantes.....	164
1. Recommandation d’ajustement des conventions fiscales.....	165
2. Ambition de révision de la directive « intérêts-redevances ».....	167
3. Modification de la directive « mère-fille »	168
B. L’adoption de nouvelles règles	171
1. Modalités d’application de la directive « ATAD »	173
2. Mécanismes de neutralisation des asymétries	175
3. Limites.....	176
Section 2 – L’appui sur la coopération administrative	177
§ 1. L’échange d’informations fiscales comme prérequis aux mesures techniques	178
A. L’identification d’une base juridique : l’article 100 TCEE.....	179
1. Identification initiale	181
2. Instabilité subséquente.....	182
B. Les mécanismes d’échange d’informations fiscales.....	184
1. Champ d’application de la directive « coopération administrative ».....	187
2. Mécanisme de la directive « coopération administrative »	188
3. Aspects logistiques.....	194

§ 2. L'optimisation de l'échange d'informations fiscales	195
A. L'intensification des mécanismes d'échange	196
1. Réduction des hypothèses de refus	196
a) Minimisation des limites traditionnelles	197
b) Suppression de certains arguments.....	200
2. Développement de l'échange automatique.....	201
B. L'encouragement de la culture coopérative.....	203
1. Favorisation de la culture coopérative en matière fiscale	203
2. Renforcement de la culture coopérative en général.....	205
Conclusion du Chapitre 2	207
Conclusion du Titre I.....	209
Titre II – La cohérence par la convergence téléologique	211
Chapitre 1 – La cohérence autour de l'égalité géographique	215
Section 1 – L'interdiction des discriminations fiscales géographiques.....	218
§ 1. Les défis de la prohibition.....	218
A. L'identification des fondements : les libertés de circulation	219
1. Panorama des clauses de non-discrimination « géographiques »	219
2. Hiérarchisation.....	222
B. L'appréhension de la matière fiscale.....	223
1. Souplesse technique.....	223
2. Audace jurisprudentielle.....	228
§ 2. La dynamique de convergence	229
A. L'intégration positive.....	229
B. L'intégration négative.....	231
1. Précisions conceptuelles liminaires	232
2. Différenciations suspectes	236
3. Comparabilité des situations	240
Section 2 – La portée extensive de l'interdiction	244
§ 1. Les limites apparentes de la convergence.....	245
A. Les faiblesses notionnelles au stade de l'applicabilité des clauses.....	245
1. Impuissance face aux disparités	245
2. Impuissance face aux discriminations à rebours	248
3. Tolérance de certaines discriminations entre deux situations européennes ...	250
B. La possibilité de justification	253
1. Justifications textuelles	253
2. Justifications jurisprudentielles	255
a) Efficacité des contrôles fiscaux et/ou du recouvrement	257

b)	Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.....	259
c)	Cohérence du système fiscal	261
d)	Répartition équilibrée du pouvoir d'imposition	265
e)	Justifications complémentaires	267
§ 2.	Le caractère relatif des limites identifiées.....	269
A.	La neutralisation partielle des difficultés d'applicabilité.....	269
1.	Rareté des discriminations à rebours.....	270
2.	Rigueur partielle à l'égard des discriminations entre deux situations européennes.....	272
B.	L'encadrement du régime des justifications.....	276
1.	Justifications exclues.....	277
2.	Soumission au principe de proportionnalité.....	280
a)	Fondements et implications générales	281
b)	Application en matière fiscale	283
	Conclusion du Chapitre 1	287
	Chapitre 2 – La cohérence autour de la libre concurrence	291
	Section 1 – L'encadrement des avantages concurrentiels fiscaux.....	293
§ 1.	Les défis de l'encadrement.....	293
A.	L'identification des fondements : la discipline des aides d'État	294
1.	Panorama	294
2.	Évaluation technique	297
B.	La confirmation institutionnelle de la portée fiscale du droit des aides d'État ..	299
§ 2.	La dynamique de convergence.....	301
A.	La conception extensive de la notion d'aide	301
1.	Critères « quasi automatiques »	302
2.	Identification des avantages suspects.....	305
3.	Mise en évidence de la sélectivité	307
a)	Méthode classique.....	310
i)	Détermination de la « normalité fiscale ».....	310
ii)	Identification de la dérogation discriminatoire.....	313
iii)	Points de difficultés.....	314
b)	Méthode alternative adaptée aux régimes intrinsèquement discriminatoires 317	
B.	Les modalités de l'encadrement	318
1.	Contrôle des aides existantes	319
2.	Contrôle des aides nouvelles.....	320
3.	Obligation de récupération des aides illégales	321
	Section 2 – L'intensité de l'encadrement	324

§ 1. Les limites relatives de la prohibition des aides d'État	325
A. Le dépassement des difficultés notionnelles	325
1. Vers une neutralisation des disparités avantageuses.....	326
2. Aide et/ou restriction	330
B. La systématisation des justifications et exemptions	335
1. Justification d'interprétation stricte	335
2. Exemption quantitative d'interprétation stricte	339
3. Exemptions qualitatives systématisées	340
§ 2. L'instrumentalisation du contrôle des aides d'État pour neutraliser la concurrence entre États.....	344
A. L'identification d'une sensibilité politique : le Code de conduite.....	345
1. Pratiques visées.....	347
2. Mécanisme du « Code de conduite ».....	349
3. Caractère non contraignant.....	352
B. Le relais du droit des aides d'État.....	353
1. Relais contraignant	354
2. Intensification technique	355
Conclusion du Chapitre 2	356
Conclusion du Titre II.....	359
Conclusion de la première partie	361

***Seconde Partie - La cohérence des systèmes fiscaux : instrument du système fiscal
européen*** **365**

Titre I – La cohérence pour la rationalité légitimante	369
Chapitre 1 – La cohérence pour la justice fiscale interindividuelle	377
Section 1 – La réalisation de l'égalité fiscale.....	381
§ 1. Les défis d'une mise en œuvre effective de l'égalité fiscale	382
A. L'identification du standard pertinent : le principe de capacité contributive.....	382
1. Différentes conceptions de l'égalité fiscale	383
2. Prépondérance du standard de capacité contributive	386
3. Implications concrètes.....	387
B. Les contraintes spécifiques au contexte européen.....	390
1. Absence de protection explicite dans le droit de l'Union.....	391
2. Contexte interétatique	394
§ 2. L'apport de la cohérence fiscale pour assurer le respect de la capacité contributive	396

A.	La contribution de la cohérence à l'évaluation correcte de la capacité contributive	
	397	
1.	Déductibilité des charges	397
2.	Imputation des pertes et moins-values	399
3.	Prise en compte de la situation personnelle et familiale	404
B.	La contribution de la cohérence au traitement approprié de la capacité contributive	
	408	
1.	Interdiction d'une imposition confiscatoire	409
2.	Progressivité de l'impôt	412
3.	Report d'imposition pour les sociétés déficitaires	416
Section 2 –	La protection de l'égalité fiscale	419
§ 1.	Les défis d'une protection efficace de l'égalité fiscale	420
A.	L'identification des menaces : la fraude et l'évasion fiscales	420
1.	Comportements fiscaux problématiques	421
2.	Rattachement à la sémantique générale	423
B.	Difficultés propres au contexte européen	424
1.	Vulnérabilité particulière de l'Union européenne.....	424
2.	Apories des traités.....	425
§ 2.	L'apport de la cohérence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales...	427
A.	La contribution de la cohérence à la prévention de la fraude et l'évasion fiscales	
	428	
1.	Atténuation des vellétés d'évitement	428
2.	Élimination des opportunités d'évitement	429
B.	La contribution de la cohérence fiscale à la répression de la fraude et de l'évasion	
	fiscales.....	433
1.	Construction prétorienne.....	434
2.	Plasticité du principe	439
Conclusion du Chapitre 1		442
Chapitre 2 –	La cohérence pour la justice fiscale interétatique.....	445
Section 1 –	Le renforcement des méthodes classiques d'équité fiscale	448
§ 1.	Les défis d'un relais efficace de l'équité fiscale	449
A.	L'identification d'un standard : la théorie de l'allégeance économique.....	450
1.	Différentes conceptions de l'équité entre États	451
2.	Prédominance de l'approche par l'allégeance économique.....	454
3.	Implications concrètes	456
B.	Les contraintes du contexte européen	459
1.	Neutralité fiscale et juste répartition.....	460
2.	Absence de protection explicite dans le droit de l'Union	464

§ 2. L'intérêt de la cohérence fiscale pour relayer la théorie de l'allégeance économique	466
A. L'intérêt de la cohérence pour la répartition équitable des droits d'imposition .	466
1. Relais des positionnements étatiques	467
2. Imposition des revenus passifs par l'État de résidence	469
3. Imposition des revenus actifs par l'État de la source	472
B. L'intérêt de la cohérence pour le juste rattachement des bases d'imposition.....	474
1. Principe de pleine concurrence.....	474
2. Critère du bénéficiaire effectif	480
Section 2 – Le développement de nouvelles méthodes d'équité fiscale	483
§ 1. Les défis d'une adaptation de l'équité fiscale	484
A. L'identification des enjeux contemporains : les déconnexions.....	484
1. Transformation des modèles économiques.....	484
2. Déconnexions.....	486
B. La détermination des pistes d'action possibles	487
1. Limitation des possibilités de transfert de bénéfices	488
2. Règles adaptées à la taxation de l'économie numérique	492
3. Imposition unitaire des groupes de sociétés	495
§ 2. La contribution limitée de la cohérence fiscale pour adapter l'équité fiscale.....	499
A. L'intérêt préparatoire de la cohérence pour le renforcement des règles de lien .	499
1. Intérêt de la cohérence pour la limitation des transferts de bénéfices.....	500
2. Intérêt limité de la cohérence pour la taxation du secteur numérique	503
B. Le rôle ambivalent de la cohérence pour l'adaptation de l'équité aux groupes de sociétés	506
1. Difficultés générées par la convergence autour de la libre concurrence	507
2. Intérêt substitutif de la convergence autour des libertés	508
Conclusion du Chapitre 2	511
Conclusion du Titre I.....	513
Titre II – La cohérence pour la cohésion identitaire.....	517
Chapitre 1 – La cohérence pour l'identité fiscale européenne	521
Section 1 – L'homogénéisation des structures fiscales sur le plan interne	523
§ 1. Les difficultés de l'homogénéisation	524
A. L'identification des difficultés factuelles : hétérogénéité initiale des systèmes fiscaux	524
1. Remarques méthodologiques.....	525
2. Disparités initiales des structures budgétaires	526

a)	Proportion des prélèvements obligatoires par rapport à la production de richesse	526
b)	Proportions respectives des impôts directs et indirects	529
3.	Disparités initiales des techniques fiscales	532
B.	Les contraintes méthodologiques : compétence limitée de l'Union européenne	533
§ 2.	L'influence de la cohérence sur l'homogénéisation des systèmes fiscaux	535
A.	L'influence de la cohérence sur l'homogénéisation de la fiscalité des personnes physiques	538
B.	L'influence de la cohérence sur l'homogénéisation de la fiscalité des sociétés.	544
1.	Règles d'assiette	544
2.	Règles de taux.....	550
Section 2 –	L'homogénéisation des attitudes fiscales sur le plan externe	554
§ 1.	Les défis d'une attitude fiscale homogène.....	555
A.	L'identification d'une contrainte : la compétence internationale des États membres	556
1.	Souveraineté des États membres	556
2.	Compétence internationale	557
B.	L'affranchissement difficile de cette contrainte	558
1.	Reconnaissance de la compétence internationale des États	559
2.	« Immunité » partielle des obligations conventionnelles	559
a)	Préservation des obligations antérieures à l'adhésion	560
b)	Encadrement minimal des obligations postérieures à l'adhésion.....	563
3.	Coordination parcellaire du positionnement des États membres au sein des organisations internationales	564
§ 2.	L'apport de la cohérence pour l'élaboration d'une attitude fiscale homogène	568
A.	L'intérêt de la cohérence pour l'homogénéité technique	568
1.	Uniformisation du droit fiscal international domestique.....	569
2.	Uniformisation du droit conventionnel.....	578
B.	L'intérêt de la cohérence pour l'homogénéité politique	582
Conclusion du Chapitre 1		589
Chapitre 2 –	La cohérence pour l'identité fiscale de l'Union européenne	591
Section 1 –	L'unité fiscale dans l'Union	593
§ 1.	Les défis d'une unité fiscale sur le plan interne	594
A.	L'identification d'une prescription : la solidarité	595
1.	Généralités	595
2.	Implications concrètes	598
B.	Les difficultés en matière économique	600
1.	Difficultés techniques	600

2. Difficultés politiques	602
§ 2. L'intérêt de la cohérence fiscale pour le développement de la solidarité interne	603
A. La contribution de la cohérence à la solidarité fonctionnelle	604
1. Approche négative : ne pas se desservir	604
2. Approche positive : se porter assistance	605
B. La contribution de la cohérence à la solidarité substantielle	607
1. Approche sectorielle : la cohésion économique, sociale et territoriale	608
2. Approche transversale : non-discrimination et préférence communautaire ...	609
Section 2 – L'unité fiscale de l'Union	612
§ 1. Les conditions d'une unité fiscale sur le plan externe	613
A. L'identification d'un moyen : la compétence externe de l'Union	614
1. Compétences externes explicites	614
2. Compétences externes implicites	615
a) Risque d'affectation des règles internes communes	617
b) Nécessité au regard des objectifs du traité	621
c) Attribution par un acte juridique contraignant	623
B. Les contraintes pesant sur l'exercice de la compétence externe	624
1. Contraintes techniques	625
2. Contraintes politiques	626
§ 2. La contribution de la cohérence fiscale au déploiement d'une compétence externe	627
A. L'intérêt de la cohérence pour attribuer une compétence fiscale externe	629
B. L'intérêt de la cohérence pour déclencher un « effet <i>AETR</i> »	632
1. Considérations méthodologiques préliminaires	634
2. Accords de coopération procédurale	635
3. Conventions de double imposition	637
a) Conventions relatives à l'impôt sur le revenu et la fortune	637
b) Conventions fiscales relatives aux successions et donations	643
Conclusion du Chapitre 2	645
Conclusion du Titre II	649
Conclusion de la seconde partie	651
Conclusion générale	655
Bibliographie thématique	661
Table des actes et documents	717
Table de jurisprudence	727
Index thématique	747
Table des matières	751